

CONTABILIDAD

**REGULARIZACIÓN. EMPRÉSTITO.
DIRECT COSTING**

N.º 193

TRABAJO EFECTUADO POR:

**PROFESORES DE CONTABILIDAD DEL
*CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS***

El *Centro de Estudios Financieros* quiere rendir desde estas páginas un merecido homenaje a Don ÁNGEL SÁEZ TORRECILLA, Catedrático de Contabilidad de la UNED e Inspector de Finanzas del Estado excedente, fallecido el pasado 16 de julio. Muchos de los profesores del Centro le consideramos nuestro maestro ya sea porque asistimos a sus clases o porque a través de sus libros nos iniciamos en el estudio de la contabilidad. Por otra parte, el Centro tuvo el honor de contar con su presencia en el Jurado del Premio «Estudios Financieros» en la modalidad de Contabilidad y Administración de Empresas en la edición de 1993.

El ejercicio que publicamos a continuación fue propuesto por el profesor SÁEZ TORRECILLA en la oposición al Cuerpo Superior de Auditores del Tribunal de Cuentas en la convocatoria de 1990.

Sumario:

CASO PRÁCTICO N.º 1

Operaciones de regularización y cierre de ejercicio.

Adquisición de una empresa individual.

Emisión y amortización de empréstito.

CASO PRÁCTICO N.º 2

Valoración de existencias por el método de costes variables.

Regularización y disolución de una empresa individual.

CONTABILIDAD	REGULARIZACIÓN. EMPRÉSTITO. DIRECT COSTING	N.º 193
		Enunciado

CASO PRÁCTICO N.º 1

I. MOTO-IMPORT S.A., es una empresa que se dedica a la importación de motocicletas japonesas. Presenta el siguiente balance de saldos a 31 de diciembre de 1991 (en miles de pesetas):

Cuenta	Saldos	
	Deudores	Acreedores
100 Capital social		60.000
112 Reserva legal		12.000
117 Reservas voluntarias		10.500
170 Deudas a largo plazo con entidades de crédito		40.000
212 Propiedad industrial	9.000	
226 Mobiliario	12.000	
228 Elementos de transporte	30.000	
292 Provisión por depreciación del inmovilizado material		8.000
282 Amortización acumulada del inmovilizado material		14.000
300 Existencias de mercaderías	127.500	
390 Provisión por depreciación de mercaderías		27.000

Cuenta	Saldos	
	Deudores	Acreedores
4004 Proveedores (moneda extranjera)		100.000
4300 Clientes (pesetas)	89.000	
472 Hacienda Pública, IVA soportado	20.000	
4751 Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas .		15.000
473 Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	11.000	
476 Organismos de la Seguridad Social, acreedores		10.000
477 Hacienda Pública, IVA repercutido		31.000
5200 Préstamos a corto plazo de entidades de crédito		10.000
570 Caja, pesetas	5.000	
571 Caja, moneda extranjera	6.000	
572 Bancos, c/c	40.000	
600 Compras de mercaderías	150.000	
621 Arrendamientos y cánones	20.000	
624 Transportes	17.000	
640 Sueldos y salarios	50.000	
642 Seguridad Social a cargo de la empresa	16.000	
700 Ventas de mercaderías		265.000
TOTAL	602.500	602.500

II. Para la regularización al final del ejercicio ha de tenerse en cuenta la siguiente información:

1. Vende y entrega a YUPPY-MOTO, S.A., una partida de motos marca HONDA por un importe de 11.000.000 de pesetas. El transporte lo realiza con vehículos propios, y se incluye en la nota de entrega por un importe de 400.000 pesetas. El IVA devengado es del 33 por 100 para el importe de la venta y de un 12 por 100 para el transporte. La operación se efectúa a crédito, y se enviará la factura en el mes de enero.

2. La empresa tiene concedido por una entidad bancaria un solo préstamo de 50.000.000 de pesetas que se obtuvo con fecha 30 de junio de 1991, a devolver en cinco años mediante cuotas iguales. El tipo de interés aplicable es del 18 por 100 anual pagadero por años vencidos. Los intereses se han de contabilizar en cuentas de cuatro cifras.
3. El saldo de la cuenta 571. Caja, moneda extranjera corresponde a 10.000.000 de yenes. El saldo de la cuenta 4004. Proveedores (moneda extranjera) recoge deuda en yenes, cuyo cambio en el momento de la operación era de 80 pesetas por 100 yenes. En la fecha de cierre el cambio era de 70 pesetas por 100 yenes.
4. La cuenta 212. Propiedad industrial recoge una patente para fabricar un casco de motorista de una materia especial y de un diseño totalmente novedoso, adquirida en HONG-KONG en un viaje realizado a Extremo Oriente el día 9 de diciembre. Hecha una consulta en el Departamento Ministerial oportuno sobre la admisibilidad de la utilización de los cascos, la contestación es negativa en lo que se refiere a los materiales utilizados en su fabricación y en cuanto al diseño, si bien en este último aspecto puede haber modificaciones si prospera una reforma en marcha de la normativa vigente. Esto implica una pérdida irreversible del 30 por 100 del valor de la patente y una pérdida reversible del 20 por 100 de ese mismo valor.
5. Las existencias de mercaderías al final del ejercicio tienen un valor de 130.000.000 de pesetas al precio de adquisición. Sin embargo, el valor de mercado pone de manifiesto una pérdida reversible de valor que asciende a 30.000.000 de pesetas.
6. Todos los elementos del inmovilizado se amortizan en un 15 por 100 anual sobre el precio de adquisición que aparece en el balance.
7. La valoración de mercado del inmovilizado material pone de manifiesto una pérdida reversible de 7.000.000 de pesetas, en lugar de la que figuraba en el balance.
8. El beneficio contable coincide con el fiscal y se calcula en un 35 por 100.

