

EJERCICIOS CAPÍTULO 2

EXISTENCIAS: COMPRAS Y VENTAS

EJERCICIO RESUELTO 1

La empresa CONDE, S.A. posee entre sus existencias un producto que experimenta pocos movimientos a lo largo del ejercicio económico. Así, a lo largo de 2020 sólo tuvieron lugar una compra y una venta.

La compra, pagada mediante transferencia bancaria en el momento de su realización, consistió en la adquisición de 300 u.f. a un precio de 15 €/u.f., recabándose del proveedor un descuento por pronto pago incluido en factura del 5%. La operación conllevó un gasto de transporte a cargo de la empresa de 75 € que se deja a deber. Por su parte, la venta fue de 350 u.f. a un precio de 25 €/u.f., quedando la misma pendiente de cobro. Sabiendo que:

- El stock inicial estaba compuesto por 200 u.f. valoradas en 2.800 €.
- En el ejercicio 2019 se registró una corrección valorativa por deterioro del referido producto por una suma de 150 €.
- Con posterioridad a la venta reseñada, se concedió al cliente un descuento del 10% como consecuencia de fallos detectados en las u.f. servidas.
- La empresa utiliza como criterio de valoración de las salidas de almacén el precio medio ponderado.
- Al término del ejercicio, el valor de mercado del stock final asciende a 3.300 €, siendo los gastos estimados para su colocación de 100 €.
- Todas las transacciones comerciales están gravadas con un 21% de IVA.

SE PIDE: Contabilizar, en la medida que proceda, las siguientes operaciones:

- a) Compra de mercaderías.
- b) Venta de mercaderías.
- c) Descuento por fallos detectados.
- d) Regularización de las existencias y tratamiento contable del posible deterioro.

SOLUCIÓN

Aunque el primer apartado consiste en contabilizar la compra de mercaderías, lo recomendable es registrar, de manera simultánea, la ficha de almacén con las operaciones que realice la empresa durante este periodo.

En el enunciado se nos indica que el stock inicial estaba compuesto por 200 unidades valoradas en 2.800 €, el precio unitario de esas unidades se obtiene dividiendo el importe total entre el número de unidades, es decir: $2.800/200 = 14 \text{ €/unidad}$. Esa situación inicial la trasladamos a la ficha de almacén:

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							200	14	2.800 €

a) COMPRA DE MERCADERÍAS

Según la NV 10^a "los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción". Debemos obtener el precio de adquisición que, según la NV 10.1.1 "el precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares, así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias." Es decir:

Precio de Adquisición = importe en factura – descuentos en factura + gastos necesarios. En el caso específico que nos ocupa:

$$\text{Precio de Adquisición} = [(300 \text{ unidades} \times 15 \text{ €/unidad}) \times 95\%] + 75 \text{ €} = 4.350 \text{ €}$$

Al importe obtenido como precio de adquisición se le aplicará el IVA correspondiente, en este caso, el 21%, es decir: $4.350 \times 21\% = 913,50 \text{ €}$.

Aunque la compra se paga mediante transferencia bancaria, los gastos de transporte de las mercaderías se dejan a deber. Para su reflejo contable no hay que olvidar que esa deuda no es exactamente con el suministrador de las mercaderías, sino con el que nos presta el servicio de transporte, por lo que deberemos utilizar la cuenta (410) Acreedores por prestación de servicios. Por último, indicar que la deuda que tenemos a consecuencia del servicio de transporte no son sólo los 75 € que nos indica el enunciado, sino que también dejaremos a deber el IVA correspondiente a

1. Al haber un descuento por pronto pago del 5%, el importe de la factura realmente es del 95%.

ese servicio. La deuda total con los acreedores por prestación de servicios será por tanto de $75 + (21\% \times 75) = 90,75$ €.

DEBE	Compra de mercaderías	HABER
4.350,00	(600) Compra de mercaderías	
913,50	(472) H.P., IVA soportado	
		(572) Bancos c/c 5.172,75
	(410) Acreedores por prestaciones de servicios	90,75

A continuación, debemos trasladar a la ficha de almacén la compra registrada. Como la empresa sigue el sistema de PRECIO MEDIO PONDERADO, la tendremos que introducir de la siguiente manera:

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							200	14	2.800 €
Compra	300	14,5 ²	4.350				500	14,3 ³	7.150

b) VENTA DE MERCADERÍAS⁴

La venta es de 350 unidades a un precio de 25 €/unidad = 8.750 €. A ese importe le aplicamos el IVA correspondiente del 21% = $8.750 \times 21\% = 1.837,50$ €. Como queda pendiente de cobro, lo recogeremos⁵ en la cuenta de Clientes.

DEBE	Venta de mercaderías	HABER
10.587,50	(430) Clientes	
	(700) Ventas de mercaderías	8.750,00
	(477) H.P., IVA repercutido	1.837,50

2. De la misma forma que hemos procedido a calcular el precio unitario de las existencias iniciales, tendremos que proceder para el registro de las mercaderías compradas en el apartado anterior. Hay que tener presente que, como hemos calculado el precio de adquisición, el importe total NUNCA coincidirá con el precio de la compra que nos indican en el enunciado, sino que tendremos que calcularlo: $4.350/300 = 14,5$ €/unidad.
3. El precio medio ponderado será: $[(200+14) + (300 \times 14,5)] / (200+300) = 14,3$ €/unidad.
4. Según la NV 14^a.2: "La empresa reconocerá los ingresos derivados de un contrato cuando (o a medida que) se produzca la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios comprometidos (es decir, la o las obligaciones a cumplir)".
5. Según la NV 14^a.3: "Los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el importe monetario o, en su caso, por el valor razonable de la contrapartida, recibida o que se espere recibir, derivada de la misma, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para los activos a trasferir al cliente, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo".

