

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

Elena Robledo Acinas

Ana Luna García González

*Interventoras y auditoras del Estado*

(Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado, convocados por Resolución de 22 de diciembre de 2017, de la Subsecretaría [BOE de 8 de enero de 2018]).

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Operaciones de inmovilizado material.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Instrumentos financieros.
- Caso 3. Contabilidad de sociedades.** Reparto del resultado y acciones propias.
- Caso 4. Contabilidad de sociedades.** Combinaciones de negocios y operaciones de patrimonio.



# Caso práctico núm. 1

## Contabilidad financiera

---

### 1. Precio de adquisición, amortización, desmantelamiento y grandes reparaciones

Nuestra empresa, dedicada a la actividad hotelera, adquiere un edificio, con su correspondiente terreno, destinado a edificar un nuevo hotel.

Desde el momento de las primeras operaciones realizadas hasta que el hotel está en condiciones de entrar en funcionamiento transcurren diez meses.

Los importes incurridos son los siguientes, que se satisfacen en el momento de la compra o contratación del servicio, salvo que se diga lo contrario:

- El estudio previo antes de la compra sobre viabilidad del terreno y levantamiento de planos importa 60.000 euros.
- Por la adquisición del antiguo edificio y el terreno sobre el que se asienta, se pagan al contado 200.000 euros y se acuerdan tres pagos anuales de 100.000 euros cada uno.
- En concepto de indemnización a los antiguos inquilinos del edificio antiguo se acuerdan dos pagos de 30.000 euros cada uno, a satisfacer al cabo de uno y dos años respectivamente.
- Por la demolición del antiguo edificio se pagan 80.000 euros.
- El proyecto de obra y los honorarios de su dirección importan 40.000 euros, que se satisfacen en su totalidad al finalizar la obra.
- Se paga un seguro para cubrir los riesgos que puedan ocasionarse en la obra, por importe de 5.000 euros, y también, la prima por el primer año del seguro de funcionamiento del edificio, por un importe de 12.000 euros.
- Se acuerdan cuatro pagos con la empresa contratista, el primero de 300.000 euros al contado al comienzo de la obra, y los otros tres, a uno, dos y tres años, de 250.000 euros cada uno.

- Además, se acuerdan con el contratista unos pagos adicionales, del siguiente modo:
  - Participación del 1 % en los beneficios durante los diez primeros años de vida del hotel. Se estima que el hotel obtendrá un beneficio de 20.000 euros cada año durante el periodo indicado.
  - Entrega de cinco anualidades de 10.000 euros cada una, a partir del momento en que se construya algún parque temático en el área de influencia del hotel, lo cual se espera aumente notablemente los rendimientos del mismo. Se espera que este hecho ocurra cuatro años después de su puesta en funcionamiento.
- Se adquieren equipos de aire acondicionado por 100.000.
- Las pruebas de funcionamiento de los equipos de aire acondicionado ascienden a 10.000.
- Los equipos de aire acondicionado tendrán que ser sometidos cada cuatro años obligatoriamente a una revisión y reparación, cuyo coste se estima ascenderá a 20.000 euros cada una de ellas.
- Además, el ayuntamiento de la localidad en que asienta el hotel cede a nuestra empresa por veinte años improrrogables el uso de un terreno colindante al hotel, para construir una piscina. El valor actual de los rendimientos atribuidos al terreno en esos veinte años es de 150.000 euros.
- Sobre dicho terreno se construye una piscina, cuyo coste es de 300.000 euros.
- En el contrato de cesión del uso del terreno se estipula que, al término de la cesión, el mismo debe devolverse en las mismas condiciones en que fue recibido. Los costes de desmantelamiento de la piscina y acondicionamiento y saneamiento del terreno se estiman en 200.000 euros.
- Se adquiere e instala una depuradora para la piscina por 50.000 euros.

La vida útil esperada para cada uno de estos elementos es la que se indica a continuación. No se espera valor residual para ninguno de ellos.

- Edificio: 40 años.
- Aire acondicionado: 15 años.
- Piscina: 30 años.
- Depuradora: 10 años.

En las partidas en las que resulta necesario, la empresa utiliza un tipo de interés del 5 %.



Se pide:

Indique las partidas que deben figurar en la contabilidad de nuestra empresa a la entrada en funcionamiento del complejo hotelero, así como la cuota de amortización que corresponde a cada una de esas partidas en su primer año de funcionamiento.

## 2. Recuperación de la inversión

Conocemos los siguientes datos relativos a un ejercicio:

- Se han fabricado 10.000 unidades de existencias, cuyo coste y precio de venta son iguales para todas ellas.
- Se han vendido 8.500 unidades.
- Al final del ejercicio queda pendiente de cobro el importe correspondiente a 2.000 unidades.
- El gasto del ejercicio por amortización del inmovilizado es de 600.000 euros.
- El ejercicio se ha cerrado con beneficios.

Se pide:

Indique en qué partidas y por qué importe se ha materializado la recuperación del inmovilizado consumido durante dicho ejercicio.

## 3. Deterioro de inversiones inmobiliarias

Nuestra empresa, que se dedica a la fabricación de maquinaria pesada, adquirió una nave industrial con la idea de arrendarla a terceros, por un importe total de 1.250.000 euros. La vida útil estimada en el momento de la compra fue de 20 años. El valor residual de la nave al finalizar su vida útil se estimó en el momento de la compra en 200.000 euros.

Al finalizar el cuarto año posterior a la compra, el ayuntamiento anuncia la construcción de un vertedero en las cercanías del edificio, motivo por el que, al comenzar el ejercicio siguiente, nuestra empresa procede a realizar un test de deterioro, para el que maneja los datos que se indican a continuación.

Partiendo de la renta anual acordada en el contrato de arrendamiento con el inquilino actual de la nave en el momento de practicar el test de deterioro, el arrendador estima que el valor actual de los pagos futuros a percibir por el arrendamiento puede oscilar entre 842.446 y 711.443 euros, estimando una probabilidad del 40 % al primero de estos importes y del 60 % al segundo.

Nuestra sociedad, consultando a especialistas en propiedad inmobiliaria, estima que, en el momento de practicarse el test, el valor razonable de la nave es de 800.000 euros, evaluando los costes de venta en un 5 % sobre esta cifra.

Se pide:

Calcular el deterioro que debe reconocer nuestra empresa, el valor en libros resultante y la nueva cuota de amortización, suponiendo que se mantiene la vida útil de la nave.

## Solución

### Apartado 1

Consideraciones previas:

El enunciado establece que desde el momento de las primeras operaciones realizadas hasta que el hotel está en condiciones de entrar en funcionamiento transcurren 10 meses. A efectos de su solución, vamos a suponer que las operaciones comienzan el 1 de enero terminando el 31 de octubre.

Asimismo, este periodo de 10 meses de puesta en condiciones de funcionamiento implica que los gastos financieros devengados derivados de la financiación ajena solicitada para la construcción del complejo hotelero no podrán ser activados.