III. MOTO-IMPORT, S.A., realiza en el mes de enero de 1992 las siguientes operaciones:

1. La empresa tiene interés en disponer de una importante fábrica de cascos de motorista en la que desarrollar la patente adquirida en HONG-KONG, una vez resuelva los problemas planteados. Para ello, adquiere con efectos del 1 de enero de 1992 en su integridad la empresa individual CASCOS AZULES por la que paga en efectivo a través de la cuenta corriente bancaria 25.000.000 de pesetas más 10.000.000 aplazados. Posteriormente facilitamos los datos de esta empresa.

Este precio está justificado por la clientela e imagen de la empresa que hace prever unos buenos resultados futuros, especialmente en la fabricación de cascos.

2. Hace la declaración-liquidación del IVA correspondiente al período anterior, ingresando el importe a través del Banco.

IV. Para la ampliación de la fábrica de cascos recientemente adquirida, ha preparado un proyecto, cuya financiación va a requerir fondos adicionales. Con vistas a ello, lleva a cabo el 30 de junio la emisión de un empréstito, con las siguientes características:

• Número de títulos emitidos	100.000
• Valor nominal del título	1.000 ptas.
• Tipo de interés nominal	12%
• Prima de emisión del título	50 ptas.
• Prima de reembolso del título	200 ptas.
• Lote anual constante de	50.000 ptas.
• Período de amortización	3 años

El número de títulos amortizados cada año disminuye en progresión aritmética, a razón de 3.000 títulos cada año (el redondeo, en caso necesario, se realizará en el año que menos títulos se amorticen).

SE PIDE:

- 1.º Asientos de regularización en el Diario del ejercicio 1991.
- 2.º Asientos en el Diario de las operaciones efectuadas en el mes de enero de 1992.
- 3.º Asientos en Diario relacionados con el empréstito desde la emisión hasta su total amortización.

CASO PRÁCTICO N.º 2

I. CASCOS AZULES es una empresa individual situada en Las Alpujarras. Ejerce dos actividades en un mismo local: por una parte, una pequeña fábrica de cascos para motoristas y por otra, el alquiler de motos y cascos para excursionistas.

El balance de saldos de esta empresa a 31 de diciembre de 1991 es el siguiente, advirtiéndose que este balance viene expresado en pesetas, y no en miles de pesetas.

(pesetas)

Cuenta	Saldos	
	Deudores	Acreedores
102 Capital		25.710.000
212 Propiedad industrial	3.000.000	
220 Terrenos y bienes naturales	2.000.000	
221 Construcciones	10.000.000	
223 Maquinaria	5.000.000	
224 Utillaje (1)	1.500.000	
228 Elementos de transporte	4.000.000	
281 Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial		900.000
282 Amortización acumulada del inmovilizado material .		6.000.000
310 Existencias de materias primas (2)	640.000	
330 Existencias de productos en curso	2.882.795	
350 Existencias de productos terminados (3)	4.020.000	

Cuenta	Saldos	
	Deudores	Acreedores
4000 Proveedores (pesetas)		8.000.000
4300 Clientes (pesetas)	8.000.000	
550 Titular de la explotación		3.400.000
572 Bancos, c/c	2.500.000	
601 Compras de materias primas (2)	6.250.000	
622 Reparaciones y conservación	7.000.000	
623 Servicios de profesionales independientes	4.800.000	
625 Primas de seguros	3.500.000	
628 Suministros	4.117.205	
640 Sueldos y salarios	8.750.000	
642 Seguridad Social a cargo de la empresa	4.250.000	
678 Gastos extraordinarios (4)	7.300.000	
701 Ventas de productos terminados		37.500.000
705 Prestaciones de servicios		8.000.000
TOTAL	89.510.000	89.510.000

- (1) Aquí incluye la empresa, entre otros elementos, los cascos que alquila.
- (2) Incluye todos los tipos de materias primas y las materias auxiliares.
- (3) Las existencias iniciales de productos terminados eran de 800 unidades.
- (4) Esta pérdida se produjo por un incendio a primeros de año del que resultó un camión y una parte del edificio con siniestro total. No había seguro.

II. Para llevar a cabo el proceso contable de regularización se ha de tener presente esta información:

1. La amortización del inmovilizado se lleva a cabo de acuerdo con los siguientes coeficientes anuales sobre el coste: construcciones: 5; y el resto del inmovilizado, un 15 por 100.
2. El valor de las existencias finales se calcula de acuerdo con la Contabilidad de Costes para la que se facilita después la oportuna información.
3. El destino de los productos terminados, a cuya valoración se aplicará el coste medio ponderado, es el siguiente:
 - Se venden en el mercado 5.000 unidades a 7.500 pesetas la unidad.
 - Se pasan a finales de diciembre, para ser utilizados en la actividad de alquiler, 40 cascos.
 - Han desaparecido 30 cascos de motorista, que fueron sustraídos del almacén.
 - El resto quedan en existencias al final del ejercicio.

III. Información para determinar el coste de producción a través de la Contabilidad de Costes:

El proceso técnico consta de una primera fase que transcurre en la Sección de Preparación donde se trata la materia prima *A* para obtener el producto semiterminado *Z*, el cual pasa directamente, sin inventariarse, a una segunda fase que transcurre en la Sección de Fabricación en la que se añade la materia prima *B* y se obtiene el producto *X*.

