



Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad

Javier Romano Aparicio

Profesor de CEF.- UDIMA

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad, convocado por Resolución de 20 de diciembre de 2019 [BOE de 12 de abril de 2021]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Adquisición de un negocio. Unidad generadora de efectivo y deterioro.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Adquisición de valores representativos de deuda calificados como activos financieros disponibles para la venta y cambio a la categoría de activos financieros a coste amortizado.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Registro de ingresos con una contraprestación variable. Renovaciones de inmovilizado material.
- Caso 4. Contabilidad de sociedades.** Ampliación de capital con aportaciones dinerarias y no dinerarias. Ampliación con cargo a reservas.
- Caso 5. Contabilidad de sociedades.** Cálculos y registro contable de una distribución de beneficios.
- Caso 6. Operaciones financieras.** Cálculo del tipo de interés efectivo y amortización de un préstamo. Contabilidad de las operaciones.
- Caso 7. Contabilidad financiera.** Ajustes de auditoría.



Información complementaria

1. Los siete supuestos son independientes entre sí, de modo que deben ser resueltos por separado.
2. Junto con los asientos debe realizar y explicar los cálculos necesarios para obtener las cifras que intervienen en dichos asientos, añadiendo, de la manera más breve posible, las aclaraciones que considere estrictamente necesarias.
3. Contabilice las operaciones que se le proponen utilizando los criterios del Plan General de Contabilidad (PGC), de las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y de las consultas al mismo y no los criterios de las normas internacionales de contabilidad.
4. Al resolver los supuestos, es preferible que utilice cuentas con las denominaciones del Plan o lo más parecidas posible a ellas, empleando además, bien los dígitos de las cuentas de acuerdo al PGC, o bien indicando al menos el tipo de elemento patrimonial al que pertenece la cuenta usando las siguientes abreviaturas: AC = Activo corriente, ANC = Activo no corriente, PC = Pasivo corriente, PNC = Pasivo no corriente, PN = Patrimonio neto, IE = Ingreso de explotación, IF = Ingreso financiero, GE = Gasto explotación, GF = Gasto financiero. Así, por ejemplo, la cuenta de Bancos podría presentarse como «Bancos (572)» o como «Bancos (AC)».
5. Por razones de simplicidad, y salvo que en el enunciado se diga lo contrario, se debe suponer que las operaciones planteadas no están sometidas a IVA ni a ningún otro impuesto. Sin embargo, cuando en el enunciado se proponga un determinado tratamiento fiscal debe aplicarse de la forma que se indique.
6. Si encuentra algún aspecto dudoso, falto de datos o susceptible de interpretaciones diversas o de soluciones alternativas, razone sobre estas cuestiones y, en su caso, indique los argumentos que le llevan a elegir una de las opciones posibles.



Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

La entidad Verdix, SA se dedica a la comercialización de juegos de diversa naturaleza con un ejercicio fiscal que cierra el 31 de diciembre. El 31 de diciembre de 20X0 adquirió el 100 % de Dadix, SL que opera en el mismo sector en tres segmentos: juegos de cartas, juegos de tablero y juegos educativos. Cada segmento se considera una unidad generadora de efectivo (UGE) a efectos de la operación (ver más abajo balance de Dadix según libros a 31 de diciembre de 20X0).

El precio se pagaría con 5 millones de euros en efectivo y 1 millón de acciones de 1 euro de valor nominal de Verdix. En la fecha de la operación se estimó que el valor razonable de los títulos de Verdix era de 10 euros cada uno. Finalmente, se incluyó que el precio incluiría un pago anual de 200.000 euros durante los tres primeros años (el primero sería el 31 de diciembre de 20X1), si los beneficios de Verdix aumentaban como mínimo un 5 % anual. Los gastos de la emisión de títulos fueron de 30.000 euros, los de abogados y auditores de 60.000 euros, y otros impuestos de 10.000 euros, todos pagados en efectivo.

En la valoración de Dadix, se identificaron plusvalías en el inmovilizado material por valor de 600.000 euros, e intangibles por valor de 500.000 euros (atribuibles a marcas no registradas). También había un compromiso con los empleados de Dadix de pagarles una participación en beneficios de 1 millón de euros.

A efectos de la operación se estimó que el valor razonable del segmento juegos de cartas supone un 30 % del total, el del segmento de juegos de tablero un 50 % y un 20 % el segmento de juegos educativos.

