



Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado

Ana Luna García González

Interventora y auditora del Estado (España)

(Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado convocados por Resolución de 1 de marzo de 2022 [BOE de 7 de marzo]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Ingresos por un contrato en construcción.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Carteras de valores mobiliarios.
- Caso 3. Contabilidad de sociedades.** Operaciones de patrimonio neto.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Impuestos diferidos.

Publicado: 05-07-2023



Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

Un constructor, que opera con la denominación Constructo, SA, ha obtenido de una empresa un contrato para la edificación de una de sus fábricas, que tardará 2 años en terminar a partir del comienzo, el 1 de enero de 2021. Los costes directos de elaboración del proyecto y de la licitación que ha ganado, en competencia con otros constructores, han sido de 30.000 euros, pagados al contado (estos costes pueden denominarse costes previos, y se pagaron al contado).

En un principio, la programación de la obra supone que se hará por mitades en los ejercicios 2021 y 2022. El compromiso de pago de la empresa, siempre que se cumpla el programa previsto, es el siguiente:

- El 31 de diciembre de 2022: 78.000 euros.
- El 31 de diciembre de 2023: 91.000 euros.

Los costes de construcción previstos para cada uno de los años son de 60.000 euros, y en el sector se factura habitualmente cargando un 30 % de «margen industrial» sobre estos costes. El exceso de ingresos sobre este valor razonable de la construcción debe considerarse compensación por el aplazamiento en el cobro.

Se pide (suponiendo que se cumplen tanto el programa de construcción como los pagos, e ignorando los impuestos a pagar de todo tipo por las transacciones):

- 1.1. Determinación del ingreso de explotación y financiero a registrar en cada uno de los años. ¿Cuál es el beneficio devengado esperado, por años, de esta opera-

ción? Explique y justifique brevemente cada una de las hipótesis utilizadas para hacer los cálculos del devengo de ingresos y gastos.

- 1.2. Contabilización de las operaciones descritas, por parte de Constructo, en cada uno de los 3 años de duración de las operaciones, incluyendo los costes directos de obtención del contrato y su amortización, los anticipos y los cobros, así como la periodificación de los ingresos de explotación y financieros. No es necesario contabilizar los costes de construcción.

Solución

Según lo establecido en el enunciado de este supuesto, el cronograma de la operación sería el que se muestra en el siguiente cuadro:

1-1-2021	31-12-2021	31-12-2022	31-12-2023
Comienzo de la ejecución del contrato	Ejecución del 50 % del contrato	Ejecución del 50 % del contrato	
Costes previos 30.000 €	Costes de ejecución 60.000 €	Costes de ejecución 60.000 €	
		Cobro: 78.000 €	Cobro: 91.000 €
	Valor razonable del trabajo realizado $60.000 \times 1,3 = 78.000 \text{ €}$	Valor razonable del trabajo realizado $60.000 \times 1,3 = 78.000 \text{ €}$	

Análisis de la operación

La operación expuesta se rige por la norma de registro y valoración (NRV) 14.^a del Plan General de Contabilidad (PGC), según lo establecido en el Real Decreto 1/2021, de modificación del PGC, así como en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 10 de febrero de 2021, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (RICAC 2021).

Según lo establecido en el artículo 2 de la citada RICAC, una empresa reconocerá los ingresos por el desarrollo ordinario de su actividad cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con los clientes. En ese momento, la empresa valorará el ingreso por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.

Para aplicar este criterio fundamental de registro contable de ingresos, la empresa seguirá un proceso completo que consta de las siguientes etapas sucesivas:

- a) **Identificación de los contratos.** En el caso que nos ocupa se trata de un contrato por el que la entidad se compromete a edificar una de las fábricas del cliente.
- b) **Identificación de las obligaciones de desempeño del contrato.** En este caso, existe una obligación de desempeño, la construcción y entrega del edificio.
- c) **Determinación del precio de la transacción.** El precio de la transacción se determinará en la **cuestión 1** de esta solución (será de 156.000 €).
- d) **Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño.** Solo se ha identificado una obligación de desempeño.
- e) **Reconocimiento del ingreso.** Se determinará en la **cuestión 2** de esta solución (obligación a reconocer a lo largo del tiempo, en función al grado de avance).

Cuestión 1.1

Cuestión 1. Determinación del ingreso de explotación y el ingreso financiero

El artículo 12 de la RICAC 2021 determina que el precio de la transacción es el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente, excluyendo las cantidades recibidas por cuenta de terceros.

La contraprestación acordada puede ser un importe fijo, un importe variable o una combinación de ambos.

Por su parte el artículo 14 de la RICAC 2021 versa sobre la existencia en el contrato de un componente financiero significativo, estableciendo que no será necesario ajustar el importe de la contraprestación para reflejar el componente financiero, cuando el periodo entre el momento en que se transfiere un bien o servicio y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio no es superior a un año, siempre y cuando dicho componente no sea significativo.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, la empresa no revisará la tasa de descuento por cambios en los tipos de interés u otras circunstancias.

Los ingresos o gastos financieros de la operación se registrarán por separado, formando parte del resultado financiero de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Del análisis de este artículo podemos concluir que en nuestro caso parece necesario registrar por separado el ingreso financiero y el ingreso de explotación.