A) Existencias iniciales:

- Materia prima *A*: 1.000 kg. por un importe de 175.000 pesetas.
- Materia prima *B*: 2.000 kg. por un importe de 440.000 pesetas.
- Materias auxiliares: 25.000 pesetas.

- Productos en curso en la Sección de Fabricación: 700 unidades valoradas en 2.882.795 pesetas y con el siguiente grado de adelanto el 86 por 100 de materia prima *B* (con un coste para lograr ese adelanto de 898.750 ptas.); el 60 por 100 de la mano de obra directa (coste: 628.005 ptas.); el 10 por 100 de cargas indirectas variables (coste: 349.440 ptas.) y el 100 por 100 del producto semiterminado (coste: 1.006.600 ptas.).

B) Compras:

- Materia prima *A*: 10.000 kg. que importan 1.500.000 pesetas.
- Materia prima *B*: 20.000 kg. que importan 4.200.000 pesetas.
- Materias auxiliares: 550.000 pesetas.

C) Gastos por naturaleza: aparece en el Cuadro de distribución el resumen de los que se han utilizado en el proceso productivo.

D) Datos de fabricación.

Se puede ordenar en los siguientes puntos:

a) Clasificación de las cargas por naturaleza en cargas indirectas de secciones y su reclasificación en fijas y variables:

CUADRO DE DISTRIBUCIÓN

Cargas indirectas	Compras	Preparación	Fabricación	Distribución
Total subreparto	3.850.000	4.863.000	6.590.000	1.697.000
Cargas fijas	250.000	1.360.000	1.740.200	150.000
Cargas variables	3.600.000	3.503.000	4.849.800	1.547.000
UNIDAD DE OBRA	KILOGRAMOS COMPRADOS	UNIDADES TERMINADAS	UNIDADES TRABAJADAS	PESETAS VENTAS

Los gastos de personal ascendieron a 11.500.000 pesetas de las cuales 9.481.500 pesetas se consideran mano de obra directa y el resto mano de obra indirecta (que se incluye en el Cuadro anterior).

b) Producción del período:

1. Producto semiterminado Z: se pusieron en proceso 5.200 unidades que se terminaron completamente y pasaron directamente a la Sección de Fabricación.
2. Producto X: se trabajaron las unidades que estaban en curso al principio del período en la Sección de Fabricación y además 5.200 unidades que se iniciaron a lo largo del mismo.

c) Mano de obra directa: se ha trabajado 6.321 h/h: 1.680 h/h para el producto semiterminado Z y el resto para el producto X.

d) Criterio de valoración: todos los almacenes funcionan según el coste medio ponderado.

e) Existencias finales:

- Materia prima A: 2.000 kg.
- Materia prima B: 1.500 kg.
- Materias auxiliares: 55.000 pesetas.
- Producto en curso en Sección de Fabricación: 500 unidades a las que se ha incorporado el 90 por 100 de materia prima B, el 75 por 100 de mano de obra directa y el 30 por 100 de cargas indirectas variables y el 100 por 100 del producto semiterminado Z.

SE PIDE:

- 1.º Determinar el valor de las existencias de acuerdo con el método de costes variables. Para ello han de presentarse los cálculos extracontablemente, a través de los pertinentes cuadros.
- 2.º Asientos en el Diario del proceso de regularización y del cierre de la contabilidad.
- 3.º Asientos en el Diario de la disolución de la empresa.

CONTABILIDAD	REGULARIZACIÓN. EMPRÉSTITO. DIRECT COSTING	N.º 193
		Solución

CASO PRÁCTICO N.º 1

PRIMERA PARTE

1. Ventas.

_____	x	_____	
15.078.000			<i>Cientes (430)</i>
		<i>a Ventas de mercaderías (700)</i>	11.000.000
		<i>a Ingresos por servicios diversos (759)</i>	400.000
		<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	3.678.000
		(0'12 x 400.000 + 0'33 x 11.000.000)	
_____	x	_____	

El hecho de que la factura se envíe en enero no afecta al asiento ya que tanto los ingresos como el IVA ya se han devengado en el año 1991.

2. Préstamo.

El préstamo figura en balance como deuda a largo plazo por 40.000.000 y a corto plazo por 10.000.000. Debemos entender que son iguales las cuotas de amortización, y no las anualidades.

Por los intereses devengados a 31 de diciembre debemos realizar el siguiente ajuste:

	x	
900.000		
<i>Intereses de deudas a corto plazo</i>		
<i>con entidades de crédito (6632)</i>		
(10.000.000 x 18% x 6/12)		
3.600.000		
<i>Intereses de deudas a largo plazo</i>		
<i>con entidades de crédito (6622)</i>		
(40.000.000 x 18% x 6/12)		
	a	
	<i>Intereses a corto plazo de deudas</i>	
	<i>con entidades de crédito (526)</i>	4.500.000
	x	

3. Ajuste moneda extranjera.

a) Caja moneda extranjera:

	x	
1.000.000		
<i>Caja moneda extranjera (571)</i>		
[10.000.000 yenes (0'7 – 0'6)]		
	a	
	<i>Diferencias positivas de cambio</i>	
	<i>(768)</i>	1.000.000
	x	

El cambio que corresponde a la cifra del balance es de 60 pesetas por 100 yenes. Se produce por tanto una diferencia positiva que de acuerdo con la norma 14.^a apartado 4 de la quinta parte del Plan General de Contabilidad se abona al resultado del ejercicio.

b) Proveedores moneda extranjera:

	x		
12.500.000		<i>Proveedores moneda extranjera (4004)</i>	
		[125.000.000 yenes (0'8 – 0'7)]	
		<i>a Diferencias positivas en moneda extranjera (136)</i>	12.500.000
	x		

Al ser el cambio al cierre menor que el de la fecha de la operación se produce una diferencia positiva, que a diferencia del caso anterior no se imputa al resultado del ejercicio por tratarse de una deuda y por tanto el beneficio no se considera realizado hasta que ésta se pague. (Norma 14.^a apartado 5 del PGC).