Balance de Dadix, SA a 31 de diciembre de 20X0 (en miles de euros)

Activo	Importe	Patrimonio y pasivo	Importe
Inmovilizado material	5.800	Patrimonio y pasivo	9.700
Inmovilizado intangible	1.800	Capital y prima	4.200
Otros activos	1.000	Reservas	3.700
Deudores	1.500	Resultado del ejercicio	1.800
Existencias	3.400	Pasivo	5.300





Activo	Importe	Patrimonio y pasivo	Importe
▶			
Efectivo y equivalente	1.500	Deudas	4.000
		Acreedores	1.300
Total activo	15.000	Total patrimonio y pasivo	15.000

Se pide:

1. Contabilizar la compra de Dadix en la fecha de la operación. Se prevé que los beneficios de Verdix de los próximos tres años crezcan por encima del 7 % anual. Utilice un 8 % como tasa de descuento. Muestre sus cálculos y razone su respuesta. Prescinda del efecto fiscal.
2. Suponga que el fondo de comercio de la operación fue de 1 millón de euros y que se imputó a las UGE según los valores razonables de cada UGE en la fecha de la adquisición. En 20X6 los valores razonables (recuperables) de cada UGE son los que se muestran a continuación. Contabilice lo que proceda al cierre de 20X6. Razone su respuesta.

En millones de euros	31-12-20X0	31-12-20X6
Juegos de cartas	3	1
Juegos de tablero	5	3
Juegos educativos	2	3
Total	10	7

Solución

Apartado 1

Se trata de una operación en la que la sociedad Verdix, SA adquiere el 100 % de la sociedad Dadix, SL, aplicándose contablemente la norma de registro y valoración (NRV) 19.^a, «Combinaciones de negocios», del PGC, en la que la sociedad adquirente, siguiendo la norma general, será la sociedad que entrega la contraprestación o asume la deuda por la

adquisición del negocio, en este caso, la sociedad Verdix, SA y la sociedad adquirida Dadix, SL. Siguiendo el método de adquisición propuesto en la norma citada, una vez identificadas adquirente y adquirida se procede a calcular el coste de la combinación de negocios, el valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos y la diferencia de la combinación de negocios.

La NRV 19.^a en su apartado 2.3 a) indica:

El coste de una combinación de negocios para la empresa adquirente vendrá determinado por la suma de:

a) Los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente. No obstante, cuando el valor razonable del negocio adquirido sea más fiable, se utilizará este para estimar el valor razonable de la contrapartida entregada [...]

Coste de la combinación:

Pago en efectivo	5.000.000
Valor instrumentos patrimonio entregados (1.000.000 acciones x 10)	10.000.000
Pagos contingentes (200.000 _{310,00})	515.419,40
Total	15.515.419,40

El valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos de la sociedad adquirida Dadix, SL, a partir de los datos propuestos por el supuesto, es el siguiente:

Capital y prima	4.200.000
Reservas	3.700.000
Resultado del ejercicio	1.800.000
Patrimonio neto	9.700.000
+/- Ajustes	
(+) Inmovilizado material	600.000
(+) Inmovilizado intangible	500.000
(-) Deudas con empleados	-1.000.000
Suma	9.800.000



Este importe también se podría haber calculado de la siguiente forma:

Activos identificables	Importe	Pasivos asumidos	Importe
Inmovilizado material	6.400.000	Deudas	4.000.000
Inmovilizado intangible	2.300.000	Acreedores	1.300.000
Otros activos	1.000.000	Deudas con personal	1.000.000
Deudores	1.500.000		
Existencias	3.400.000		
Efectivo y equivalente	1.500.000		
	16.100.000		6.300.000
	16.100.000 – 6.300.000 = 9.800.000		

Por último, comparando el coste de la combinación de negocios y el valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos se obtiene la diferencia de la combinación de negocios que en este caso es un fondo de comercio:

Coste de la combinación de negocios	15.515.419,40
Menos valor razonable de los activos identificable menos los pasivos asumidos	-9.800.000
Fondo de comercio	5.715.419,40

Proceso contable Verdix, SA (sociedad adquirente)

Recepción de los activos y pasivos de la sociedad Dadix (adquirida):

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material	6.400.000	
20-	Inmovilizado intangible	2.300.000	
-	Otros activos	1.000.000	
440	Deudores	1.500.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
3-	Existencias	3.400.000	
57-	Efectivo y equivalente	1.500.000	
204	Fondo de comercio	5.715.419,40	
-	Deudas		4.000.000
41	Acreedores		1.300.000
465	Deudas con personal		1.000.000
5530	Socios de sociedad disuelta		15.515.419,40

Por el pago a los accionistas de Dadix:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	15.515.419,40	
100	Capital social (1.000.000 acciones × 1)		1.000.000
110	Prima de emisión o asunción (1.000.000 acciones × 9)		9.000.000
57-	Efectivo y equivalentes		5.000.000
529-	Provisión pagos contingentes corto plazo		158.766,45
14-	Provisión pagos contingentes largo plazo		356.652,95

Los importes a largo y corto plazo de la provisión por pagos contingentes se han obtenido a partir del siguiente cuadro:

Pagos contingentes				
Año	Intereses 8 %	Pago	Amortización	Capital vivo
0				515.419,40
1	41.233,55	200.000	158.766,45	356.652,95
2	28.532,24	200.000	171.467,76	185.185,19
3	14.814,81	200.000	185.185,19	0



Por los gastos de emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión o asunción	30.000	
57-	Efectivo y equivalentes		30.000

Pago a los asesores del proceso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	60.000	
57-	Efectivo y equivalente		60.000

Y por los impuestos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
631	Otros tributos	10.000	
57-	Efectivo y equivalentes		10.000

Apartado 2

Fondo de comercio: 1.000.000 siendo las imputaciones y las cuotas de amortización

- UGE 1: $1.000.000 \times 30\% = 300.000$. Cuota anual de amortización: 30.000.
- UGE 2: $1.000.000 \times 50\% = 500.000$. Cuota anual de amortización: 50.000.
- UGE 3: $1.000.000 \times 20\% = 200.000$. Cuota anual de amortización: 20.000.