Cuestión 2. Reconocimiento del ingreso de explotación

El ingreso se reconocerá cuando (o a medida que) se cumplan las diferentes obligaciones de desempeño.

El principio básico es que la empresa reconocerá los ingresos derivados de un contrato cuando (o a medida que) se produzca la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios comprometidos.

Para cada obligación a cumplir (entrega de bienes o prestación de servicios) que se hubiera identificado, la empresa determinará al comienzo del contrato si el compromiso asumido se cumplirá a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

Las obligaciones se cumplen a lo largo del tiempo si se da alguna de las siguientes condiciones:

- El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios del cumplimiento de la obligación.
- El cumplimiento crea o mejora un activo y se queda bajo el control del cliente a medida que se crea o mejora el bien. Por ejemplo, un servicio de construcción efectuado sobre un terreno del cliente.
- El cumplimiento no crea un activo con uso alternativo para la entidad y esta tiene un derecho exigible a que se le retribuya por el cumplimiento completado hasta la fecha.

Si no se diera ninguna de estas condiciones, la obligación de desempeño se entenderá cumplida en un punto dado del tiempo (cuando se transfiera al cliente el control sobre el activo).

En nuestro caso, estamos ante una obligación que se cumple a lo largo del tiempo, ya que el cumplimiento crea un activo que se queda bajo el control del cliente a medida que se crea el bien.

Los ingresos derivados de los compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo se reconocerán en función del grado de avance o progreso hasta el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar esa medición.

En nuestro ejemplo, el enunciado establece que la programación de la obra supone que se hará por mitades en los ejercicios 2021 y 2022, por lo que los ingresos se reconocerán por mitades al cierre del ejercicio 2021 y 2022.



1-1-2021	31-12-2021	31-12-2022	31-12-2023
Comienzo de la ejecución del contrato	Valor razonable del trabajo realizado $60.000 \times 1,3 = 78.000 \text{ €}$	Valor razonable del trabajo realizado $60.000 \times 1,3 = 78.000 \text{ €}$	Último cobro pactado
	Ingreso de explotación a reconocer a 31-12-2021	Ingreso de explotación a reconocer a 31-12-2022	

Cuestión 3. Determinación del componente financiero de la operación

Llevando todos los flujos a un mismo momento (31 de diciembre de 2021) observamos:

Ingresos devengados:

- Ingreso a 31 de diciembre de 2021: 78.000 euros.
- Ingreso a 31 de diciembre de 2022: $78.000 \times (1 + i)^{-1}$.

Flujos de efectivo:

- Cobro acordado el 31 de diciembre de 2022: $78.000 \times (1 + i)^{-1}$.
- Cobro acordado el 31 de diciembre de 2023: $91.000 \times (1 + i)^{-2}$.

Igualando ambos factores obtenemos:

$$78.000 + 78.000 \times (1 + i)^{-1} = 78.000 \times (1 + i)^{-1} + 91.000 \times (1 + i)^{-2}$$

Despejando:

$$78.000 = 91.000 \times (1 + i)^{-2}$$

Donde:

$$i = 8,0123449\%$$

De este modo, el ingreso financiero a reconocer cada uno de los años será:

Fecha	Interés (i)	Cobro	Amortización	Coste amortizado
31-12-2021	-	-	-	78.000



Fecha	Interés (i)	Cobro	Amortización	Coste amortizado
31-12-2022	6.249,63	0	6.249,63	84.249,63
31-12-2023	6.750,37	0	6.750,37	91.000
		91.000	-91.000	0

Cuestión 1.2

1 de enero de 2021

Tratamiento de los costes previos

Los costes previos son los costes relacionados con la obtención del contrato, denominados en la RICAC 2021 de ingresos como costes incrementales.

El artículo 21 de la RICAC 2021 determina que los costes incrementales de la obtención de un contrato son los desembolsos en los que incurre la empresa para obtener un contrato con un cliente y en los que no habría incurrido de no haberse obtenido el contrato.

Salvo que a la vista de su naturaleza se deban incluir en el alcance de otra norma, estos costes se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma sistemática y coherente con la transferencia de los bienes y servicios con los que se relacionan por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación si la empresa espera recuperar ese importe a través de la contraprestación recibida por la realización del contrato.

Si entendemos que se trata de gastos en los que la empresa no habría incurrido si no hubiera obtenido el contrato, debe periodificarlos e imputarlos en función del grado de avance, realizando el siguiente asiento contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
20-	Inmovilizado intangible	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000



31 de diciembre de 2021

Por los costes de construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6-	Gastos por naturaleza	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Por la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los costes de obtención del contrato:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (30.000/2)	15.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		15.000

Por el reconocimiento del ingreso por prestación de servicios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4309	Clientes, factura pendientes de formalizar	78.000	
705	Ingresos por prestación de servicios		78.000

31 de diciembre de 2022

Por los costes de construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6-	Gastos por naturaleza	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Por la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los costes de obtención del contrato:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (30.000/2)	15.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		15.000