Determinación del valor del terreno en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero

- El estudio previo antes de la compra sobre viabilidad del terreno y levantamiento de planos importa 60.000 euros

La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 2013 sobre el inmovilizado material establece en su norma primera, apartado 1. Regla general:

9. En los solares sin edificar se incluirán en el precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

- Por la adquisición del antiguo edificio y el terreno sobre el que se asienta, se pagan al contado 200.000 euros y se acuerdan tres pagos anuales de 100.000 euros cada uno

Entendiendo que la adquisición se produce el 1 de enero y que el primer pago aplazado se producirá a 31 de diciembre, el valor actual de la adquisición será:

$$VA = 200.000 + 100.000 \times a_{3,5\%} = 472.324,80 \text{ euros}$$

Cuadro de amortización:

Fecha	Interés	Pago	Amortización	Coste amortizado
01-01-X1	–	200.000	(200.000)	272.324,80
31-12-X1	13.616,24	100.000	(86.383,76)	185.941,04
31-12-X2	9.297,05	100.000	(90.702,95)	95.238,09
31-12-X3	4.761,90	100.000	(95.238,09)	0

Por la adquisición del antiguo edificio y del terreno:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales	472.324,80	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200.000
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		86.383,76
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		185.941,04

- En concepto de indemnización a los antiguos inquilinos del edificio antiguo se acuerdan dos pagos de 30.000 euros cada uno, a satisfacer al cabo de uno y dos años respectivamente

En este punto resulta de aplicación la Consulta 1 del BOICAC 42 (NFC010973), la cual establece:

Los costes de indemnizaciones a arrendatarios serán incorporados al activo, como mayor valor del bien o inmueble en cuestión, cuando aumentando la rentabilidad futura del inmueble, no esté vinculada la mayor generación de ingresos a un periodo concreto y determinado en el momento de la rescisión (en cuyo caso la imputación a resultados de la indemnización debería vincularse a ese periodo residual), sino que la indemnización se traduce en una mejora del bien sobre el cual existía una carga indefinida (arrendamientos en los que el arrendatario tiene un derecho de alquiler sobre el bien arrendado con unas determinadas condiciones económicas por tiempo no determinado).

El valor actual de las indemnizaciones acordadas será:

$$VA = 30.000 \times a_{2,5\%} = 55.782,31 \text{ euros}$$

Cuadro de amortización:

Fecha	Interés	Pago	Amortización	Coste amortizado
01-01-X1	–	–	–	55.782,31
31-12-X1	2.789,11	30.000	(27.210,88)	28.571,43
31-12-X2	1.428,57	30.000	(28.571,43)	0

Por el compromiso de pago de las indemnizaciones a los propietarios del antiguo edificio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales	55.782,31	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		27.210,88
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		28.571,43

- Por la demolición del antiguo edificio se pagan 80.000 euros

Como hemos visto en el primer punto, en los solares sin edificar se incluirá como mayor precio de adquisición el coste de derribo de construcciones cuando sea necesario para efectuar obras de nueva planta, como es el caso que se nos plantea.



Por la demolición del antiguo edificio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales	80.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		80.000

Por la reclasificación del terreno al finalizar su adaptación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	668.107,11	
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales		668.107,11

Valor del terreno en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero:

668.107,11 euros

Determinación del valor de la construcción en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero

- El proyecto de obra y los honorarios de su dirección importan 40.000 euros, que se satisfacen en su totalidad al finalizar la obra

El proyecto de obra y los honorarios de su dirección se imputarán como mayor coste de la construcción.

El enunciado establece que se pagarán al finalizar la obra, que tiene una duración de 10 meses, por lo que, al ser inferior a un año, optamos por no actualizar la deuda.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	40.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		40.000

En el momento de la finalización de la obra, por el pago:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	40.000	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		40.000

- Se paga un seguro para cubrir los riesgos que puedan ocasionarse en la obra, por importe de 5.000 euros, y también, la prima por el primer año del seguro de funcionamiento del edificio, por un importe de 12.000 euros

El seguro para cubrir los riesgos que se puedan ocasionar durante la obra se imputará como mayor coste de la construcción, mientras que la prima del seguro de funcionamiento del edificio será gasto del ejercicio, periodificándolo en función del principio de devengo.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	5.000	
625	Primas de seguros	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		17.000

- Se acuerdan cuatro pagos con la empresa contratista, el primero de 300.000 euros al contado al comienzo de la obra, y los otros tres, a uno, dos y tres años, de 250.000 euros cada uno

Por el pago del anticipo al constructor al comienzo de las obras:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
239	Anticipo para inmovilizado material	300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300.000

31-10-20X0. Recepción de la construcción y reconocimiento de los pagos pendientes al constructor:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	1.023.296	

▶

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
239	Anticipo para inmovilizado material		300.000
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		250.000
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		473.296

#### Pagos a realizar al constructor:

- 250.000 el 31-12-20X0, no lo actualizamos por ser corto plazo.
  - 250.000 el 31-12-20X1, actualizado 14 meses al 5 % ..... 236.167
  - 250.000 el 31-12-20X2, actualizado 26 meses al 5 % ..... 237.129
- Además, se acuerdan con el contratista unos pagos adicionales, del siguiente modo
- Participación del 1% en los beneficios durante los diez primeros años de vida del hotel. Se estima que el hotel obtendrá un beneficio de 20.000 euros cada año durante el periodo indicado

La Resolución de ICAC de 2013 sobre el inmovilizado material establece en su norma primera, apartado 1. Regla general, respecto a los pagos contingentes lo siguiente:

4. En aquellos casos en que el precio acordado incluya un importe contingente la valoración inicial del inmovilizado material incluirá la mejor estimación del valor actual de la citada contraprestación.

No obstante, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, como la cifra de ventas o el resultado del ejercicio, en todo caso se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran.

Si se produce un cambio en la estimación de la contraprestación contingente, la empresa incrementará o reducirá el valor contable del activo en el mismo importe en el que se modifique el valor contable del pasivo, salvo que la nueva estimación esté relacionada con variables como los tipos de interés o un índice de precios, en cuyo caso, se tratará como un ajuste al tipo de interés efectivo de la deuda y no producirá por tanto una revisión del precio de adquisición del activo.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad.

En cualquier caso, si el pago contingente se vincula a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionado con hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, el tratamiento contable de la operación será el previsto en la norma segunda de esta resolución para las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material.

Al vincularse este pago a los beneficios obtenidos por la empresa, se contabilizará como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se incurra en ellos.

- Entrega de cinco anualidades de 10.000 euros cada una, a partir del momento en que se construya algún parque temático en el área de influencia del hotel, lo cual se espera aumente notablemente los rendimientos del mismo. Se espera que este hecho ocurra cuatro años después de su puesta en funcionamiento

En este caso, según indica la Resolución de ICAC de 2013 sobre el inmovilizado material, no podemos incluir en la valoración inicial de la construcción ningún importe contingente, puesto que el pago contingente depende de circunstancias que no existen en el momento de la adquisición. En el supuesto de que finalmente se construya el parque temático, el pago contingente debemos tratarlo según lo establecido para la ampliación y mejora, es decir, incluirlo como mayor valor de la construcción si cumple alguna de las siguientes condiciones:

- Aumento de la capacidad de producción.
- Mejora de la productividad.
- Alargamiento de la vida útil estimada.