Al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna UGE puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. Se entiende por UGE el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recupe-

able de cada bien individual, la empresa determinará el importe recuperable de la UGE a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

En caso de que la empresa deba reconocer una pérdida por deterioro de una UGE a la que se hubiese asignado todo o parte de un fondo de comercio, reducirá en primer lugar el valor contable del fondo de comercio correspondiente a dicha unidad. Si el deterioro superase el importe de este, en segundo lugar, reducirá en proporción a su valor contable el del resto de activos de la UGE, hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su valor en uso y cero.

En 31 de diciembre de 20X6:

UGE 1

Valor contable (3.000.000 – 30.000 × 6)	2.820.000
Importe recuperable	1.000.000
Deterioro	1.820.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	120.000	
204	Fondo de comercio (300.000 – 180.000)		120.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
2804	Amortización acumulada del fondo de comercio	180.000	
204	Fondo de comercio		180.000

El resto del deterioro (1.820.000 – 120.000 = 1.700.000) se imputa al resto de los activos no corrientes de la UGE:

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	1.700.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material resto de los activos de la UGE 1		1.700.000



UGE 2

Valor contable (5.000.000 – 50.000 × 6)	4.700.000
Importe recuperable	3.000.000
Deterioro	1.700.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	200.000	
204	Fondo de comercio (500.000 – 300.000)		200.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
2804	Amortización acumulada del fondo de comercio	300.000	
204	Fondo de comercio		300.000

El resto del deterioro (1.700.000 – 200.000 = 1.500.000) se imputa al resto de los activos de la UGE:

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	1.500.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material resto de los activos de la UGE 1		1.500.000

UGE 3

Valor contable (2.000.000 – 20.000 × 6)	1.880.000
Importe recuperable	3.000.000
No procede deterioro	0

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

El 1 de enero de 2019, Verdix, SA, dedicada a la comercialización de juegos, adquirió 100 bonos del tesoro por 10.000 euros cada uno con unos gastos de 20.000 euros por la operación. Los bonos vencen el 31 de diciembre de 2022 (4 años), tienen un valor nominal de 10.000 euros, y se amortizarán por 14.000 euros cada bono. No hay pagos periódicos por intereses. En el momento de la compra, Verdix clasificó los bonos como activos financieros disponibles para la venta (según clasificación del PGC 2007).

A 31 de diciembre de 2019 los bonos cotizaban a 11.000 euros cada uno y los gastos estimados de venta eran de 21.000 euros.

El 1 de enero de 2021 Verdix decide que mantendrá los bonos hasta su vencimiento por lo que procede a su reclasificación contable. En ese momento, el valor razonable de cada bono era de 12.200 euros.

Se pide:

1. Contabilizar la adquisición de los bonos el 1 de enero de 2019 y lo que proceda a 31 de diciembre de 2019 (coincidiendo con el cierre contable de Verdix). Muestre sus cálculos y razone su respuesta.
2. Suponga que los bonos pagan un cupón anual del 4 % cada 31 de diciembre. Contabilice el cobro del cupón de 2020.
3. Asumiendo que los bonos NO tienen cupón como en el apartado 1, contabilice la reclasificación de los bonos a 1 de enero de 2021 (utilice un tipo de interés efectivo del 8,23855 %).

Solución

Apartado 1

1 de enero de 2019. Por la adquisición de los bonos cuya valoración inicial es por el importe pagado más los costes de transacción, ya que se califican como activos financieros disponibles para la venta, categoría que desde el 1 de enero de 2021 se denomina «activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto» y que tiene un funcionamiento similar a la primera.



Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	1.020.000	
57	Tesorería		1.020.000

En la valoración posterior de esta categoría los intereses se imputan por el tipo de interés efectivo y, además, se valoran a valor razonable llevando la diferencia a patrimonio neto. El cuadro de imputación de los intereses previsto en función del tipo de interés efectivo facilitado por el enunciado del supuesto es el siguiente:

Años	Intereses le 8,238555 %	Cobros	Amortización	Coste amortizado
1-1-2019				1.020.000
31-12-2019	84.033,21	0	-84.033,21	1.104.033,21
31-12-2020	90.956,33	0	-90.956,33	1.194.989,54
31-12-2021	98.449,81	0	-98.449,81	1.293.439,35
31-12-2022	106.560,65	1.400.000	1.293.439,35	0

31 de diciembre de 2019. Devengo de los intereses, que se imputan como mayor valor de los títulos dada la inexistencia de los intereses explícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	84.033,21	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		84.033,21

Una vez reconocidos los intereses los instrumentos financieros se ajustan al valor razonable propuesto por el enunciado:

Valor contable	1.104.033,21
Valor razonable (100 títulos × 11.000)	1.100.000
Pérdida imputable a patrimonio	4.033,21



Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	4.033,21	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		4.033,21

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	4.033,21	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		4.033,21

Apartado 2

A efectos de solución se opta por mantener los gastos iniciales por lo que hay que calcular el tanto efectivo nuevamente.