Por el reconocimiento del ingreso por prestación de servicios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4309	Clientes, factura pendientes de formalizar	78.000	
705	Ingresos por prestación de servicios		78.000

Por el cobro del cliente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	78.000	
4309	Clientes, facturas pendientes de formalizar		78.000

Por el reconocimiento del ingreso financiero por el aplazamiento del cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4309	Clientes, factura pendientes de formalizar	6.249,63	
769	Otros ingresos financieros		6.249,63

31 de diciembre de 2023

Por el reconocimiento del ingreso financiero por el aplazamiento del cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4309	Clientes, factura pendientes de formalizar	6.750,37	
769	Otros ingresos financieros		6.750,37

Por el cobro del cliente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	91.000	
4309	Clientes, factura pendientes de formalizar		91.000

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

Las inversiones financieras que figuran en el balance de la sociedad Inversa el 31 de diciembre de 2021 son de tres tipos, perteneciendo a las categorías de cartera a vencimiento (a coste amortizado), cartera disponible para la venta (a valor razonable con cambios en el patrimonio neto) y cartera de control (a coste histórico menos deterioro acumulado).

La inversión a vencimiento está compuesta por 3.000 pagarés de empresa, con un valor nominal de 1.000 euros cada uno, con vencimiento a 18 meses, adquiridos el 1 de julio de 2021 en la subasta, por el 95 % del nominal. Los gastos de adquisición fueron de 22.000 euros. El reembolso será por el importe nominal. No tienen intereses explícitos.

La cartera que la sociedad llama disponible para la venta está compuesta por 5.000 bonos del Estado a 5 años, de 1.000 euros de nominal y un 3 % de interés anual, comprados en el mercado secundario a comienzos del año 2021 al 100,5 % del nominal, con un semestre de cupón corrido y unos gastos de compra de 50.000 euros. La cotización de los títulos a fin de ejercicio es del 104 %. El reembolso será en 2024. Los intereses de los títulos vencen, y se cobran, a mitad de año.

La cartera de control está formada por la totalidad del capital de una filial de Inversa, que lleva el nombre de Colasa y no cotiza en bolsa. La empresa suscribió al crearse la filial hace 3 años el 60 % del capital emitido a la par. El capital social constaba de 20.000 títulos de 100 euros nominales. En el momento de la suscripción desembolsó un 75 %. El consejo de administración de la sociedad todavía no ha reclamado ningún dividendo pasivo. Durante los 2 años anteriores ha tenido unas pérdidas de 170.000 y 80.000 euros, aunque la dominante no registró ningún deterioro, porque confiaba en la evolución favorable de sus negocios. Este año 2021 se espera tener equilibrada la cuenta de resultados, sin beneficios ni pérdidas. A efectos de evaluar el posible deterioro de esta inversión a fin de ejercicio, Inversa ha encargado un estudio a una firma de valoración, en el que aseguran que la filial, que en estos momentos tiene unos pasivos de 300.000 euros (contratados al 6 % de interés), puede obtener unos flujos de efectivo de la explotación de 150.000 euros anuales (netos de impuestos), a partir del próximo año y por un periodo largo de tiempo. Inversa exige de sus filiales similares un rendimiento del 10 % sobre la inversión efectuada. Por otra parte, y aunque la dominante no tiene planes de desprenderse de la filial, un competidor le ha ofrecido comprarle su participación por 1,2 millones de euros.

Se pide:

- 2.1. Determinar el importe por el que deben figurar las partidas de activo correspondientes a las tres carteras, a 31 de diciembre de 2021, razonando en cada caso la valoración efectuada.



- 2.2. Asientos que deben realizarse a lo largo de 2021 por Inversa, siguiendo el enunciado, para registrar todas las operaciones y circunstancias que les afectan, en función del enunciado anterior.

Solución

Inversión a vencimiento

Cuestión 2.1

En el caso de la inversión a vencimiento, se trata de valores representativos de deuda (pagarés), siendo la única intención de la empresa el cobro de los flujos de efectivo contractuales, por lo que la cartera en la que procede su clasificación es la cartera de coste amortizado.

Datos de los pagarés:

- Fecha de adquisición: 1 de julio de 2021.
- Valor nominal: 3.000 pagarés \times 1.000 = 3.000.000 de euros.
- Valor de reembolso = Valor nominal = 3.000.000 de euros.
- Interés explícito = 0.
- Precio de adquisición: 95 % \times 3.000.000 = 2.850.000 euros.
- Gastos de adquisición: 22.000 euros.
- Coste amortizado inicial = 2.850.000 + 22.000 = 2.872.000 euros.

Determinación de los flujos de efectivo contractuales

El único flujo de efectivo contractual será el valor de reembolso, coincidente con el nominal, 3.000.000 de euros, dentro de 18 meses.