4. Propiedad industrial.

Por la pérdida irreversible al ser distinta de la amortización se contabiliza directamente la pérdida y la disminución de valor del bien. El asiento será:

	x		
2.700.000		<i>Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial (670)</i>	
		(30% x 9.000.000)	
		<i>a Propiedad industrial (212)</i>	2.700.000
	x		

Por la pérdida reversible se dota la correspondiente provisión:

	x		
1.800.000		<i>Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial (691)</i>	
		(20% x 9.000.000)	
		<i>a Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial (291)</i>	1.800.000
	x		

5. Existencias.

a) Regularización:

_____	x	_____	
127.500.000		<i>Variación de existencias de mercaderías (610)</i>	
	a	<i>Mercaderías (300)</i>	127.500.000
_____	x	_____	
130.000.000		<i>Mercaderías (300)</i>	
	a	<i>Variación de existencias de mercaderías (610)</i>	130.000.000
_____	x	_____	

b) Ajuste provisión:

27.000.000		<i>Provisión por depreciación de mercaderías (390)</i>	
	a	<i>Provisión de existencias aplicada (793)</i>	27.000.000
_____	x	_____	
30.000.000		<i>Dotación a la provisión de existencias (693)</i>	
	a	<i>Provisión por depreciación de mercaderías (390)</i>	30.000.000
_____	x	_____	

6. Amortizaciones.

6.300.000		<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>	
	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	6.300.000
_____	x	_____	

Elementos de transporte (30.000.000 x 15%)	4.500.000
Mobiliario (12.000.000 x 15%)	1.800.000
	<hr/>
	6.300.000

La patente fue adquirida el 9 de diciembre por lo que sería razonable depreciar los días que restan de 1991 y comenzar su amortización en 1992. Sin embargo, el enunciado dice «todos los elementos del inmovilizado se amortizan...». Por ello vamos a dotar la amortización que corresponde a esos 22 días si bien la base de amortización será 6.300.000 en lugar de los 9.000.000 que costó debido a la pérdida irreversible ya contabilizada en el apartado 4.

_____	x	_____	
57.750		<i>Amortización del inmovilizado in-</i>	
		<i>material (681)</i>	
		(6.300.000 x 0'15 x 22/360)	
		a <i>Amortización acumulada del</i>	
		<i>inmovilizado inmaterial (281)</i>	57.750
_____	x	_____	

7. Provisión inmovilizado material.

La provisión del inmovilizado material que figura en balance es de 8.000.000 de pesetas, por lo que hay un exceso de 1.000.000:

1.000.000		<i>Provisión por depreciación del in-</i>	
		<i>movilizado material (292)</i>	
		a <i>Exceso de provisión del inmo-</i>	
		<i>vilizado material (792)</i>	1.000.000
_____	x	_____	

8. Impuesto sobre beneficios.

Aunque el enunciado dice que el beneficio contable coincide con el fiscal, hemos de entender que se refiere al beneficio antes de impuestos y no al beneficio contable propiamente dicho, ya que lo contrario sería considerar como gasto a efectos fiscales el cargo en la cuenta 630 correspondiente al gasto del impuesto, lo cual no resulta en absoluto defendible.

En primer lugar regularizaremos los gastos e ingresos exceptuando el gasto por impuesto sobre beneficios que se contabilizará y regularizará a continuación.

Regularización

	x		
298.357.750 Pérdidas y ganancias (129)			
	a	Compras de mercaderías (600)	150.000.000
	a	Arrendamientos y cánones (621)	20.000.000
	a	Transportes (624)	17.000.000
	a	Sueldos y salarios (640)	50.000.000
	a	Seguridad Social a cargo de la empresa (642)	16.000.000
	a	Intereses de deudas a corto plazo con entidades crédito (6632)	900.000
	a	Intereses de deudas a largo plazo con entidades crédito (6622)	3.600.000
	a	Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial (670)	2.700.000
	a	Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial (691)	1.800.000
	a	Dotación a la provisión de existencias (693)	30.000.000
	a	Amortización del inmovilizado material (682)	6.300.000
	a	Amortización del inmovilizado inmaterial (681)	57.750
	x		
276.000.000 Ventas de mercaderías (700)			
400.000 Ingresos por servicios diversos (759)			
1.000.000 Diferencias positivas de cambio (768)			
2.500.000 Variación de existencias de mercaderías (610)			
27.000.000 Provisión de existencias aplicada (793)			
1.000.000 Exceso de provisión del inmovilizado material (792)			
	a	Pérdidas y ganancias (129)	307.900.000
	x		

El saldo de pérdidas y ganancias es en estos momentos el beneficio antes de impuestos: 9.542.250.