El equilibrio financiero que permite calcular el tipo de interés efectivo es el siguiente:

$$1.020.000 = \frac{40.000}{(1 + ie)} + \frac{40.000}{(1 + ie)^2} + \frac{40.000}{(1 + ie)^3} + \frac{40.000}{(1 + ie)^4}$$

De donde el tanto unitario efectivo anual es 0,034560655 y el cuadro de coste amortizado de la operación descrita sería:

Año	Intereses	Cobro	Amortización	Coste amortizado
0				1.020.000
1	35.251,87	40.000	4.748,13	1.015.251,87
2	35.087,77	40.000	4.912,23	1.010.339,64
3	34.918	40.000	5.082	1.005.257,64
4	34.742,36	1.040.000	1.005.257,64	0

31 de diciembre. Por el reconocimiento de los ingresos y cobro del cupón:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Efectivo y equivalentes	40.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
761	Ingresos de valores representativos de deuda		35.087,77
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		4.912,23

Y por la actualización de los bonos a valor razonable, ya que están incluidos en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto:

Valor contable (1.100.000 – 4.912,23)	1.095.087,77
Valor razonable (100 × 12.200)	1.220.000
Aumento de valor	124.912,23

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	124.912,23	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		124.912,23

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	124.912,23	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		124.912,23

Apartado 3

1 de enero de 2021. Reclasificación:

Valor contable (100 × 12.200)	1.220.000
Coste amortizado 1 de enero de 2021	1.194.989,54
Beneficio imputado a patrimonio en este momento	25.010,46

En primer lugar, el 1 de enero de 2021, como consecuencia de la entrada en vigor de las modificaciones de PGC, se procede a ajustar a su nueva denominación la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	25.010,46	
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		25.010,46

También en esta fecha se produce un cambio en la intención de esta inversión, ya que se tendrá hasta el vencimiento y, desde el punto de vista contable, procede la reclasificación desde la categoría de los activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio a la de activos financieros a coste amortizado.

El tratamiento de la reclasificación de los activos financieros está recogido en el apartado 2.5 de la NRV 9.^a del PGC que indica en uno de sus apartados lo siguiente:

2.5.2 Reclasificación de los activos financieros a coste amortizado a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto y al contrario.

Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de activos a coste amortizado a la de valor razonable con cambios en el patrimonio neto, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación. Cualquier pérdida o ganancia que surja, por diferencia entre el coste amortizado previo del activo financiero y el valor razonable, se reconocerá directamente en el patrimonio neto y se aplicarán las reglas relativas a los activos incluidos en esta categoría. El tipo de interés efectivo no se ajustará como resultado de la reclasificación.

Por el contrario, si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición a valor razonable con cambios en patrimonio neto a la de coste amortizado, este se reclasificará a su valor razonable en esa fecha. Las ganancias y pérdidas acumuladas en el patrimonio neto se ajustarán contra el valor razonable del activo financiero en la fecha de reclasificación. Como resultado el activo financiero se medirá en la fecha de reclasificación como si se hubiera medido a coste amortizado desde su reconocimiento inicial.

Por tanto, según lo dispuesto en el último párrafo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	25.010,46	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		25.010,46



Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	25.010,46	
800	Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		25.010,46

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera

1. Montesla, SA se dedica a la fabricación de robots y maquinaria industrial. Recientemente ha cerrado dos operaciones de venta con un sistema variable de precio.

En el primer caso, se vendió un nuevo robot para una planta ensambladora por 100.000 euros más una prima de 5.000 euros si el consumo energético del cliente durante el primer año no superaba un determinado límite establecido en el contrato. Las pruebas de fábrica indican que en el 60 % de los casos el robot consume por debajo de dicho límite.

En la segunda operación se vendió un sistema robotizado para una planta de ensamblaje por 200.000 euros y una prima de 0,05 euros por cada unidad producida durante el primer año de uso por el cliente. Las pruebas de Montesla arrojan los siguientes niveles de producción anuales:

	Periodo							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Producción (unidades)	20.000	23.000	25.000	24.000	20.000	23.000	20.000	21.000

Se pide:

Contabilizar las dos operaciones de venta indicando la normativa contable en la que apoya su respuesta. Muestre sus cálculos y razone su respuesta.