Determinación del tipo de interés efectivo de la operación (tie)

Por simplicidad en los cálculos posteriores vamos a calcular un tie semestral:

$$2.872.000 = 3.000.000 \times (1 + \text{tie})^{-3 \text{ semestres}}$$

$$\text{Tie} = 1,4640685 \%$$

**Cuadro de coste amortizado**

Fecha	Interés	Cobro	Amortización	Coste amortizado
1-7-2021	–	–	–	2.872.000
31-12-2021	42.048,05	0	42.048,05	2.914.048,05
1-7-2022	42.663,66	0	42.663,66	2.956.711,71
31-12-2022	43.288,29	0	43.288,29	3.000.000
		3.000.000	-3.000.000	0

De este modo, el valor por el que debe figurar la inversión a 31 de diciembre de 2021 será su coste amortizado a esa fecha = 2.914.048,05 euros.

Cuestión 2.2

1 de julio de 2021

Por la adquisición de los pagarés:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	2.872.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.872.000

31 de diciembre de 2021

Por el devengo de los intereses implícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	42.048,05	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		42.048,05

Por la reclasificación de la inversión a corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	2.914.048,05	



Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		2.914.048,05

Cartera disponible para la venta

Cuestión 2.1

En el caso de la cartera que la sociedad llama disponible para la venta, se trata de valores representativos de deuda (bonos), disponibles para la venta, por lo que hemos de suponer que el modelo de negocio seguido para los mismos es el cobro de los flujos de efectivo contractuales y, eventualmente, su venta. De este modo, procede su clasificación en la cartera de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

Datos de los bonos:

- Fecha de adquisición: 1 de enero de 2021, siendo la fecha de emisión el 1 de julio de 2020, supone la existencia de un cupón corrido de un semestre.
- Valor nominal = 5.000 bonos \times 1.000 = 5.000.000 de euros.
- Valor de reembolso = Valor nominal = 5.000.000 de euros.
- Interés explícito = 3 % \times 5.000.000 = 150.000 euros (pagadero cada 1 de julio).
- Precio de adquisición: 100,5 % \times 5.000.000 = 5.025.000 euros.
- Gastos de adquisición: 50.000 euros.
- Coste amortizado inicial = 5.025.000 + 50.000 = 5.075.000 euros.

Flujos de efectivo contractuales

- A1 = 1 de julio de 2021 = 150.000 euros.
- A2 = 1 de julio de 2022 = 150.000 euros.
- A3 = 1 de julio de 2023 = 150.000 euros.
- A4 = 1 de julio de 2024 = 150.000 + 5.000.000 = 5.150.000 euros.



Determinación del tie

Por simplicidad en los cálculos posteriores vamos a calcular un tie semestral:

$$5.075.000 = 150.000 \times (1 + \text{tie})^{-1\text{sem.}} + 150.000 \times (1 + \text{tie})^{-3\text{ sem.}} + 150.000 \times (1 + \text{tie})^{-5\text{sem.}} + 5.150.000 \times (1 + \text{tie})^{-7\text{sem.}}$$

$$\text{Tie} = 1,4872507 \%$$

Cuadro de coste amortizado

Fecha	Interés	Cobro	Amortización	Coste amortizado
1-1-2021	-	-	-	5.075.000
1-7-2021	75.477,97	150.000	-74.522,03	5.000.477,97
31-12-2021	74.369,64	0	74.369,64	5.074.847,61
1-7-2022	75.475,70	150.000	-74.524,29	5.000.323,31
31-12-2022	74.367,34	0	74.367,34	5.074.690,65
1-7-2023	75.473,37	150.000	-74.526,63	5.000.164,02
31-12-2023	74.364,97	0	74.364,97	5.074.529
1-7-2023	75.470,97	150.000	-74.529	5.000.000
		5.000.000	-5.000.000	0

El valor por el que debe figurar la inversión a 31 de diciembre de 2021 será su valor razonable a esa fecha = $5.000.000 \times 104 \% = 5.200.000$ euros.

Cuestión 2.2

1 de enero de 2021

Por la adquisición de los bonos:

- Precio de adquisición ($100,5 \% \times 5.000.000$) 5.025.000 euros
- Cupón corrido ($150.000 \times 6/12$) 75.000 euros



Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	5.000.000	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	75.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.075.000

1 de julio de 2021

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	477,97	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	75.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		75.477,97

Por el cobro del cupón:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	150.000	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		150.000

31 de diciembre de 2021

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	75.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		74.369,64
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		630,36

Por la valoración de los bonos por su valor razonable:

- Valor contable 5.074.847,61 euros
 - Saldo (251) 4.999.847,61 euros
 - Saldo (546) 75.000 euros



- Valor razonable ($5.000.000 \times 104\%$) 5.200.000 euros
- Aumento de valor 125.152,39 euros

Por la contabilización del ajuste en el patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	125.152,36	
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		125.152,39

Por saldo del grupo 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	125.152,36	
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		125.152,39

Cartera de control

Cuestión 2.1

En este caso, se trata de acciones que implican control sobre la filial, por lo que procede su clasificación en la cartera de activos financieros a coste.