Por la reclasificación de la construcción al finalizar la obra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	1.068.296	
231	Construcciones en curso		1.068.296

Valor de la construcción en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero:

1.068.296 euros

## Determinación del valor de los equipos de aire acondicionado en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero

- Se adquieren equipos de aire acondicionado por 100.000

Por la adquisición de los equipos de aire acondicionado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2391	Otro inmovilizado material en curso (aire acondicionado)	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

- Las pruebas de funcionamiento de los equipos de aire acondicionado ascienden a 10.000

La Resolución del ICAC de 2013 sobre el inmovilizado material establece en su norma primera:

6. Formarán parte del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo.

Por los gastos incurridos en el periodo de pruebas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2391	Otro inmovilizado material en curso (aire acondicionado)	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

- Los equipos de aire acondicionado tendrán que ser sometidos cada cuatro años obligatoriamente a una revisión y reparación, cuyo coste se estima ascenderá a 20.000 euros cada una de ellas

La citada resolución del ICAC señala en su norma segunda: valoración posterior: 2. Actuaciones sobre el inmovilizado material:

2.1. Reparaciones y conservación:

[...]

c) Supuesto de inspecciones generales periódicas (independientemente de que exista sustitución): se identificará como un componente del coste del activo el importe de los desembolsos necesarios para realizar la inspección.

Este componente se amortizará durante el periodo de tiempo que transcurra hasta la fecha en que se realice la revisión.

El coste de la inspección se capitalizará como mayor valor del inmovilizado material, que se amortizará hasta que se produzca la siguiente revisión, dándose de baja cualquier importe pendiente de amortizar del anterior componente.

De este modo, por la reclasificación de los equipos de aire acondicionado al finalizar la obra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2191	Otro inmovilizado material (aire acondicionado)	110.000	
2391	Otro inmovilizado material en curso (aire acondicionado)		110.000

Valor de los equipos de aire acondicionado en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero:

110.000 euros

Determinación del valor del derecho de uso sobre el terreno en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero

- Además, el ayuntamiento de la localidad en que asienta el hotel cede a nuestra empresa por veinte años improrrogables el uso de un terreno colindante al hotel, para construir una piscina. El valor actual de los rendimientos atribuidos al terreno en esos veinte años es de 150.000 euros

La Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, establece en su norma quinta. Derechos de uso adquiridos a título gratuito:

1. Los derechos de uso adquiridos sin contraprestación de manera irrevocable e incondicional se contabilizarán, en la fecha de su incorporación al patrimonio de la empresa, como un inmovilizado intangible por su valor razonable de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad.

2. Si el plazo de la cesión se extiende a la práctica totalidad de la vida económica del bien o derecho cedido, la empresa reconocerá el correspondiente elemento patrimonial en función de su naturaleza.

3. Si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, o por un periodo indefinido o determinado superior a un año reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, así como en aquellos casos en los que no exista un instrumento jurídico que regule la cesión o este no establezca con precisión los términos de la misma, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de pérdidas y ganancias por la mejor estimación del derecho cedido.

La cesión gratuita del derecho de uso del terreno debe ser calificada como incompleta, por ello se registrará como un inmovilizado intangible:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
20-	Derechos de uso sobre terrenos	150.000	
940-	Ingresos por derechos de uso adquiridos a título gratuito		150.000

Por el saldo del grupo 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
940-	Ingresos por derechos de uso adquiridos a título gratuito	150.000	
130-	Derechos de uso adquiridos a título gratuito		150.000

En el momento de la finalización de la obra no habrá habido transferencia de ingresos de patrimonio neto a la cuenta de resultados al no haber procedido a dotar aún amortización del derecho de uso sobre el terreno.

- En el contrato de cesión del uso del terreno se estipula que, al término de la cesión, el mismo debe devolverse en las mismas condiciones en que fue recibido. Los costes de desmantelamiento de la piscina y acondicionamiento y saneamiento del terreno se estiman en 200.000 euros

Establece la Resolución del ICAC sobre el inmovilizado material en su norma primera:

Formarán parte del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los

costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de una provisión de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad.

Por el valor actual de los costes de desmantelamiento y rehabilitación imputables al terreno:

• Valor final .....	200.000
• Periodo de cesión .....	20 años
• Valor actual $[200.000 \times (1,05)^{-20}]$ .....	75.377,90

Por la dotación de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
20-	Derechos de uso sobre terrenos	75.377,90	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		75.377,90

Valor del derecho de uso sobre terrenos en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero:

225.377,90 euros

Determinación del valor de la piscina en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero

- Sobre dicho terreno se construye una piscina, cuyo coste es de 300.000 euros

La piscina construida en el terreno cedido por el ayuntamiento se contabilizará como un inmovilizado material en aplicación de la norma de registro y valoración (NRV) 3.<sup>a</sup> h) del Plan General de Contabilidad (PGC).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2192	Otro inmovilizado material (piscina)	300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300.000

Valor de la piscina en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero:

300.000 euros

## Determinación del valor de la depuradora en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero

- Se adquiere e instala una depuradora para la piscina por 50.000 euros

La Resolución del ICAC en su norma tercera determina:

3.8. Otras consideraciones: 1. Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento. Podrán agruparse aquellas partes significativas de un elemento de inmovilizado material que tengan vida útil y métodos de amortización coincidentes con otras partes significativas que formen parte del mismo elemento.

Por la depuradora para la piscina (NRV 3.<sup>a</sup> h) del PGC):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2193	Otro inmovilizado material (depuradora)	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

Valor de la depuradora en la fecha de entrada en funcionamiento del complejo hotelero:

50.000 euros

## Determinación de las cuotas de amortización que corresponden a las partidas activadas en su primer año de funcionamiento

Entendiendo que las obras comenzaron el 1 de enero, la entrada en condiciones de funcionamiento del hotel, tras los 10 meses necesarios, se habrá producido el 31 de octubre. Por tanto, los inmovilizados se amortizarán durante 2 meses el primer año.

Elemento	Valoración inicial	Vida útil	Cuota de amortización
Terreno	668.107,11	(1)	-
Construcción	1.068.296	40 años	4.451,23 (1.068.296/40 × 2/12)
Equipos aire acondicionado	110.000	15 años (2)	1.833,33
Derecho de uso sobre terrenos	225.377,90	20 años (3)	1.878,15 (225.377,90/20 × 2/12)





Elemento	Valoración inicial	Vida útil	Cuota de amortización
► Piscina	300.000	20 años (4) (vida económica: 30 años Periodo de cesión: 20 años)	2.500 (300.000/20 × 2/12)
Depuradora	50.000	10 años (4) (vida económica: 10 años Periodo de cesión: 20 años)	833,33 (50.000/10 × 2/12)

(1) Amortización del terreno:

Resolución inmovilizado material. Norma tercera. Apartado 3.8:

5. Por su parte, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se amortizan, dejando al margen algunas excepciones como minas, canteras y vertederos, o algunos componentes depreciables como los cierres. Si el coste de un terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del coste del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan beneficios por haber incurrido en esos costes.

(2) Amortización de los aparatos de aire acondicionado:

Coste de los equipos: 110.000 euros.