2. La legislación local requiere mantener sistemas protectores y de aislamiento en máquinas que trabajen con ciertos productos químicos particularmente dañinos y contaminan-

tes. Estos sistemas se revisan por las autoridades cada 6 meses. Si la inspección detecta daños hay que repararlos de manera inmediata (además de sanción). La experiencia del fabricante dice que estos sistemas deben cambiarse, por término medio, cada 4 años. La vida útil estimada de las máquinas sobre las que se usan estos sistemas es de 20 años.

Montesla cambió el sistema protector y de aislamiento con un coste de 500.000 euros el 1 de julio de 2020. El anterior sistema se adquirió por 600.000 euros cuando la actual legislación no existía y su amortización acumulada en el momento del cambio era 400.000 euros. El proveedor ha accedido a comprarle el sistema antiguo por 100.000 euros.

Se pide:

Contabilizar la operación de sustitución del sistema protector y de aislamiento, y la amortización del primer ejercicio. Muestre sus cálculos y razone su respuesta.

Solución

Apartado 1

La Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC, 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 servicios, en su artículo 13, «Contraprestación variable», señala:

1. El importe de la contraprestación a recibir por la empresa vendedora del bien o prestadora del servicio puede variar debido a descuentos, devoluciones, incentivos, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada también puede variar si el derecho de la empresa que entrega el bien o presta el servicio está condicionado por la ocurrencia de un suceso futuro.
2. La empresa incluirá en el precio la mejor estimación de la contraprestación variable en la medida que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe del ingreso de actividades reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre asociada a la contraprestación variable. Los factores que pueden indicar una mayor probabilidad de reversión de ese importe son, entre otros, los siguientes:
 - a) La contraprestación variable es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Es el caso de la volatilidad del mercado, las acciones de terceros, las condiciones climatológicas y un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio comprometido.
 - b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.



c) La experiencia de la empresa con contratos similares es limitada, o esa experiencia tiene un valor predictivo limitado.

d) La empresa suele ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.

e) El contrato tiene un amplio rango de importes de contraprestación posibles.

3. La empresa estimará la contraprestación variable utilizando el método del valor esperado o del importe más probable, dependiendo de cuál se considere más adecuada para predecir el importe a recibir, en función de las circunstancias de cada caso:

a) El valor esperado. Es la suma de los importes ponderados según su probabilidad de ocurrencia en un rango de importes de la contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si la empresa tiene un gran número de contratos con características similares.

b) El importe más probable. Es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (como sucede si la empresa recibe un importe adicional si el producto vendido no supera un determinado consumo energético).

Contrato 1

Según la normativa anterior se debería utilizar el importe más probable, es decir, el desenlace individual más probable del contrato, en este caso, sería 5.000 que tiene un 60 % de probabilidades por lo que el importe de la venta estaría formado por el precio pactado (100.000) más el importe de la contraprestación estimada (5.000).

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	105.000	
701	Ventas de productos terminados		105.000

Contrato 2

Del enunciado, aunque caben otras alternativas de interpretación, parece desprenderse que el importe más probable sería la media ponderada (22.000) por lo que el importe de la venta será:

$$\text{Importe de la venta: } 200.000 + 22.000 \text{ uf} \times 0,05 = 201.100$$



Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	201.100	
701	Ventas de productos terminados		201.100

Apartado 2

La normativa aplicable en este caso es la relativa a las renovaciones de inmovilizado material desarrolla en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones, que indica:

1. La «renovación del inmovilizado» es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación.
2. La renovación del inmovilizado, se reconocerá y valorará de acuerdo con los siguientes criterios:
 - a) Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o, en su caso, con el coste de producción, siempre que se cumplan las condiciones para su reconocimiento establecidas en la primera parte del Plan General de Contabilidad.
 - b) Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja el elemento sustituido, la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor, registrándose, en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación, por la diferencia entre el valor contable resultante y el producto recuperado.
 - c) En caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado, tal como se desarrolla en la norma tercera de esta Resolución.
 - d) Si la renovación afectase a una parte de un inmovilizado cuyo valor en libros no pueda identificarse claramente, el coste de la renovación podrá tomarse como indicativo de cuál era el coste del elemento que se sustituye.

Precio nuevo	500.000	100 %
Valoración antiguo	100.000	20 %
Diferencia en dinero	400.000	80 %



Aplicada la norma de permutas comerciales porque la cuantía que se entrega en dinero es significativa, el importe del bien recibido será:

Valor bien recibido	500.000
VR entregado (100.000 + 400.000)	

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	500.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	400.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	100.000	
213	Maquinaria		600.000
57	Tesorería		400.000

Caso práctico núm. 4

Contabilidad de sociedades

El 20 de marzo de 20X1 Verdix, SL amplía capital emitiendo 1 acción nueva por cada 2 antiguas al 300 % de su valor nominal (1 €). Antes de la ampliación Verdix tenía 1 millón de acciones emitidas. Los gastos de la operación ascienden a 10.000 euros y se pagan en efectivo. La ampliación es suscrita en su totalidad y desembolsada al 50 %. Un socio que ha suscrito 2.000 acciones aporta unas patentes de juegos que se valoran en 2.000 euros y el resto en efectivo hasta el importe exigido.