Análisis de las acciones

Inicialmente, indica el enunciado que la entidad suscribe el 60% de las acciones de la filial, obteniendo los siguientes datos:

- Acciones suscritas ($60\% \times 20.000$) 12.000 acciones
- Precio de adquisición ($12.000 \text{ acciones} \times 100 \text{ nominal}$) 1.200.000 euros
- Importe pendiente de desembolso ($12.000 \times 100 \times 25\%$) 300.000 euros

El asiento correspondiente a la suscripción de las acciones habrá sido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	1.200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		900.000
249	Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas del grupo		300.000

No determina el enunciado la fecha en la que la sociedad ha suscrito el 40 % restante, pero indica «la cartera de control está formada por la *totalidad* del capital de una filial», por lo que debemos suponer que ha suscrito el resto de las acciones en un momento posterior:

• Acciones suscritas (40 % × 20.000)	8.000 acciones
• Precio de adquisición (8.000 acciones × 100 nominal)	800.000 euros
• Importe pendiente de desembolso (8.000 × 100 × 25 %)	200.000 euros

El asiento correspondiente a la suscripción de las acciones habrá sido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	800.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		600.000
249	Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas del grupo		200.000

Determinación del importe recuperable de la inversión

La NRV 9.^a del PGC en su apartado 2.4.3 regula el deterioro del valor de la cartera de coste, estableciendo:

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor en libros de una inversión no será recuperable.

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, **entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros** derivados de la inversión.

En la cartera de coste, la valoración posterior se hará por el coste menos los deterioros que corresponda contabilizar.

Para la realización del test de deterioro, debemos determinar cuál será el importe recuperable en función de lo establecido en la NRV 9.^a del PGC apartado 2.4.3.

Mayor entre:

- Valor razonable menos los costes de venta: 1.200.000 euros (un competidor le ha ofrecido comprarle su participación por 1,2 millones de euros).
- Valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, que para el caso de instrumentos de patrimonio se calcularán:
 - Bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma.
 - Bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas.

- Flujos de efectivo derivados de las actividades de financiación 18.000 euros
(6 % × 300.000)
- Flujos de efectivo de explotación 150.000 euros
- Flujos de efectivo (150.000 – 18.000) 132.000 euros

Inversa exige de sus filiales similares un rendimiento del 10 % sobre la inversión efectuada.

- Valor actual de flujos de efectivo (renta perpetua) (132.000/0,10) 1.320.000 euros

También permite la NRV 9.^a del PGC en su apartado 2.4.3 que, salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones en instrumentos de patrimonio, la estimación de la pérdida por deterioro de esta clase de activos se calculará en función del patrimonio neto de la entidad participada y de las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, netas del efecto impositivo.

Con carácter general, el método indirecto de estimación a partir del patrimonio neto se podrá utilizar en aquellos casos en que puede servir para demostrar un valor recuperable mínimo sin la necesidad de realizar un análisis más complejo cuando de aquel se deduce que no hay deterioro.

Durante los 2 años anteriores ha tenido unas pérdidas de 170.000 y 80.000 euros, aunque la dominante no registró ningún deterioro, porque confiaba en la evolución favorable de sus negocios.

Determinación del patrimonio neto de la participada:

• Capital social (20.000 × 100)	2.000.000 euros
• Socios desembolsos no exigidos (25 % × 2.000.000)	-500.000 euros
• Pérdidas de ejercicios anteriores (170.000 + 80.000)	-250.000 euros
• Resultado del ejercicio 2021	0
• Total patrimonio neto	1.250.000 euros

Test de deterioro

• Valor contable (2.000.000 – 500.000)	1.500.000 euros
• Importe recuperable:	
1. Mayor entre:	
– Valor razonable – Costes de venta	1.200.000 euros
– Valor actual de flujos de efectivo	1.320.000 euros
2. Patrimonio neto de la participada	1.250.000 euros
• Deterioro de valor (1.500.000 – 1.320.000)	180.000 euros

En este caso hemos podido determinar por dos vías el importe recuperable. La cuestión es decidir cuál de los dos aplicar.

La NRV 9.^a del PGC, como hemos analizado anteriormente, determina que se usará el método indirecto de estimación basado en el patrimonio neto de la participada, «Salvo mejor evidencia del importe recuperable», y que «Con carácter general, el método indirecto de estimación a partir del patrimonio neto se podrá utilizar en aquellos casos en que puede servir para demostrar un valor recuperable mínimo sin la necesidad de realizar un análisis más complejo cuando de aquel se deduce que no hay deterioro».

En nuestro caso, la empresa ha contratado un estudio de los flujos de efectivo a los efectos de la evaluación del posible deterioro, y no había dotado deterioro en los años anteriores, a pesar de las pérdidas obtenidas. Parece claro tomar como mejor indicador del importe recuperable en este caso el método directo.



Cuestión 2.2

31 de diciembre de 2021

Por la contabilización del deterioro de la participación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo	180.000	
293	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		180.000

Caso práctico núm. 3

Contabilidad de sociedades

El patrimonio neto de Amilcar, SA está compuesto por las siguientes cuentas, a 1 de enero de 2021 (en euros):

Capital social (acciones de 10 €)	100.000
Prima de emisión	30.000
Reserva legal	18.000
Reservas voluntarias	40.000
Acciones propias (1.000 títulos)	-6.000
Resultado del ejercicio anterior	15.000
Otras aportaciones de socios (500 opciones)	3.000
Total	200.000

La cuenta de «Otras aportaciones de socios» contiene la contrapartida de la remuneración de algunos ejecutivos de la empresa, en forma de opciones para la compra de acciones, que les da derecho a recibir 500 acciones el 31 de diciembre de 2021, siempre que conserven sus contratos con la entidad en ese momento, pagando por ellas su valor nominal.