- Componente asociado a la revisión periódica: 20.000 euros (amortización en 4 años).
- Resto del inmovilizado: 110.000 – 20.000 = 90.000 euros (amortización en 15 años).

(3) Amortización del derecho de uso sobre el terreno:

Resolución inmovilizado material. Norma tercera. Apartado 3.3:

1. Vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando este sea inferior a la vida económica del activo; y en el de las inversiones en locales arrendados, que deban calificarse como arrendamientos operativos, y no sean separables del activo cedido en uso, la duración del contrato de arrendamiento, incluido el periodo de renovación cuando exista evidencia de que el mismo se va a producir, siempre que la citada duración sea inferior a la vida económica del activo.

(4) Amortización de los elementos asociados al terreno cedido en uso:

NRV 3.ª del PGC. Normas particulares sobre inmovilizado material:

h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando esta sea inferior a la vida económica del activo.

## Apartado 2

Del enunciado se desprende la siguiente información:

- Unidades fabricadas: 10.000.
- Unidades vendidas: 8.500.

- Existencias finales: 1.500 unidades.
- El gasto por amortización del ejercicio es de 600.000 euros.

A los efectos de solución del problema, se supone que toda la amortización corresponde a elementos del inmovilizado utilizados en la fabricación de las materias primas, pues no hay datos para otro cálculo.

Por tanto, el gasto por amortización forma parte del coste de producción como coste indirecto.

Luego, el consumo de este gasto es:

• Consumo del ejercicio por las unidades vendidas .....	510.000
(600.000 × 8.500/10.000)	
• Consumo del gasto en balance en la valoración de las existencias finales (600.000 × 1.500/10.000) .....	90.000

### Apartado 3

Análisis de los datos iniciales sobre el valor contable de la inversión inmobiliaria:

• Valoración inicial de la inversión en construcciones .....	1.250.000
• Vida útil estimada .....	20 años
• Valor residual .....	200.000
• Base amortizable (1.250.000 – 200.000) .....	1.050.000
• Amortización acumulada al finalizar el cuarto año posterior a la compra (1.050.000/20 × 4) .....	210.000
• Valor contable (1.250.000 – 210.000) .....	1.040.000

Para el cálculo del valor en uso, tendremos en cuenta lo establecido en la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.

Norma Tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.

2.3 Valor en uso.

2.3.5 Técnicas de valor actual para calcular el valor en uso.

3. La aplicación del «enfoque del flujo de efectivo esperado» requiere el empleo de probabilidades al objeto de tener en cuenta todas las expectativas sobre los posibles flujos de efectivo esperados, en lugar de un único flujo de efectivo más probable, así como la incertidumbre que pueda existir en relación con la distribución temporal de los flujos de efectivo.

4. La aplicación de este enfoque está sujeta a la restricción de coste-beneficio. Por tanto, cuando no es posible contar con información que permita desarrollar diversos escenarios de flujos de efectivo sin incurrir en costes sustanciales, la empresa debería aplicar el llamado «enfoque tradicional» en el que se emplea un único conjunto de flujos de efectivo esperados y una única tasa de descuento, asumiendo que esta tasa de descuento puede incorporar todas las expectativas sobre los flujos de efectivo futuros.

De este modo, el valor en uso sería:

- Valor en uso  $[40\% \times 842.446 + 60\% \times 711.443]$  ..... 763.844,20

Por la realización del test de deterioro:

- Valor contable ..... 1.040.000
- Importe recuperable: mayor entre valor en uso y valor razonable menos costes de venta ..... 763.844,20
  - Valor en uso ..... 763.844,20
  - Valor razonable menos costes de la venta ..... 760.000
- Deterioro  $(1.040.000 - 763.844,20)$  ..... 276.155,80
- Valor contable tras la dotación del deterioro ..... 763.844,20

Por la contabilización del deterioro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
692	Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias	276.155,80	
292	Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias		276.155,80

Cálculo de la nueva cuota de amortización:

- Pendiente de amortizar ..... 763.844,20
- Valor residual ..... 200.000



• Base amortizable (763.844,20 – 200.000) .....	563.844,20
• Vida útil pendiente (20 – 4) .....	16 años
• Nueva cuota de amortización .....	35.240,26

## Caso práctico núm. 2

### Contabilidad financiera

#### 1. Operaciones con efectos

Nuestra empresa, dedicada a la comercialización de un único producto, que vende sin transformación, realiza las siguientes operaciones:

1. Vende mercaderías por 220.000 euros, importe al que se añade un 18 % de IVA. El comprador acepta el mismo día de la operación una letra de cambio a 60 días por el importe total adeudado al vendedor.
2. El mismo día de la venta nuestra empresa descuenta el efecto. El banco aplica a esta operación un tipo de interés del 12 %, adeudándonos, además, una comisión de 575 euros.
3. Llegado el vencimiento, la letra resulta impagada, con lo que, en ese momento el banco nos adeuda el importe correspondiente, añadiendo 650 euros en concepto de comisión por devolución.
4. Inmediatamente después del impago, nuestra empresa renegocia el crédito con el cliente y acuerda con el mismo condonarle un 30 % del nominal de la letra y no repercutirle los gastos, acordando un nuevo vencimiento por este importe a los tres meses a contar desde el impago.
5. Unos días más tarde, considerando que la evolución de la situación del cliente no ofrece buenas perspectivas, reconoce el deterioro de valor del 60 % de la deuda pendiente, considerando, no obstante, que ese deterioro podría resultar reversible.
6. Llegado el vencimiento de la deuda, al no recibir importe alguno del cliente, considera definitivamente incobrable la totalidad del saldo pendiente.

Se pide:

Contabilice las operaciones enumeradas en los puntos anteriores. Utilice, cuando sea necesario para los cálculos, el año comercial de 360 días.

## 2. Adquisición de acciones

Nuestra empresa realiza en bolsa las siguientes operaciones:

1. Adquiere en bolsa 2.000 acciones de otra sociedad, de 10 euros nominales cada una, cotizadas en el momento de la compra a 12 euros. Las acciones adquiridas tenían pendiente de abono un dividendo, acordado recientemente por la junta de accionistas, del 2 % sobre el nominal. Nuestra empresa tiene la intención de desprenderse de estas acciones en un plazo corto. Los gastos generados por la operación ascienden a 450 euros.
2. Algunos días después nuestra empresa vende la mitad de las acciones por 12,5 cada una, con unos gastos de 250 euros. En ese momento el dividendo seguía pendiente de cobro.
3. Posteriormente, nuestra empresa cobra el dividendo de las acciones que tiene todavía en su poder.
4. Al cierre del ejercicio no se han registrado nuevas operaciones relativas a estas acciones. La cotización bursátil en ese momento es de 13,5 euros por acción.

Se pide:

Formule los asientos correspondientes a estos hechos. Nuestra sociedad contabiliza como gastos del periodo los generados por las operaciones de compraventa de acciones.

## 3. Pasivo a coste amortizado

Nuestra sociedad recibe un crédito de un banco por 200.000 euros, a amortizar en tres anualidades constantes. El banco aplica un tipo de interés nominal del 4 % y cobra, en el momento de la concesión del crédito, una comisión de apertura de 1.000 euros. La anualidad constante que amortiza este préstamo es de 72.069,71 euros.