Se pide:

1. Contabilizar la operación en marzo de 20X1. Muestre sus cálculos y razone su respuesta.

El 15 de septiembre de 20X1 realiza una nueva ampliación de una acción nueva por cada tres antiguas, al 200 % de su valor nominal, totalmente liberada. Como

- en ocasiones anteriores, la operación es suscrita íntegramente por los accionistas. Los gastos de la operación ascienden a 8.000 euros.
2. Contabilizar la operación en septiembre de 20X1. Muestre sus cálculos y razone su respuesta.

Solución

Apartado 1

Las condiciones de la ampliación de capital y datos son:

- Capital social: 1.000.000 de acciones de 1 nominal.
- Relación de canje: 1 nueva \times 2 antiguas.
- Número de acciones a emitir: 500.000 acciones.
- Valor de emisión: 3.
 - Nominal: 1.
 - Prima: 2.
- Gastos de la ampliación: 10.000.

Los asientos a realizar por el emisor son los siguientes:

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (500.000 \times 1 \times 300 %)	1.500.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		1.500.000

Por la suscripción de las acciones y desembolso del 50 % que incluye 2.000 euros correspondiente a la propiedad industrial:

Por el desembolso del 50 % que incluye 2.000 en propiedad industrial. El mínimo legal sería $125.000 + 1.000.000 = 1.125.000$, por lo que el enunciado cuando se refiere a que el desembolso es del 50 % es a la parte de capital y la totalidad de la prima.



Código	Cuenta	Debe	Haber
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (500.000 × 1 × 50%)	250.000	
203	Propiedad industrial	2.000	
57	Tesorería	1.248.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		1.500.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	1.500.000	
100	Capital social (500.000 × 1)		500.000
110	Prima de emisión o asunción (500.000 × 2)		1.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	250.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		250.000

Por los gastos de emisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión o asunción	10.000	
57	Tesorería		10.000

Apartado 2

Al tratarse de una ampliación de capital con cargo a reservas totalmente liberada no es necesario desembolsar el capital social anterior para efectuarla.

Acciones antiguas (1.000.000 + 500.000)	1.500.000
Canje 1 nueva por 3 antiguas	
A emitir (1.500.000/3)	500.000



Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (500.000 acciones × 1 × 200%)	1.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		1.000.000

Suscripción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	1.000.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		1.000.000

Inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	1.000.000	
100	Capital social		500.000
110	Prima de emisión o asunción		500.000

Los gastos de la ampliación, al no haberse producido variación del patrimonio neto, se imputan a resultados del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	8.000	
57	Tesorería		8.000

Caso práctico núm. 5

Contabilidad de sociedades

Tras unos años de buenos resultados, se decide por primera vez repartir un dividendo con cargo a los beneficios de 20X1. El patrimonio neto de Verdix antes del reparto muestra la siguiente composición:



Patrimonio neto	Miles de euros
Capital social	4.000
Prima de emisión	15.000
Reserva legal	500
Reservas libre disposición	3.000
Remanente	700
Pérdidas y ganancias	400
Ajustes por cambio de valor	600
Subvenciones, donaciones, legados	1.200
Total patrimonio neto	25.400

Se sabe además que la compañía tiene en su balance gastos de I+D por un importe de 60.000 euros y un fondo de comercio neto de 20.000 euros.

Se pide:

1. Calcular el dividendo máximo a repartir, justificando los cálculos. Razone su respuesta.
2. Contabilizar el reparto del dividendo máximo. Razone su respuesta.

Solución

Apartado 1

Para calcular el importe máximo de dividendos a distribuir hay que considerar el artículo 273.2 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC):

Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.

El cálculo del patrimonio debe realizarse según lo señalado en el artículo 3 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019:

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

Y, por último, el artículo 28 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019:

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

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

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

Patrimonio contable	25.400.000
+/- Ajustes (arts. 36 CC y 28 RICAC)	
(-) Ajustes por cambio de valor	-600.000
(-) Subvenciones oficiales de capital	-1.200.000
PNC a efecto de repartir	23.600.000
Capital social	4.000.000
Límite	19.600.000



Además, hay que tener en cuenta el concepto de beneficio distribuible descrito en el artículo 3 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 que en este caso tiene el siguiente desarrollo:

+	Resultado del ejercicio		400.000
+	Ajustes positivos		18.700.000
	Prima de emisión o asunción	15.000.000	
	Reservas voluntarias	3.000.000	
	Aportaciones de socios o propietarios – Remanente	700.000	
-	Ajustes negativos		-100.000
	Reserva legal (1)	-40.000	
	I+D (2)	-60.000	
	Beneficio distribuible		19.000.000

(1) $20\% \times \text{Capital social legal} = 20\% \times 4.000.000 = 800.000$.