Durante el ejercicio, tras los correspondientes acuerdos de la junta general, se han realizado las siguientes operaciones (en orden cronológico):

- 1 de junio de 2021. Se acordó distribuir el resultado del ejercicio anterior, destinando el importe legalmente exigible a la dotación de la reserva legal y el resto, por mitades, a dividendos y a reservas voluntarias. El pago de dividendos tiene una retención del 19 %, a cuenta de los impuestos que gravan las rentas de los accionistas.
- 1 de julio de 2021. Se ejecutó el acuerdo de ampliar el capital social, capitalizando la prima de emisión, mediante la emisión de acciones a la par, con el mismo nominal que las existentes. A las acciones propias se les asignaron las acciones nuevas que les correspondían.
- 1 de octubre de 2021. Se vendieron 200 acciones propias, obteniendo por ellas el doble de lo que habían costado.
- 31 de diciembre de 2021. Llegado el momento de percibir las acciones a que les daban derecho sus opciones, todos ellos ejercieron su derecho menos uno, que tenía 100 opciones y había dejado la sociedad. Tras pagar el precio de ejercicio acordado, se les entregaron 400 acciones procedentes de la autocartera.

Se pide (ignorando la incidencia de cualquier impuesto que la empresa tenga que soportar por estas operaciones):

- 3.1. Contabilización de las cuatro operaciones realizadas, en las que se modifica cualitativa o cuantitativamente el patrimonio neto, explicando en su caso el tratamiento contable realizado.
- 3.2. Determinar el patrimonio neto por acción de las acciones de Amilcar a 31 de diciembre de 2021.

Solución

Cuestión 3.1

1 de junio de 2021. Acuerdo de distribución del resultado del ejercicio anterior.

Determinación del beneficio distribuible:

129, «Resultado del ejercicio»	15.000
+ 664, «Gastos financieros por dividendo mínimo o preferente»	0
= Resultado mercantil	15.000



+ Ajustes positivos		+70.000
Prima de emisión	30.000 euros	
Reservas voluntarias	40.000 euros	
- Resultados negativos de ejercicios anteriores		0
- Ajustes negativos		0
Beneficio a distribuir		85.000
- Dotación de la reserva legal (art. 274 TRLSC)		-1.500
20% Capital social (20% × 100.000)	20.000 euros	
Reserva legal dotada	18.000 euros	
Reserva legal a dotar (10% resultado = 10% × 15.000)	1.500 euros	
Beneficio distribuable		83.500

Acuerdo de reparto del resultado:

• Reserva legal	1.500 euros
• Dividendo (50% × 13.500)	6.750 euros
• Reservas voluntarias (50% × 13.500)	6.750 euros

Por el reparto del resultado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	15.000	
112	Reserva legal		1.500
526	Dividendo activo a pagar		6.750
113	Reservas voluntarias		6.750

Por el pago del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	6.750	



Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.467,50
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (19% × 6.750)		1.282,50

1 de julio de 2021. **Acuerdo de ampliación del capital social.**

El aumento con cargo a reservas se regula en el artículo 303 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC), estableciendo que cuando el aumento del capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las reservas por prima de emisión de acciones y la reserva legal en la parte que exceda del 10 % del capital ya aumentado, si la sociedad fuera anónima.

- Importe a emitir = Prima de emisión = 30.000 euros.
- Valor de emisión = 10 euros (nominal de las antiguas a la par).
- Número de acciones a emitir = $30.000 / 10 = 3.000$ acciones nuevas.
- Relación de canje = $3.000 \text{ nuevas} \times 10.000 \text{ antiguas}$.
- Número de acciones propias nuevas (ampliación de capital totalmente liberada) = $= 1.000 \times 3 / 10 = 300$ acciones propias nuevas.

1 de julio de 2021

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	30.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		30.000

Por la suscripción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión	30.000	
190	Acciones emitidas		30.000



Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	30.000	
100	Capital social		30.000

Análisis de las acciones propias:

- Coste = Saldo (108) acciones propias 6.000 euros
- Número de acciones propias (1.000 + 300) 1.300 acciones
- Coste medio ponderado de las acciones propias 4,615384615 euros/acción
(6.000/1.300)

1 de octubre de 2021. Venta de 200 acciones propias.

Por la venta de las acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (200 × 4,615384615 × 2)	1.846,15	
108	Acciones propias en situaciones especiales (200 × 4,615384615)		923,07
113	Reservas voluntarias		923,08

- Acciones propias después de la venta 5.076,93 euros
(1.100 acciones × 4,615384615 €/acción)

Otra posible interpretación del enunciado sería entender que el precio de venta se calcula sobre el coste del balance inicial, en ese caso el asiento contable sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (200 × 6 × 2)	2.400	
108	Acciones propias en situaciones especiales (200 × 4,615384615)		923,07
113	Reservas voluntarias		1.476,93

31 de diciembre de 2021. Entrega de las opciones sobre acciones.