Nuestra empresa contabiliza este préstamo con el criterio de valoración del coste amortizado, al tipo de interés efectivo de la operación.



Se pide:

Formular el asiento correspondiente al pago de la última anualidad.

## Solución

### Apartado 1

#### Punto 1

Por la venta de mercaderías:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4310	Cientes, efectos comerciales en cartera	259.600	
700	Venta de mercaderías		220.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (18% × 220.000)		39.600

#### Punto 2

Por el descuento de la letra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	253.833	
665	Intereses por descuento de efectos (12% × 259.600 × 60/360 + 575)	5.767	
5208	Deudas por efectos descontados		259.600

Por la reclasificación del crédito con el cliente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4311	Cientes, efectos comerciales descontados	259.600	
4310	Cientes, efectos comerciales en cartera		259.600



### Punto 3

Por el impago del cliente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados	259.600	
626	Servicios bancarios y similares	650	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		260.250

Por la reclasificación del crédito con el cliente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4315	Clientes, efectos comerciales impagados	259.600	
4311	Clientes, efectos comerciales descontados		259.600

### Punto 4

Por la renegociación con el cliente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes (70% × 259.600)	181.720	
650	Pérdidas por créditos comerciales incobrables	77.880	
4315	Clientes, efectos comerciales impagados		259.600

### Punto 5

Por la dotación del deterioro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (60% × 181.720)	109.032	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		109.032



Por la reclasificación del crédito con el cliente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
436	Clientes de dudoso cobro	181.720	
430	Clientes		181.720

## Punto 6

Por el reconocimiento de la pérdida definitiva:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
650	Pérdidas por créditos comerciales incobrables	181.720	
436	Clientes de dudoso cobro		181.720

Por la reversión del deterioro dotado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	109.032	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		109.032

## Apartado 2

Análisis de la operación de adquisición:

- Precio de adquisición (2.000 acciones × 12) ..... 24.000
- Dividendo acordado en el momento de la adquisición ..... 400  
(2.000 × 10 × 2%)

La NRV 9.<sup>a</sup> 2.8. Intereses y dividendos recibidos de activos financieros, dispone:

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición.



A estos efectos, se entenderá por «intereses explícitos» aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.

Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden 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 adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

- Las acciones se incluirán en la cartera de activos financieros mantenidos para negociar.
- Gastos asociados a la adquisición ..... 450

## Punto 1

Por la adquisición de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (24.000 – 400)	23.600	
545	Dividendo a cobrar	400	
669	Otros gastos financieros	450	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		24.450

## Punto 2

Por la valoración de las acciones por su valor razonable:

- Valor contable (2.000 × 12) ..... 24.000
- Valor razonable (2.000 × 12,50) ..... 25.000
- Aumento de valor ..... 1.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	1.000	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
7630	Beneficios en cartera de negociación		1.000

Por la venta de la mitad de la cartera:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.500	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (1.000 × 12,30)		12.300
545	Dividendo a cobrar (1.000 × 10 × 2%)		200

Por los gastos de la venta de la mitad de la cartera:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	250	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		250

### Punto 3

Por el cobro del dividendo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	200	
545	Dividendo a cobrar (1.000 × 10 × 2%)		200

### Punto 4

Por la valoración de las acciones por su valor razonable:

• Valor contable (1.000 × 12,30) .....	12.300
• Valor razonable (1.000 × 13,50) .....	13.500
• Aumento de valor .....	1.200



Por la contabilización del aumento de valor:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	1.200	
7630	Beneficios en cartera de negociación		1.200

### Apartado 3

Características del préstamo:

• Importe .....	200.000
• Comisión de apertura .....	1.000
• Coste amortizado inicial .....	199.000
• Amortización: 3 anualidades constantes .....	72.069,71
• Tipo de interés contractual .....	4 %

Cuadro de amortización contractual:

Fecha	Interés (4%)	Pago	Amortización	Capital vivo
01-01-X1	-	-	-	200.000
31-12-X1	8.000	72.069,71	(64.069,71)	135.930,29
31-12-X2	5.437,21	72.069,71	(66.632,50)	69.297,79
31-12-X3	2.771,91	72.069,71	(69.297,79)	0

Cálculo del TIE:

$$199.000 = 72.069,71 \times a_{3:TIE}$$

$$TIE = 4,2645548\%$$

Cuadro de coste amortizado:

Fecha	Interés (TIE)	Pago	Amortización	Coste amortizado
01-01-X1	-	-	-	199.000





Fecha	Interés (TIE)	Pago	Amortización	Coste amortizado
▶				
31-12-X1	8.486,46	72.069,71	(63.583,24)	135.416,75
31-12-X2	5.774,92	72.069,71	(66.294,79)	69.121,96
31-12-X3	2.947,74	72.069,71	(69.121,96)	0

Por el devengo de intereses correspondiente a la última anualidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	2.947,74	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		2.771,91
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		175,83

Por el pago de la última anualidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	2.771,91	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	69.297,80	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		72.069,71

## Caso práctico núm. 3

### Contabilidad de sociedades

#### 1. Paga extra con cargo a beneficios

Inmediatamente antes del cierre del ejercicio, la cuenta de pérdidas y ganancias presenta el siguiente saldo (importes en miles de euros):

Gastos	10.200	Ingresos	13.624
Resultado previo	3.424		

La sociedad no ha contabilizado todavía los siguientes hechos:

- La junta de accionistas de la sociedad acuerda destinar a los trabajadores un 10 % del resultado neto del periodo, en concepto de paga extra.
- El impuesto sobre sociedades.

Además, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- No existe ninguna diferencia que produzca o que resuelva un posible efecto fiscal.
- El tipo impositivo es el 30 %.
- La paga extra es deducible fiscalmente.

Se pide:

Determinar el resultado neto del periodo y realizar las anotaciones contables pendientes.

## 2. Reparto con acciones sin voto

Después de haber procedido a las operaciones de regularización del resultado, en el balance de comprobación de sumas y saldos de cierre del ejercicio la cuenta de pérdidas y ganancias de nuestra sociedad presenta un saldo de 120.000 euros.

El acuerdo de reparto del resultado contempla los siguientes destinos:

- Todas las acciones recibirán como dividendo el 3 % del capital, si bien en el caso de las acciones sin voto se agregará un 1 % adicional, contemplado en los estatutos de la sociedad y en el contrato de emisión, que los tenedores de las acciones sin voto reciben en cada ejercicio, independientemente del montante que pueda ser repartido a los accionistas ordinarios.
- El resto del resultado se destinará a reservas voluntarias, dado que no existe obligación de dotar reserva legal.

El capital está constituido por 2.000.000 de acciones del mismo nominal cada una, de las que la cuarta parte son acciones sin voto.



Se pide:

Indicar los importes que se destinarán a cada uno de los componentes del reparto del resultado y formular los asientos derivados del acuerdo de reparto.

### 3. Aportaciones de los socios para compensar pérdidas y operaciones con acciones propias

Nuestra sociedad, constituida como anónima, tiene en su balance unos resultados negativos de ejercicios anteriores por 200.000 euros. Solicita de sus socios una aportación por dicho importe, con la que compensa las pérdidas acumuladas.