Reserva legal según balance = 500.000.

$10\% \times \text{Resultado del ejercicio} = 10\% \times 400.000 = 40.000$.

(2) Artículo 273 del TRLSC: Se descuenta el importe de los gastos I+D activados, ya que debe haber reservas disponibles por la misma cuantía.

El importe máximo a repartir en forma de dividendo sería el menor de los importes calculados anteriormente:

Límite patrimonio neto	19.600.000
Límite beneficio distribuible	19.000.000

Apartado 2

El asiento del reparto si solo se reparte del resultado del ejercicio sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	400.000	
112	Reserva legal		40.000
526	Dividendo activo a pagar		360.000



Caso práctico núm. 6

Operaciones financieras

Verdix, SL obtiene un préstamo de 1 millón de euros a 5 años con un tipo de interés anual del 5 % pagadero anualmente. La amortización del préstamo se realizará en tres pagos de la siguiente manera: un 25 % al final del tercer año, un 25 % al final del cuarto año y el 50 % restante al final del quinto y último año. Los gastos de la operación ascienden a 20.000 euros. La fecha de inicio de la operación es el 1 de enero de 20X1.

Se pide:

1. Plantee la fórmula de equivalencia financiera para el cálculo del tipo de interés efectivo.
2. Preparar el cuadro de amortización del préstamo. Muestre sus cálculos y razone su respuesta. Utilice 5,54319 % como tipo de interés efectivo.
3. Preparar los asientos del préstamo de 20X1 y 20X5. Muestre sus cálculos y razone su respuesta.

Solución

Apartado 1

Para calcular el tipo efectivo se han de considerar los siguientes flujos:

Préstamo recibido (1.000.000 – 20.000)	-980.000
Año 1 (1.000.000 × 5%)	50.000
Año 2 (1.000.000 × 5%)	50.000
Año 3 (1.000.000 × 5% + 250.000)	300.000
Año 4 (750.000 × 5% + 250.000)	287.500
Año 5 (500.000 × 5% + 500.000)	525.000



La fórmula de equivalencia financiera para el cálculo de tipo de interés efectivo es el siguiente:

$$1.000.000 - 20.000 = 50.000 a_{2|\bar{i}} + 300.000 (1 + i)^{-3} + 287.500 (1 + i)^{-4} + 525.000 (1 + i)^{-5}$$

El resultado de la operación anterior es el tipo de interés propuesto por el enunciado del supuesto: 0,0554319.

Apartado 2

El cuadro de amortización del préstamo de la entidad financiera (5 %) es el siguiente:

Periodo	Intereses 5 %	Pago	Amortización	Capital vivo
0				1.000.000
1	50.000	50.000	0	1.000.000
2	50.000	50.000	0	1.000.000
3	50.000	300.000	250.000	750.000
4	37.500	287.500	250.000	500.000
5	25.000	525.000	500.000	0

Y el cuadro de amortización con el tipo efectivo que se utilizará en contabilidad:

Año	Interés efectivo 5,54319 %	Pago	Amortización	Capital vivo
0				980.000
1	54.323,23	50.000	-4.323,23	984.323,23
2	54.562,88	50.000	-4.562,88	988.886,11
3	54.815,81	300.000	245.184,19	743.701,92
4	41.224,79	287.500	246.275,21	497.426,71
5	27.573,29	525.000	497.426,71	0



Apartado 3

Año 20X1

1 de enero. Por la obtención del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	980.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		980.000

31 de diciembre. Por los intereses devengados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	54.323,23	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		50.000
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		4.323,23

Pago de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	50.000	
57	Tesorería		50.000

Año 20X5

31 de diciembre. Por los intereses devengados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	27.573,29	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		25.000
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		2.573,29



Y por el pago de los intereses y la devolución de la última parte del principal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	25.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	500.000	
57	Tesorería		525.000

Caso práctico núm. 7

Contabilidad financiera

En cada apartado, indique si la contabilización presentada para preparar las cuentas de 20X1 es correcta o no razonando su respuesta e indique, si es necesario, los asientos que deberían haberse contabilizado. Con el fin de simplificar los cálculos, se ha utilizado un tipo impositivo del IVA del 10 %.

1. Ventas con descuento

Verdix vendió un lote de 200 juegos educativos a un colegio de la provincia por 4.000 euros, cuando en realidad, se había negociado un descuento del 20 % sobre dicho precio. La factura está pendiente de cobrar. Lo que había en la contabilidad era:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
Diciembre	Clientes (AC)	4.400	
	Ventas de productos (IE)		4.000
	IVA repercutido (PC)		400