_____	x	_____	
3.339.787		<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
		(35% x 9.542.250)	
7.660.213		<i>Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)</i>	
		a <i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	11.000.000
_____	x	_____	
3.339.789		<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>	
		a <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	3.339.789
_____	x	_____	

SEGUNDA PARTE

1. Adquisición empresa CASCOS AZULES.

La adquisición de la empresa CASCOS AZULES determinará un asiento como el siguiente:

<i>Activo Cascos Azules</i>		
<i>Fondo de Comercio</i>		
	a <i>Pasivo Cascos Azules</i>	
	a <i>Bancos</i>	25.000.000
	a <i>Deudas a plazo</i>	10.000.000
_____	x	_____

El Fondo de Comercio recogerá la diferencia entre los 35.000.000 de pesetas que deben satisfacerse y el patrimonio neto de la sociedad adquirida. Aunque no está previsto en el Plan General de Contabilidad podría darse el caso de que fuese negativo si el patrimonio neto de la sociedad

fuese inferior a los 35.000.000 que hay que pagar. En este caso, la cuenta «Fondo de Comercio» sería acreedora y su significado sería el de una provisión para riesgos y gastos. Una vez que se realice la disolución de CASCOS AZULES se puede completar el asiento que queda así:

	x	
3.000.000		<i>Propiedad industrial (212)</i>
2.000.000		<i>Terrenos y bienes naturales (220)</i>
10.000.000		<i>Construcciones (221)</i>
5.000.000		<i>Maquinaria (223)</i>
1.707.299		<i>Utillaje (224)</i>
4.000.000		<i>Elementos de transporte (228)</i>
1.057.727		<i>Existencias materias primas (310)</i>
2.038.065		<i>Existencias productos en curso (330)</i>
5.856.189		<i>Existencias productos terminados (350)</i>
8.000.000		<i>Clientes (pesetas) (4300)</i>
7.265.720		<i>Fondo de Comercio (213)</i>
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>
		<i>1.350.000</i>
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>
		<i>8.075.000</i>
		<i>a Proveedores (pesetas) (4000)</i>
		<i>8.000.000</i>
		<i>a Bancos (572)</i>
		<i>22.500.000</i>
		<i>(25.000.000 – 2.500.000)</i>
		<i>a Deudas a plazo corto (521)</i>
		<i>10.000.000</i>
	x	

2. Liquidación del IVA.

34.678.000		<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>
		<i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>
		<i>20.000.000</i>
		<i>a Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>
		<i>14.678.000</i>
	x	

		x	
14.678.000	<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>		
	<i>a Bancos (572)</i>		14.678.000

TERCERA PARTE

Empréstito

$$M_1 + (M_1 - 3.000) + (M_1 - 6.000) = 100.000$$

$$3 M_1 - 9.000 = 100.000$$

$$M_1 = \frac{109.000}{3} = 36.333\bar{3}$$

Redondeando tenemos:

M ₁	36.333
M ₂	33.333
M ₃	30.334
SUMA	100.000

30 de junio de 1992. Emisión del empréstito:

95.000.000	<i>Obligaciones emitidas (-)</i> (100.000 x 950)		
25.150.000	<i>Gastos por intereses diferidos de valores negociables (271)</i> [(100.000 x 250) + (50.000 x 3)]		
	<i>a Obligaciones y bonos (150)</i> [(63.667 x 1.200) + (50.000 x 2)]		76.500.400
	<i>a Obligaciones y bonos a corto plazo (500)</i> [(36.333 x 1.200) + 50.000]		43.649.600
		x	

La cuenta 271 recoge los siguientes conceptos:

Prima de emisión (100.000 x 50)	5.000.000
Prima de reembolso (100.000 x 200)	20.000.000
Lotes (50.000 x 3)	150.000
	25.150.000
Suma	25.150.000

Estos gastos se imputarán a resultados en función de los títulos vivos cada año según el siguiente cuadro:

Año	Títulos vivos	Imputación de gastos diferidos
1	100.000	12.963.851
2	63.667	8.253.695
3	30.334	3.932.454
Suma	194.001	25.150.000

Por la suscripción y el desembolso:

_____	x	_____	
95.000.000		<i>Bancos (572)</i>	
		<i>a Obligaciones emitidas (-)</i>	95.000.000
_____	x	_____	

31 de diciembre de 1992. Devengo de intereses explícitos:

6.000.000	<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>	
	(100.000 x 1.000 x 12% x 6/12)	
	<i>a Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)</i>	6.000.000
_____	x	_____

Imputación de intereses implícitos:

	x		
6.481.925 <i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>			
(12.963.851 x 6/12)			
	a	<i>Gastos por intereses diferidos de valores negociables (271)</i>	6.481.925
	x		

30 de junio de 1993. Devengo de intereses explícitos:

6.000.000 <i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>			
	a	<i>Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)</i>	6.000.000
	x		

Imputación intereses implícitos:

6.481.926 <i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>			
	a	<i>Gastos por intereses diferidos de valores negociables (271)</i>	6.481.926
	x		

Amortización financiera y pago de intereses:

43.649.600 <i>Obligaciones y bonos a corto plazo (500)</i>			
12.000.000 <i>Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)</i>			
	a	<i>Bancos (572)</i>	55.649.600
	x		

Reclasificación deuda a corto plazo:

	x		
40.049.600		<i>Obligaciones y bonos (150)</i>	
		[(33.333 x 1.200) + 50.000]	
		a	
		<i>Obligaciones y bonos a corto plazo (500)</i>	40.049.600
	x		

31 de diciembre de 1993. Devengo intereses explícitos:

3.820.020		<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>	
		(63.667 x 1.000 x 12% x 6/12)	
		a	
		<i>Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)</i>	3.820.020
	x		

Imputación intereses implícitos:

4.126.847		<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>	
		(8.253.695 x 6/12)	
		a	
		<i>Gastos por intereses diferidos de valores negociables (271)</i>	4.126.847
	x		

30 de junio de 1994. Devengo intereses explícitos:

3.820.020		<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>	
		a	
		<i>Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)</i>	3.820.020
	x		

Imputación intereses implícitos:

_____	x	_____	
4.126.848		<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>	
	a	<i>Gastos por intereses diferidos de valores negociables (271)</i>	4.126.848
_____	x	_____	

Amortización financiera y pago de intereses:

40.049.600		<i>Obligaciones y bonos a corto plazo (500)</i>	
7.640.040		<i>Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)</i>	
	a	<i>Bancos (572)</i>	47.689.640
_____	x	_____	

Reclasificación deuda a corto plazo:

36.450.800		<i>Obligaciones y bonos (150)</i> [(30.334 x 1.200) + 50.000]	
	a	<i>Obligaciones y bonos a corto plazo (500)</i>	36.450.800
_____	x	_____	

31 de diciembre de 1994. Devengo intereses explícitos:

1.820.040		<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>	
	a	<i>Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)</i>	1.820.040
_____	x	_____	

Imputación intereses implícitos:

	x		
1.966.227		<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>	
		(3.932.454 x 6/12)	
		a <i>Gastos por intereses diferidos de valores negociables (271)</i>	1.966.227
	x		

30 de junio de 1995. Devengo intereses explícitos:

1.820.040		<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>	
		a <i>Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)</i>	1.820.040
	x		

Imputación intereses implícitos:

1.966.227		<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>	
		a <i>Gastos por intereses diferidos de valores negociables (271)</i>	1.966.227
	x		

Amortización financiera y pago de intereses:

36.450.800		<i>Obligaciones y bonos a corto plazo (500)</i>	
3.640.080		<i>Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)</i>	
		a <i>Bancos (572)</i>	40.090.880
	x		

CASO PRÁCTICO N.º 2

PRIMERA PARTE

Reapertura de la contabilidad:

	x		
89.510.000		<i>Cuentas deudoras</i>	
	a	<i>Cuentas acreedoras</i>	89.510.000
	x		

Amortizaciones:

2.075.000		<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>	
	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	2.075.000
		Construcciones (5% x 10.000.000)	500.000
		Maquinaria (15% x 5.000.000)	750.000
		Ustillaje (15% x 1.500.000)	225.000
		El. transporte (15% x 4.000.000)	600.000
		Suma	2.075.000
	x		
450.000		<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>	
	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	450.000
		Propiedad industrial (15% x 3.000.000)	450.000
	x		

Regularización existencias iniciales:

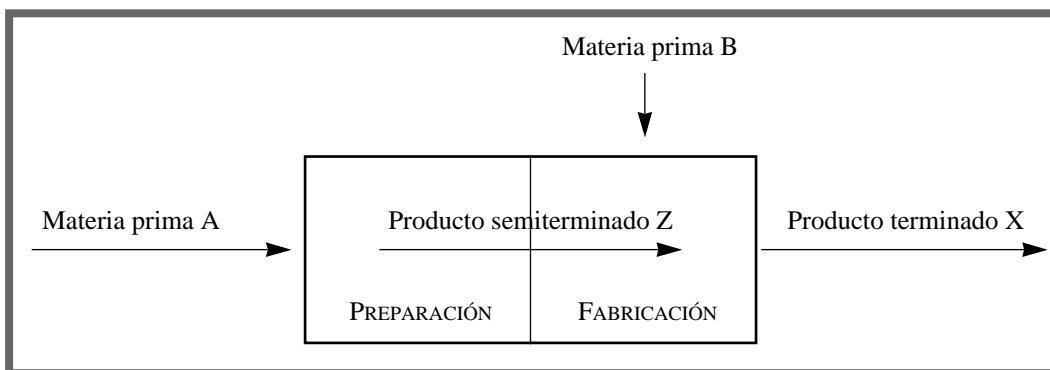
	_____	x	_____
640.000	Variación de existencias de materias primas (611)		
		a	Materias primas (310) 640.000
	_____	x	_____
2.882.795	Variación de existencias de productos en curso (710)		
		a	Productos en curso (330) 2.882.795
	_____	x	_____
4.020.000	Variación de existencias de productos terminados (712)		
		a	Productos terminados (350) 4.020.000
	_____	x	_____

Para regularizar las existencias finales hay que valorarlas a través de la contabilidad analítica. El ejercicio establece como método de costes a utilizar el de costes variables, también denominado DIRECT COSTING. Este método valora los inventarios imputando solamente los costes variables, mientras que los costes fijos son imputados en su totalidad a los resultados del período. Este método es conocido como «Direct Costing simplificado» (1). Otra solución más evolucionada y teóricamente más correcta consiste en valorar los inventarios, no sólo por su coste variable, sino también por parte del coste fijo de explotación a través de un coeficiente que corregiría el coste variable de los inventarios. En el presente ejercicio se va a seguir la solución del *direct costing* simplificado, «ya que no se dispone de datos para corregir los inventarios, con una parte de los costes fijos, solución que estaría más próxima al esquema contable del coste com-

(1) Cfr. SÁEZ TORRECILLA, ÁNGEL. *Unidades didácticas de la UNED Contabilidad de Costes*. 1982. Tomo 2, pág. 61 y ss.

pleto. El Plan General de Contabilidad, aunque no hace referencia a ninguno de los dos métodos, parece decantarse por un sistema de coste completo más que por el de *direct costing* que sería un método solamente válido a efectos de la contabilidad de gestión pero no de la contabilidad externa. En este mismo sentido se pronuncia la AECA.