Al ejercicio siguiente, nuestra sociedad recibe de uno de sus socios, en concepto de donación, 5.000 acciones propias, de 10 euros nominales cada una, que en el momento de la cesión cotizan en bolsa a 18 euros.

Posteriormente, vende la mitad de las acciones recibidas, a 19,50 euros cada una, con unos gastos de 250 euros.

A continuación, la junta de accionistas de la sociedad acuerda y procede a realizar la reducción de capital por las acciones que están en su poder. Los gastos de la operación ascienden a 2.100 euros. Nuestra sociedad desea que los acreedores no puedan oponerse a la reducción de capital, tomando las medidas necesarias, de acuerdo con lo contemplado al respecto por la Ley de sociedades de capital.

Se pide:

Formule los asientos correspondientes.

## Solución

### Apartado 1

Análisis de los datos proporcionados por el enunciado:

- Importe acordado en concepto de paga extra: 10 % del resultado después de impuestos (RDI).
- Resultado contable antes de impuestos (RCAI) = 3.424 – 10 % RDI.
- RDI = RCAI – gasto por impuesto = 3.424 – 10 % RDI – gasto por impuesto.
- Gasto por impuesto = 30 % RCAI = 30 % (3.424 – 10 % RDI).

Cálculo del resultado neto del periodo (RDI):

- $RDI = 3.424 - 10\% RDI - \text{gasto por impuesto.}$
- $RDI = 3.424 - 10\% RDI - 30\% (3.424 - 10\% RDI).$
- $RDI = 3.424 - 10\% RDI - 1.027,20 + 0,03 RDI.$
- $1,07 RDI = 2.396,80.$
- $RDI = 2.240 \text{ euros.}$

Contabilización del gasto por la paga extra devengada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
64-	Gastos de personal (10% × 2.240)	224	
465	Retribuciones pendientes de pago		224

Por el saldo del gasto por la paga extra devengada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	224	
64-	Gastos de personal		224

De este modo, el resultado contable antes de impuestos es:

$$3.424 - 224 = 3.200 \text{ euros}$$

Liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio:

Resultado contable antes de impuestos	3.200
+/- ajustes	-
Resultado fiscal	3.200
(bases imponible negativas ejercicios anteriores)	-
Base imponible	3.200





Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	960
(deducciones y bonificaciones)	–
Cuota líquida	960
(retenciones y pagos a cuenta)	–
Cuota diferencial	960

Por la contabilización del gasto por impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	960	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		960

Por el saldo del gasto por impuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	960	
6300	Impuesto corriente		960

Resultado después de impuestos:

$$3.200 - 960 = 2.240 \text{ euros}$$

## Apartado 2

Análisis de la composición del capital social:

- Capital social formado por 2.000.000 de acciones del mismo nominal cada una.
  - Acciones sin voto (1/4 × 2.000.000) ..... 500.000 acciones
  - Acciones ordinarias ..... 1.500.000 acciones
- Entendemos que ese nominal es de 1 euro por acción.



## Operaciones contabilizadas a 31 de diciembre de 20X1

Reconocimiento del dividendo mínimo de las acciones sin voto:

La sociedad a 31 de diciembre de 20X1 habrá tenido que reconocer el dividendo mínimo de las acciones sin derecho a voto, que se considerará como un gasto del ejercicio 20X1:

$$1\% \times (500.000 \times 1 \times 100\%) = 5.000 \text{ euros}$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
664	Gastos por dividendos de acciones consideradas pasivos financieros	5.000	
507	Dividendo de acciones consideradas pasivos financieros		5.000

Por el saldo de la cuenta de gastos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	5.000	
664	Gastos por dividendos de acciones consideradas pasivos financieros		5.000

Resultado del ejercicio: 120.000 euros. El enunciado indica esta cifra como resultado después de haber procedido a las operaciones de regularización del resultado, por lo que lo tomamos como resultado del ejercicio después de impuestos.

## Operaciones del ejercicio 20X2

Reparto del resultado del ejercicio 20X1:

1. Reserva legal: el enunciado establece que no existe obligación de dotar reserva legal.
2. Dividendo ordinario:

Los titulares de las acciones sin voto tendrán derecho a percibir el dividendo anual mínimo, fijo o variable, que establezcan los estatutos. Una vez percibido el dividendo mínimo, sus titulares tendrán derecho al mismo dividendo que corresponda a las acciones ordinarias.

Suponemos que se cumplen los requisitos del artículo 273 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) para el reparto de dividendos.

Dividendo ordinario acordado $[3\% \times (2.000.000 \times 1 \times 100\%)]$	60.000
3. Reservas voluntarias $(120.000 - 60.000)$ .....	60.000



Por la contabilización del reparto del resultado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	120.000	
113	Reservas voluntarias		60.000
526	Dividendo activo a pagar		60.000

Por el pago del dividendo mínimo y ordinario:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	60.000	
507	Dividendo de acciones consideradas pasivos financieros	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		65.000

### Apartado 3

Por la aportación de los socios para compensar las pérdidas acumuladas:

Resulta de aplicación la NRV 18.<sup>a</sup> del PGC.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	200.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		200.000

Por la compensación de las pérdidas acumuladas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
118	Aportaciones de socios o propietarios	200.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		200.000

Por la recepción de las acciones propias recibidas gratuitamente:

También resulta de aplicación la NRV 18.<sup>a</sup> del PGC, por lo que se contabilizarán por su valor razonable.



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
108	Acciones propias en situaciones especiales (5.000 × 18)	90.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		90.000

**Por la venta de 2.500 acciones propias:**

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.500 × 19,50)	48.750	
108	Acciones propias en situaciones especiales (2.500 × 18)		45.000
113	Reservas voluntarias		3.750

**Por los gastos de la venta:**

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	250	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		250

**Por la reducción de capital:**

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (2.500 × 10)	25.000	
113	Reservas voluntarias	20.000	
108	Acciones propias en situaciones especiales (2.500 × 18)		45.000

**Por los gastos de la reducción de capital:**

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	2.100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.100

**Según el artículo 335 del TRLSC, «Exclusión del derecho de oposición»:**

Los acreedores no podrán oponerse a la reducción en los casos siguientes:

[...]

c) Cuando la reducción se realice con cargo a beneficios o a reservas libres o por vía de amortización de acciones adquiridas por la sociedad a título gratuito. En este caso, el importe del valor nominal de las acciones amortizadas o de la disminución del valor nominal de las mismas deberá destinarse a una reserva de la que solo será posible disponer con los mismos requisitos exigidos para la reducción del capital social.

Por la dotación de la reserva indisponible por capital amortizado para evitar la oposición de los acreedores:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias (2.500 × 10)	25.000	
1142	Reserva por capital amortizado		25.000

## Caso práctico núm. 4

### Contabilidad de sociedades

#### 1. Combinación de negocios. Diferencia negativa

Conocemos los siguientes datos relativos a una combinación de negocios:

Se trata de la escisión de uno de los segmentos de la empresa.