Determinación del tratamiento de la cuenta «otras aportaciones de socios»

El caso de las retribuciones basadas en acciones se contempla, dentro de la NRV 17.^a del PGC, como un caso particular de las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

Se trata de retribuciones por medio de la entrega de opciones para la adquisición por parte del trabajador de instrumentos de patrimonio, en las que la entidad recibe los servicios de sus empleados y a cambio les entrega las opciones.

Contablemente, los servicios de los empleados, recibidos por la entidad, se reconocerán como gasto en el momento en el que se reciben. Simultáneamente la entidad reconocerá un incremento en el patrimonio neto.

En este caso, la entidad valorará los servicios recibidos, así como el correspondiente incremento en el patrimonio neto, al valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha de concesión. Se entiende como fecha de concesión aquella en la cual la entidad y sus empleados acuerdan la forma de remuneración.

• Valoración (118) (500 opciones × 6 €)	3.000 euros
• Pago de los socios (500 acciones × 10 nominal)	5.000 euros

Por la entrega de las acciones:

La sociedad tendrá que entregar 400 acciones, pudiendo emitir las o entregar acciones propias.

• Autocartera (1.100 acciones × 4,615384615 €/acción)	5.076,93 euros
---	----------------

Entendemos que entrega acciones propias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (400 × 10)	4.000	
118	Otras aportaciones de socios (400 × 6)	2.400	
108	Acciones propias en situaciones especiales (400 × 4,615384615)		1.846,15
113	Reservas voluntarias		4.553,85



Por la reclasificación de las opciones no ejercitadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
118	Otras aportaciones de socios (100 × 6)	600	
113	Reservas voluntarias		600

Cuestión 3.2

Capital social (13.000 acciones × 10)	130.000
Reserva legal	19.500
Reservas voluntarias	52.826,93
Acciones propias	-3.230,78
Patrimonio neto contable	199.096,15
Acciones en circulación (13.000 – 700)	12.300
Patrimonio neto por acción	16,18 euros/acción

Caso práctico núm. 4

Contabilidad financiera

La sociedad Taxpayer, SA está calculando el resultado del ejercicio 2021, en el que ha tenido unos ingresos de 650.000 euros y unos gastos de 500.000 euros, todos ellos pertenecientes al resultado de explotación salvo 80.000 euros que corresponden a gastos financieros. Va a calcular y contabilizar el gasto por el impuesto sobre beneficios de sociedades, cuya tasa nominal es el 25 %.

Para proceder al cálculo del impuesto devengado y la consiguiente contabilización, se dispone de la siguiente información:

1. Diferencias permanentes: una multa por importe de 10.000 euros, que figura como gasto contable, no es deducible fiscalmente.
2. Diferencias temporales:

- 2.1. La sociedad compró, hace 3 años, un activo material por 200.000 euros, que amortizó totalmente el año de la compra, pero que se deprecia contablemente por décimas partes cada año, sin valor residual.
- 2.2. La sociedad ha dotado en este ejercicio una provisión por responsabilidades por importe de 15.000 euros, que no será deducible hasta que origine pagos efectivos en el futuro.
3. Bases impositivas negativas: la sociedad tuvo pérdidas, por importe de 145.000 euros, en el ejercicio anterior, que pueden ser deducidas de las bases impositivas positivas de los ejercicios siguientes, sin sobrepasar el 70 % de la base imponible previa en ninguno de ellos. El efecto impositivo se reconoció en su día mediante un activo por impuesto diferido.
4. Bonificaciones y desgravaciones fiscales: la sociedad tiene pendientes de deducir, de la cuota del impuesto, desgravaciones procedentes de ejercicios anteriores, por actividades de I+D, que suman 6.000 euros y son deducibles de la cuota en este ejercicio o en los dos siguientes. Estaban reconocidos como activos a comienzo del ejercicio.
5. Otras circunstancias: la sociedad ha tenido retenciones y ha hecho pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades por importe de 4.000 euros en el ejercicio.

Se pide:

- 4.1. Realizar la conciliación del resultado contable antes de impuestos y la base imponible, determinando el importe a ingresar o devolver por el impuesto.
- 4.2. Determinar el gasto devengado por el impuesto sobre sociedades del ejercicio, separando el impuesto corriente y el impuesto diferido. Realizar el asiento correspondiente.
- 4.3. Presentar las cuentas de activos y pasivos que contienen los impuestos diferidos de Taxpayer, con los saldos iniciales y finales al final del ejercicio 2021. A partir de la variación de estos saldos, justificar el valor del gasto por impuesto diferido.

Solución

Determinación del resultado del ejercicio

• Ingresos	650.000 euros
• Gastos (420.000 de explotación y 80.000 financieros)	500.000 euros
• Resultado antes de impuestos	150.000 euros

Deducibilidad de los gastos financieros

Según el artículo 16 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS), los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1.000.000 de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

De este modo, los gastos financieros del ejercicio (80.000) son deducibles al ser inferiores a 1.000.000 de euros.