1. Diagrama de la producción.



El enunciado no facilita el dato de dónde se consumen las materias auxiliares. A efectos de la solución supondremos que se incorpora en el departamento de preparación.

2. Movimientos de materiales.

Materia prima A			
Ex. inicial (1.000 kg. x 175)	175.000	Consumos [9.000 x 261'36 (2)] . .	2.352.273
Compras [(10.000 kg. x 270 (1)) .	2.700.000	Ex. final (2.000 x 261'36)	522.727
SUMA (11.000 kg.)	2.875.000	SUMA (11.000)	2.875.000

Materia prima B			
Ex. inicial (2.000 x 220)	440.000	Consumos [20.500 x 320 (4)]	6.560.000
Compras [20.000 x 330 (3)]	6.600.000	Ex. final (1.500 x 320)	480.000
SUMA (22.000)	7.040.000	SUMA (22.000)	7.040.000

- (1) El precio de compra se obtiene sumando al precio estricto la repercusión de los costes variables de la Sección de compras que se reparten entre A y B en proporción a los kilogramos comprados.

$$\frac{1.500.000}{10.000 \text{ kg.}} + \frac{3.600.000}{10.000 \text{ kg.} + 20.000 \text{ kg.}} = 150 + 120 = \underline{\underline{270}}$$

(2)
$$\text{PMP} = \frac{2.875.000}{11.000} = 261'36 \text{ ptas./kg.}$$

(3)
$$\frac{4.200.000}{20.000} + \frac{3.600.000}{30.000} = 210 + 120 = \underline{\underline{330}}$$

(4)
$$\text{PMP} = \frac{7.040.000}{22.000} = 320 \text{ ptas./kg.}$$

Materias auxiliares

Ex. inicial	25.000
+ Compras	550.000
Suma	<u>575.000</u>
– Ex. final	55.000
Consumo	<u>520.000</u>

3. Coste del producto semiterminado Z.

Consumo materia prima A	2.352.273
Consumo materias auxiliares	520.000
Mano de obra directa (1.680 horas x 9.481.500/6.321)	2.520.000
Costes variables de preparación	3.503.000
	<hr/>
Coste de la producción del período	8.895.273

Toda la producción del semiterminado Z pasa al siguiente departamento (fabricación) sin que exista un almacén de este producto.

Su coste unitario será:

$$CU = \frac{8.895.273}{5.200} = 1.710'6294 \text{ ptas./u.}$$

4. Coste del producto terminado X.

Para calcular el coste de la producción terminada de X hay que tener en cuenta las existencias iniciales de productos en curso. Se podría utilizar el método denominado de costes independientes o costes FIFO, o el denominado de costes acumulativos o costes medios. Dado que el enunciado facilita el grado de avance de la producción en curso inicial, vamos a optar por el método de costes independientes.

Conceptos	Materia prima	Mano de obra	Gastos fabricación	Suma	Departamento anterior	Acumulado
COSTES DEL PERÍODO	6.560.000	(1) 6.961.500	4.849.800	18.371.300	8.895.273	27.266.573
Producción equivalente	%	%	%		%	
Existencias iniciales en curso 700	14 98	40 280	90 630			
Empezadas y terminadas 4.700	100 4.700	100 4.700	100 4.700		100 4.700	
Existencias finales en curso 500	90 450	75 375	30 150		100 500	
SUMA PRODUCCIÓN EQUIVALENTE	5.248	5.355	5.480		5.200	
COSTE UNITARIO	1.250	1.300	885	3.435	1.710'629423	5.145'629423
VALORACIONES						
Existencias iniciales en curso 700 u.	122.500	364.000	557.550	1.044.050		1.044.050
Empezadas y terminadas 4.700 u.	5.875.000	6.110.000	4.159.500	16.144.500	8.039.958	24.184.458
Existencias finales en curso . 500 u.	562.500	487.500	132.750	1.182.750	855.315	2.038.065
SUMA Y COMPROBACIÓN	6.560.000	6.961.500	4.849.800	18.371.300	8.895.273	27.266.573

(1) $(6.321 - 1.680) (9.481.500/6.321) = 6.961.500$

5. Movimiento del producto terminado X.

Producto terminado X	
Ex. inicial (800 u. x 5.025) ... 4.020.000	Coste ventas
Productos terminados:	[5.000 x 5.182'4682 (2)] 25.912.341
(700 u. x 5.609'7785) 3.926.845 (1)	Incorporadas al inmovilizado
(4.700 u. x 5.145'6293) 24.184.458	(40 u. x 5.182'4682) 207.299
	Diferencias de inventario
	(30 u. x 5.182'4682) 155.474
	Ex. final (1.130 u. x 5.182'4682) . 5.856.189
SUMA (6.200) 32.131.303	SUMA (6.200) 32.131.303

(1)	Costes período anterior	.....	2.882.795
	Costes período actual	.....	1.044.050
			<hr/>
	SUMA	.....	3.926.845

$$(2) \quad \text{PMP} = \frac{32.131.303}{6.200} = 5.182'4682$$

De todos los cálculos anteriores se obtienen las siguientes existencias finales:

Materia prima A	.....	522.727
Materia prima B	.....	480.000
Materias auxiliares	.....	55.000
Productos en curso	.....	2.038.065
Productos terminados	.....	5.856.189

SEGUNDA PARTE

Regularización existencias finales:

_____	x	_____	
1.057.727		<i>Materias primas (310)</i>	
		(522.727 + 480.000 + 55.000)	
		a	<i>Variación de existencias de materias primas (611)</i>
			1.057.727
_____	x	_____	
2.038.065		<i>Productos en curso (330)</i>	
		a	<i>Variación de existencias de productos en curso (710)</i>
			2.038.065
_____	x	_____	
5.856.189		<i>Productos terminados (350)</i>	
		a	<i>Variación de existencias de productos terminados (712)</i>
			5.856.189
_____	x	_____	

Incorporación de existencias al inmovilizado:

207.299		<i>Utillaje (224)</i>	
		a	<i>Trabajos realizados para el inmovilizado material (732)</i>
			207.299
_____	x	_____	

En relación con las 30 unidades de producto X que han sido sustraídas del almacén optamos por considerarlas como una pérdida de la actividad ordinaria. Por este motivo se contabilizan como existencias finales las unidades que realmente quedan en almacén, quedando registrada la pérdida a través de la cuenta de variación de existencias. Otra solución sería considerar esta pérdida como extraordinaria, en cuyo caso deberíamos cargar las existencias teóricas con abono a variación de existencias, para a continuación cargar la cuenta de gastos extraordinarios con abono a existencias por el valor de los productos que han desaparecido del almacén.

_____	x	_____	
49.336.935		<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>	
	a	<i>Compras de materias primas (601)</i>	6.250.000
	a	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>	7.000.000
	a	<i>Servicios de profesionales independientes (623)</i>	4.800.000
	a	<i>Primas de seguros (625)</i>	3.500.000
	a	<i>Suministros (628)</i>	4.117.205
	a	<i>Sueldos y salarios (640)</i>	8.750.000
	a	<i>Seguridad Social a cargo de la empresa (642)</i>	4.250.000
	a	<i>Gastos extraordinarios (678)</i>	7.300.000
	a	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>	2.075.000
	a	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>	450.000
	a	<i>Variación de existencias de productos en curso (710)</i>	844.730
_____	x	_____	
37.500.000		<i>Ventas de productos terminados (701)</i>	
8.000.000		<i>Prestaciones de servicios (705)</i>	
417.727		<i>Variación de existencias de materias primas (611)</i>	
1.836.189		<i>Variación de existencias de productos terminados (712)</i>	
207.299		<i>Trabajos realizados para el inmovilizado material (731)</i>	
	a	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>	47.961.215
_____	x	_____	

El saldo deudor de 1.375.720 de la cuenta de Pérdidas y ganancias representa una pérdida que puede traspasarse a la cuenta de «capital» o a la de «titular de la explotación» al tratarse de una empresa individual.

	x	
1.375.720 Titular de la explotación		
	a	Pérdidas y ganancias (129) 1.375.720
	x	

Asiento de cierre:

25.710.000 Capital (102)		
1.350.000 Amortización acumulada inmovilizado inmaterial (281)		
8.075.000 Amortización acumulada inmovilizado material (282)		
8.000.000 Proveedores (pesetas) (4000)		
2.024.280 Titular de la explotación (550)		
	a	Propiedad industrial (212) 3.000.000
	a	Terrenos y bienes naturales (220) 2.000.000
	a	Construcciones (221) 10.000.000
	a	Maquinaria (223) 5.000.000
	a	Uillaje (224) 1.707.299
	a	Elementos de transporte (228) 4.000.000
	a	Existencias de materias primas (310) 1.057.727
	a	Existencias de productos en curso (330) 2.038.065
	a	Existencias de productos terminados (350) 5.856.189
	a	Clientes (pesetas) (4300) 8.000.000
	a	Bancos (572) 2.500.000
	x	

TERCERA PARTE

Disolución de la empresa individual.

Como el precio de venta (35.000.000) es mayor que el patrimonio contable (25.710.000 + 2.024.280) se está reconociendo un Fondo de Comercio positivo ya que la diferencia no es atribuida a ningún elemento patrimonial concreto.

Reapertura de la contabilidad:

_____	x	_____	
45.159.280		<i>Cuentas deudoras</i>	
		<i>a Cuentas acreedoras</i>	45.159.280
_____	x	_____	
7.265.720		<i>Fondo de Comercio</i>	
		<i>a Resultados de disolución</i>	7.265.720
_____	x	_____	

Traspaso del activo y pasivo a MOTO-IMPORT:

35.000.000		<i>Sociedad Moto-Import cuenta traspasos</i>	
–		<i>Pasivo Cascos Azules</i>	
		<i>a Activo Cascos Azules</i>	–
_____	x	_____	
25.710.000		<i>Capital</i>	
2.020.280		<i>Titular de la explotación</i>	
7.265.720		<i>Resultados de liquidación</i>	
		<i>a Sr. X cuenta disolución</i>	35.000.000
_____	x	_____	

	X		
25.000.000		<i>Bancos</i>	
10.000.000		<i>Créditos a corto plazo</i>	
	a	<i>Sociedad Moto-Import</i>	
		<i>cuenta de traspaso</i>	35.000.000
	X		
35.000.000		<i>Sr. X cuenta disolución</i>	
	a	<i>Bancos</i>	25.000.000
	a	<i>Créditos a corto plazo</i>	10.000.000
	X		