1. Una sociedad acuerda la escisión de uno de sus segmentos de actividad de la empresa.
2. Los valores en libros en la fecha de la combinación del segmento segregado son los siguientes (en miles de euros):

Inmovilizado material	60.000
Acreedores a largo plazo	21.000
Proveedores	15.000
Clientes	22.000





Existencias	10.000
Obligaciones emitidas	12.000
Inmovilizado intangible	7.500
Provisiones a largo plazo	5.000
Tesorería	1.000

3. En la operación se acuerdan los siguientes ajustes a los valores en libros:

- Incrementar el valor de un edificio en 10.000.
  - Reconocer una marca, no reflejada en libros, para la que se ha calculado un valor en uso de 4.000.
4. Los nuevos accionistas desembolsan un importe de 56.000 por los valores patrimoniales adquiridos.
5. El tipo impositivo es el 30%. La legislación fiscal aplicable no considera gastos fiscalmente deducibles las cuotas de amortización correspondientes a las plusvalías reconocidas en el activo.

Se pide:

Determinar el importe máximo por el cuál podría ser valorada la marca, sabiendo que la sociedad escindida aplica a la operación el PGC vigente.

## 2. Reducción de capital para compensar pérdidas por deterioro

Al cierre del ejercicio y una vez repartido el resultado, el balance de nuestra sociedad, que tiene la forma jurídica de sociedad anónima, es el siguiente:

Activos	147.000	Capital	28.000
		Reserva legal	5.600
		Reservas voluntarias	8.400
		Resultados negativos ejercicios anteriores	-2.800





▶

		Pasivos	107.800
<b>Total</b>	<b>147.000</b>	<b>Total</b>	<b>147.000</b>

Sin embargo, y tras un examen de los criterios de reconocimiento y valoración utilizados, se descubren las siguientes cuestiones en las partidas del balance que se indican:

- Las dotaciones por amortización y por deterioro del activo realizadas a lo largo de la vida de la empresa son insuficientes por 6.040.
- Existe reconocido un crédito por pérdidas a compensar en el impuesto sobre sociedades, por 3.400 euros, que en las circunstancias actuales no se considera recuperable.
- También figura en balance una patente para la que no puede esperarse produzca rendimientos futuros, por importe de 4.000.
- El fondo de pensiones está mal calculado por un importe de 4.200 euros, ya que se ha utilizado una esperanza de vida inferior a la que corresponde al año en curso.
- No se han reconocido los efectos del desmantelamiento, legalmente obligatorio, de un activo adquirido el mismo día del cierre del ejercicio; el valor actual del coste de desmantelamiento se estima en 2.800.

Nuestra empresa decide proceder a sanear su balance, reduciendo su capital por pérdidas. Acuerda que el patrimonio neto resultante de la reducción estará integrado exclusivamente por capital y reserva legal, cumpliendo en cuanto a la cuantía de ambas partidas lo indicado al respecto por la Ley de sociedades de capital.

Se pide:

1. ¿Estaba la sociedad en causa de reducción de capital obligatoria?
2. Formular el balance resultante de la reducción de capital, indicando las partidas que integrarían el patrimonio neto después de esta operación.

### 3. Reducción de capital para dotar la reserva legal

En el balance de nuestra sociedad figuran las siguientes cuentas, con los saldos que se indican (importes en euros):

---

Capital social	462.000
Reserva legal	12.000
Reservas voluntarias	16.000
Reserva por capital amortizado	5.000
Reserva por fondo de comercio	3.000
Aportaciones de socios	4.000
Remanente	1.000

---

No existen otras partidas de patrimonio neto.

La sociedad se plantea reducir su capital para aumentar la reserva legal, a cuyo objeto ya ha solicitado y percibido las aportaciones de socios que figuran en el balance. Nuestra sociedad pretende cumplir con lo dispuesto para este tipo de operaciones y quedar en condiciones de poder repartir dividendos.

Se pide:

1. ¿Cuál es el importe máximo en que puede reducirse el capital para cumplir con las disposiciones al respecto de la Ley de sociedades de capital?
2. ¿Cuál sería el saldo de la reserva legal resultante después de la reducción de capital?

## Solución

### Apartado 1

Se trata de la escisión de un negocio, que entendemos se realiza entre sociedades que no forman parte de un mismo grupo, resultando de aplicación la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC y, por tanto, del método de adquisición.

Desde el punto de vista fiscal, resulta de aplicación el régimen especial del impuesto sobre sociedades, ya que establece el enunciado que la legislación fiscal no considera deducibles las cuotas de amortización correspondientes a las plusvalías reconocidas.

## Método de adquisición:

### 1. Determinación del valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos:

• Valor contable .....	47.500
<hr/>	
Inmovilizado material	60.000
Acreedores a largo plazo	(21.000)
Proveedores	(15.000)
Clientes	22.000
Existencias	10.000
Obligaciones emitidas	(12.000)
Inmovilizado intangible	7.500
Provisiones a largo plazo	(5.000)
Tesorería	1.000
<hr/>	
• +/- Ajustes .....	+9.800
– Edificio: ajuste .....	+7.000
– Plusvalía .....	+10.000
– Efecto impositivo (30% × 10.000) .....	(3.000)
– Marca no contabilizada: ajuste .....	+2.800
– Plusvalía .....	+4.000
– Efecto impositivo (30% × 4.000) .....	(1.200)
• Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos .....	57.300

### 2. Cálculo del coste de la combinación de negocios

• Valor razonable de la contraprestación entregada .....	56.000
• Valor razonable de las contraprestaciones contingentes .....	0
• Total coste de la combinación de negocios .....	56.000



### 3. Cálculo del fondo de comercio o diferencia negativa de la combinación de negocios

• Coste de la combinación de negocios .....	56.000
• Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos .....	57.300
• Diferencia negativa de la combinación de negocios .....	1.300

Establece la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC en su apartado 2.5, «Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa»:

El exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, se reconocerá como un fondo de comercio.

Al fondo de comercio le serán de aplicación los criterios contenidos en la norma relativa a normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

No obstante, antes de reconocer el citado ingreso la empresa evaluará nuevamente si ha identificado y valorado correctamente tanto los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, como el coste de la combinación. Si en el proceso de identificación y valoración surgen activos de carácter contingente o elementos del inmovilizado intangible para los que no exista un mercado activo, no serán objeto de reconocimiento con el límite de la diferencia negativa anteriormente indicada.

Si consideramos la existencia de inmovilizados intangibles (marca no reconocida previamente por el negocio adquirido) para los que no existe un mercado activo no reconoceremos un ingreso por la diferencia negativa, hasta el límite de los intangibles para los que no existe mercado activo.

- DNCN: 1.300 euros.
- Marca no reconocida previamente valorada por su importe neto del efecto impositivo en 2.800 euros.
- No se reconocerá ni fondo de comercio ni DNCN, pudiendo reconocer un intangible por la marca máximo en cumplimiento del apartado 2.5 de la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC de 1.500 euros, neto del efecto impositivo.