2. Compras

Verdix contrata con Artix, SL la fabricación de algunos de sus juegos. Durante el mes de diciembre le encargó la fabricación de varios lotes para la campaña de Navidad por un total de 60.000 euros. Como de costumbre, Verdix adelantó el 50 % del importe de la factura

en ese momento, quedando el resto para la entrega final del mismo. Lamentablemente hubo retrasos en las entregas y Artix le ofreció un descuento del 10 %. Al cierre solo habían entregado juegos por valor de 25.000 euros, pero se comprometió a entregar el resto en los primeros días de enero. Lo que había en la contabilidad era:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
Diciembre	Compras de productos (GE)	60.000	
	IVA soportado (AC)	6.000	
	Proveedores (PC)		33.000
	Bancos (AC)		33.000

3. Intereses de préstamos

El 31 de marzo de 20X1 se contrató un préstamo de 50.000 euros a amortizar mediante el pago de 4 cuotas anuales de 12.500 euros cada una cada 31 de marzo. Anualmente se paga un 6 % de intereses. Los gastos de la operación fueron de 500 euros que se descontaron del importe recibido. Lo que había en la contabilidad es:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
31 mar	Bancos (AC)	50.000	
	Préstamos a largo plazo (PNC)		50.000
	Comisiones bancarias (GE)	500	
	Bancos (AC)		500
31 dic	Préstamos a largo plazo (PNC)	12.500	
	Préstamos a corto plazo (PC)		12.500

4. Una demanda judicial

Un cliente ha demandado a la compañía por 100.000 euros por daños y perjuicios. Los abogados de Verdex estiman que la probabilidad de perder es del 40 %, en cuyo caso calculan que tendrían que indemnizar al cliente unos 80.000 euros. También estiman que hay un 20 % de probabilidades de perder el caso con un juez más sensible a estos temas que exigirá una indemnización de 180.000 euros. En el 40 % restante, los abogados creen que la empresa puede ganar y salir indemne de la demanda. En cualquier caso, no se espera una resolución judicial antes de un año. Lo que había en la contabilidad es:



Cuenta	Debe	Haber
Gastos por indemnizaciones (GE)	100.000	
Provisión por litigios (PNC)		100.000

Solución

Punto 1

La factura está mal contabilizada cuantitativamente ya que los importes correctos deberían haber sido los siguientes considerando que el descuento es menor importe de la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	3.520	
700	Ventas de mercaderías (4.000 – 4.000 × 20%)		3.200
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (3.200 × 10%)		320

Punto 2

A igual que en el caso anterior el asiento que se ha hecho no es correcto, ya que el adelanto del importe debe registrarse como un anticipo (el IVA se devenga en ese momento por el importe del IVA entregado) y el gasto debe contabilizarse cuando se obtenga el control de las existencias adquiridas. Por tanto, los asientos correctos serían los siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
408	Anticipos a proveedores	30.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	3.000	
57	Tesorería		33.000

Por las existencias recibidas por importe de 25.000 con un descuento por retraso del 10% que es menor importe de la compra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (25.000 – 25.000 × 10%)	22.500	
407	Anticipos a proveedores		22.500

Punto 3

31 de marzo de 20X1. La contabilización no es correcta, ya que las comisiones bancarias para la obtención de préstamo son menor importe del mismo. La valoración posterior del préstamo será a coste amortizado imputándose los intereses en función del tipo efectivo.

El cuadro de amortización del préstamo para la entidad financiera con un tipo de interés del 6 % es el siguiente:

Año	Intereses 6 %	Pagos	Amortización	Capital vivo
0				50.000
1	3.000	15.500	12.500	37.500
2	2.250	14.750	12.500	25.000
3	1.500	14.000	12.500	12.500
4	750	13.250	12.500	0

Dado que los préstamos son pasivos financieros que se valoran inicialmente al coste amortizado y posteriormente a coste amortizado en función del tipo de interés efectivo, en primer lugar, hay que establecer la equivalencia financiera que nos permita calcular el interés efectivo, ya que es necesario desglosar la deuda a largo plazo y a corto plazo:

$$49.500 = 15.500 (1 + i)^{-1} + 14.750 (1 + i)^{-2} + 14.000 (1 + i)^{-3} + 13.250 (1 + i)^{-4}$$

$$ie = 0,064541$$

Y el cuadro de amortización del préstamo en función del tipo de interés efectivo es el siguiente:

Año	Intereses ie	Pagos	Amortización	Capital vivo
0				49.500
1	3.193,94	15.500	12.306,06	37.193,94
2	2.399,91	14.750	12.350,09	24.843,85
3	1.603,03	14.000	12.396,97	12.446,88
4	803,12	13.250	12.446,88	0



Por la obtención del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	49.500	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		12.306,06
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		37.193,94

A 31 de diciembre por los intereses devengados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (3.193,94 × 9/12) (1)	2.395,46	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (3.000 × 9/12)		2.250
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		145,46

(1) La imputación también se podría haber hecho en capitalización compuesta.

Punto 4

Lo que procede es ponderar el importe de las diferentes probabilidades que han determinado los expertos.

$$40\% \times 80.000 + 20\% \times 180.000 + 40\% \times 0 = 68.000$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
67-	Gastos por indemnizaciones	68.000	
529-	Provisión por litigios		68.000