Análisis de las diferencias entre el resultado contable y el fiscal

1. Diferencias permanentes: una multa por importe de 10.000 euros, que figura como gasto contable, no es deducible fiscalmente.
 - Gasto contable: -10.000 euros.
 - Gasto fiscal: 0.
 - Diferencia permanente positiva => ajuste positivo de 10.000 euros.
2. Diferencias temporales:
 - 2.1. La sociedad compró, hace 3 años, un activo material por 200.000 euros, que amortizó totalmente el año de la compra, pero que se deprecia contablemente por décimas partes cada año, sin valor residual.
 - Gasto contable: $200.000/10 = -20.000$ euros.
 - Gasto fiscal: 0 (totalmente amortizado hace 3 años).
 - Diferencia temporaria imponible en reversión => ajuste positivo de 20.000 euros.
 - 2.2. La sociedad ha dotado en este ejercicio una provisión por responsabilidades por importe de 15.000 euros, que no será deducible hasta que origine pagos efectivos en el futuro.
 - Gasto contable: -15.000 euros.
 - Gasto fiscal: 0.
 - Diferencia temporaria deducible en origen => ajuste positivo de 15.000 euros.

Cuestión 4.1

Resultado contable antes de impuestos		150.000
Ajustes:		+45.000
Diferencia permanente (1)	+10.000	
Diferencia temporaria imponible en reversión (2.1)	+20.000	
Diferencia temporaria deducible (2.2)	+15.000	
Resultado fiscal		195.000
– Base imponible negativa ejercicios anteriores	145.000 euros	–136.500
Límite: 70 % base imponible previa (70 % × 195.000)	136.500 euros	
Nota: al establecerlo el enunciado no se ha aplicado el mínimo de compensación de 1.000.000 de euros.		
Base imponible		58.500
Tipo de gravamen		25 %
Cuota íntegra		14.625
– Deducciones y bonificaciones		–6.000
Pendientes	6.000	
Cuota líquida		8.625
– Retenciones y pagos a cuenta		–4.000
Cuota diferencial		4.625

Cuestión 4.2

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	8.625	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		4.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		4.625



Por el impuesto diferido:

Por la diferencia temporaria imponible en reversión (2.1):

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	5.000	
6301	Impuesto diferido (25% × 20.000)		5.000

Por la diferencia temporaria deducible en origen (2.2):

Este activo se contabilizará si con base en el principio de prudencia se considera probable su reversión futura.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	3.750	
6301	Impuesto diferido (25% × 15.000)		3.750

Por la utilización de la base imponible negativa contabilizada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (25% × 136.500)	34.125	
4745	Créditos por pérdidas a compensar		34.125

Por la aplicación de las deducciones pendientes contabilizadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	6.000	
4742	Activos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		6.000

Por el saldo de las cuentas del subgrupo 63:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	40.000	

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente		8.625
6301	Impuesto diferido		31.375

Resultado de ejercicio después de impuestos = 150.000 – 40.000 = 110.000 euros

Cuestión 4.3

1. Diferencias permanentes:

No origina ningún activo ni pasivo por impuesto diferido, por lo que no afecta al gasto por impuesto diferido.

2. Diferencias temporales:

2.1. Libertad de amortización:

Considerando que la compra se produjo al inicio del 2018, la evolución de la diferencia temporaria imponible habrá sido la que se muestra en el siguiente cuadro:

Fecha	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia	Pasivo por DTI
31-12-2018	20.000 (200.000/10)	200.000	-180.000 DTI	45.000 (25% × 180.000)
31-12-2019	20.000	0	+20.000 DTI@	40.000 (25% × 160.000)
31-12-2020	20.000	0	+20.000 DTI@	35.000 (25% × 140.000)
31-12-2021	20.000	0	+20.000 DTI@	30.000 (25% × 120.000)

Se ha producido una disminución del pasivo por diferencias temporarias imponibles de 5.000 euros, lo que habrá supuesto un impuesto diferido acreedor por 5.000 euros.

2.2. Dotación de la provisión por responsabilidades:

Este activo se contabilizará si con base en el principio de prudencia se considera probable su reversión futura.

La evolución de la diferencia temporaria será:

Fecha	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia	Activo por DTD
31-12-2020	0	0	0	0
31-12-2021	15.000	0	+15.000 DTD	3.750 (25% × 15.000)

Se ha producido un aumento del activo por diferencias temporarias deducibles de 3.750 euros, lo que habrá supuesto un impuesto diferido acreedor por 3.750 euros.

3. Bases imponibles negativas

Fecha	BIN	Activo por BIN
31-12-2020	145.000	36.250 (25% × 145.000)
31-12-2021	8.500 (145.000 – 136.500)	2.125 (25% × 8.500)

Se ha producido una disminución del activo por créditos a compensar de 34.125 euros, lo que habrá supuesto un gasto por impuesto diferido (deudor) por 34.125 euros.

4. Bonificaciones y desgravaciones fiscales

Fecha	Deducciones pendientes de aplicar	Activo por deducciones pendientes de aplicar
31-12-2020	6.000	6.000
31-12-2021	0	0

Se ha producido una disminución del activo por deducciones pendientes de aplicar de 6.000 euros, lo que habrá supuesto un gasto por impuesto diferido (deudor) por 6.000 euros.