De este modo:

• Diferencia negativa de la combinación de negocios .....	0
• Coste de la combinación de negocios .....	56.000
• Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos .....	56.000
• Valor contable .....	47.500
• +/- Ajustes .....	+8.500
- Edificio: ajuste .....	+ 7.000
- Plusvalía .....	+10.000
- Efecto impositivo (30% × 10.000) .....	(3.000)
- Marca no contabilizada: ajuste.....	+ 1.500
- Plusvalía (1.500/0,70) .....	+2.142,86
- Efecto impositivo (30% × 2.142,86) .....	(642,86)

## Apartado 2

Análisis de la incidencia de los ajustes a realizar en el patrimonio neto de la empresa

- Las dotaciones por amortización y por deterioro del activo realizadas a lo largo de la vida de la empresa son insuficientes por 6.040

La corrección de las dotaciones por amortización y deterioro suponen una reducción del patrimonio neto en 6.040 euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	6.040	
28-	Amortización acumulada		-
-	Deterioro de valor		-

- Existe reconocido un crédito por pérdidas a compensar en el impuesto sobre sociedades, por 3.400 euros, que en las circunstancias actuales no se considera recuperable

En aplicación del principio de prudencia, la empresa deberá dar de baja el crédito por pérdidas a compensar contabilizado. Este ajuste supondrá una reducción del patrimonio neto en 3.400 euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.400	
4745	Créditos por pérdidas a compensar		3.400

Por el saldo del grupo 6:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	3.400	
6301	Impuesto diferido		3.400

- También figura en balance una patente para la que no puede esperarse produzca rendimientos futuros, por importe de 4.000

La entidad tendrá que dar de baja de su contabilidad la patente contabilizada, reduciendo el patrimonio neto en 4.000 euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible	4.000	
203	Propiedad industrial		4.000

Por el saldo del grupo 6:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	4.000	
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible		4.000



- El fondo de pensiones está mal calculado por un importe de 4.200 euros, ya que se ha utilizado una esperanza de vida inferior a la que corresponde al año en curso

La corrección del fondo de pensiones se tratará como una pérdida actuarial, suponiendo una reducción del patrimonio neto en 4.200 euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
850	Pérdidas actuariales	4.200	
140	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal		4.200

Por el saldo del grupo 8:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
115	Reservas por pérdidas y ganancias actuariales	4.200	
850	Pérdidas actuariales		4.200

- No se han reconocido los efectos del desmantelamiento, legalmente obligatorio, de un activo adquirido el mismo día del cierre del ejercicio; el valor actual del coste de desmantelamiento se estima en 2.800

El reconocimiento de la provisión por desmantelamiento no tendrá efectos en el patrimonio neto.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material	2.800	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		2.800

Punto 1

El artículo 327 del TRLSC determina el carácter obligatorio de la reducción:

En la sociedad anónima, la reducción del capital tendrá carácter obligatorio cuando las pérdidas hayan disminuido su patrimonio neto por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio neto.

El artículo 36 del Código de Comercio determina el patrimonio neto a considerar en los casos de reducción obligatoria de capital social.

Cuenta de patrimonio neto	Importe
Capital social escriturado	28.000
Reserva legal	5.600
Reservas voluntarias	2.360
Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes	(4.200)
Resultado del ejercicio	(7.400)
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(2.800)
<b>Total patrimonio neto contable</b>	<b>21.560</b>
+ Desembolsos no exigidos	-
+ Importe del nominal y de la prima de emisión de las acciones consideradas contablemente como pasivos financieros	-
- Ajustes por operaciones de cobertura	-
+ Préstamos participativos	-
<b>Total patrimonio neto (art. 36 CCom./Resolución ICAC instrumentos financieros)</b>	<b>21.560</b>

Comparación patrimonio neto/capital social al cierre del ejercicio:

$$\text{Patrimonio neto (21.560)} > 2/3 \text{ Capital social } (2/3 \times 28.000 = 18.666,67)$$

Por tanto, no es obligatoria la reducción de capital por pérdidas.

## Punto 2

Para determinar el importe por el que se llevará a cabo la reducción de capital, habrá que tener en cuenta lo establecido en el artículo 322 del TRLSC:

2. En las sociedades anónimas no se podrá reducir el capital por pérdidas en tanto la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del diez por ciento del capital.

Además, si la sociedad tiene la intención del repartir dividendos, tan pronto como sea legalmente posible, deberemos atender a lo establecido en el artículo 326, condición para el reparto de dividendos:



Para que la sociedad pueda repartir dividendos una vez reducido el capital será preciso que la reserva legal alcance el diez por ciento del nuevo capital.

Cuenta de patrimonio neto	Situación previa a la reducción	Situación tras la reducción
Capital social escriturado	28.000	X
Reserva legal	5.600	0,10 X
Reservas voluntarias	2.360	0
Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes	(4.200)	0
Resultado del ejercicio	(7.400)	0
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(2.800)	0
<b>Total patrimonio neto</b>	<b>21.560</b>	<b>21.560</b>

$$X + 0,10 X = 21.560; X = \text{nuevo capital social} = 19.600 \text{ euros}$$

Cuenta de patrimonio neto	Situación previa a la reducción	Situación tras la reducción
Capital social escriturado	28.000	19.600
Reserva legal	5.600	1.960
Reservas voluntarias	2.360	0
Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes	(4.200)	0
Resultado del ejercicio	(7.400)	0
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(2.800)	0
<b>Total patrimonio neto</b>	<b>21.560</b>	<b>21.560</b>

Por la contabilización de la operación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	8.400	





Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
112	Reserva legal	3.640	
113	Reservas voluntarias	2.360	
115	Reservas por pérdidas actuariales		4.200
129	Resultado del ejercicio		7.400
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		2.800

Esta operación será posible siempre que la cifra de capital social no se sitúe por debajo del mínimo legal.

## Apartado 3

### Punto 1

El TRLSC indica que no se podrá reducir el capital para constituir o incrementar la reserva legal cuando la sociedad cuente con reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del 10 % del capital.

Por ello, en primer lugar, la sociedad debe traspasar a reserva legal el saldo de las reservas voluntarias, entendiendo estas como las reservas disponibles dotadas:

• Reservas voluntarias .....	16.000
• Aportaciones de socios .....	4.000
• Remanente .....	1.000
• Reservas disponibles .....	21.000

La reserva legal queda dotada por un importe de:

$$12.000 + 21.000 = 33.000 \text{ euros}$$

Entendemos que el importe que refleja la reserva por fondo de comercio es todavía indisponible, al no contar con el dato del valor contable del fondo de comercio.

Por la contabilización de la operación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	16.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios	4.000	
120	Remanente	1.000	
112	Reserva legal		21.000

Posteriormente, debemos determinar cuál es el importe máximo en que puede reducirse el capital:

Cuenta de patrimonio neto	Situación previa a la reducción	Situación tras la reducción
Capital social escriturado	462.000	X
Reserva legal	33.000	0,10 X
Reservas voluntarias	0	0
Reserva por capital amortizado	5.000	5.000
Reserva por fondo de comercio	3.000	3.000
Aportaciones de socios	0	0
Remanente	0	0
<b>Total patrimonio neto</b>	<b>503.000</b>	<b>503.000</b>

- $X + 0,10 X + 8.000 = 503.000$ .
- $X = 450.000$  euros.
- Reducción de capital a efectuar:  $462.000 - 450.000 = 12.000$  euros.

Por la contabilización de la operación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	12.000	







Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
112	Reserva legal		12.000

## Punto 2

Saldo de la reserva legal tras la reducción de capital:

$$33.000 + 12.000 = 45.000 \text{ euros}$$