Como en el caso anterior, ahora trasladamos la información de esa venta a la ficha de almacén. Para ello hay que considerar que esa ficha de almacén es un documento interno de la empresa (lo que intentamos determinar es el coste que supone para nuestra empresa la mercancía que vendemos, independientemente del precio de venta de la misma), por lo tanto, esa venta, esa salida de mercaderías la tendremos que valorar no al precio de venta al público, sino al PRECIO MEDIO PONDERADO⁶. Esa salida, no afectará al importe calculado como PMP:

	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Operación									
Ex. Iniciales							200	14	2.800 €
Compra	300	14,5	4.350				500	14,3	7.150 €
Venta				350	14,3	5.005	150	14,3	2.145 €

c) DESCUENTO POR FALLOS DETECTADOS

Cuando se hace un descuento por fallos detectados, o por cualquier otro motivo (haya o no devolución física del producto), la cuenta que se utiliza es la (708) Devolución de ventas y operaciones similares. Para la empresa, la devolución será considerada como un menor ingreso. Esa devolución se calcula, en este caso, en base al importe de la venta registrado en el apartado anterior, es decir, el descuento será del $10\% \times 8.750 = 875$ €.

Ese descuento que se le hace al cliente afectará también al IVA que se le había repercutido en el momento de la venta, y lo hace disminuyendo su importe, por un total de: $21\% \times 875 = 183,75$ €.

Como la venta se había realizado a crédito, el descuento lo vamos a considerar como una menor deuda que el cliente tiene con la empresa.

DEBE	Descuento por fallos detectados	HABER
875,00	(708) Devoluciones de ventas de mercaderías	
183,75	(477) IVA repercutido ($875 \times 0,21$)	
		(430) Clientes 1.058,75

La cuestión a tratar ahora es si ese descuento afecta a la ficha de almacén. La respuesta a esta cuestión es que no. Esto se debe a que no hay una devolución física del producto y la devolución atiende a un menor precio de venta y no del coste de

6. Según la NV 10.1.3c: "Cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio ponderado o costo medio ponderado. Si método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la empresa lo considerase más conveniente para su gestión. Se asignará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares".

las existencias que tenemos contabilizada en la ficha de almacén. En este sentido, la empresa seguirá teniendo las mismas unidades de mercaderías al mismo precio medio ponderado, luego no hay que realizar ninguna modificación en la actual ficha de almacén.

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							200	14	2.800 €
Compra	300	14,5	4.350				500	14,3	7.150 €
Venta				350	14,3	5.005	150	14,3	2.145 €

d) REGULARIZACIÓN DE LAS EXISTENCIAS Y TRATAMIENTO CONTABLE DEL POSIBLE DETERIORO

Para resolver el último apartado, partiremos de la ficha de almacén que hemos ido elaborando a lo largo del ejercicio:

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							200	14	2.800 €
Compra	300	14,5	4.350				500	14,3	7.150 €
Venta				350	14,3	5.005	150	14,3	2.145 €
Ex. Finales							150	14,3	2.145 €

Concretamente, la empresa tiene unas existencias finales de 150 unidades valoradas por un total de 2.145 €.

La regularización consiste en dar de baja las existencias iniciales (2.800 €) y dar de alta las existencias finales (2.145 €), primera parte del asiento contable d). Esa sería la primera parte de este apartado.

La segunda parte consiste en analizar si hay o no deterioro (possible pérdida). Independientemente de que haya o no una posible pérdida, no podemos olvidar que la empresa tenía contabilizado un deterioro de mercaderías del año anterior por un importe de 150 €. Y ahora nos plantearemos si hay o no deterioro para este año: para ello compararemos el valor de nuestras existencias finales (2.145 €) con el valor de mercado de esas existencias a 31/12/2020. El enunciado indica que ese valor

7. Según la NV 10º.2 "Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones variaciones reconocible como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. // Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión, reconocible como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias".

de mercado es de 3.300 €, con unos gastos de venta estimados en 100 €, luego el importe recuperable es de $3.300 - 100 = 3.200$ €.

La cuestión que debemos plantearnos ahora es determinar si tenemos unas mercaderías que en el mercado presentan un valor inferior o superior al coste al que están contabilizadas. Si consideramos que nuestras mercaderías están valoradas en almacén por 2.145 € y que en el enunciado se nos indica que el valor de mercado de las mismas asciende a 3.200 €, representando este último el valor neto realizable, y al ser este último un importe mayor que el valor de las existencias finales, no procede contabilizar deterioro en este periodo (el lector no debe olvidar que sí hay que revertir el deterioro del año anterior, tal y como se ha comentado previamente).

DEBE	Regularización de las existencias y tratamiento contable del posible deterioro	HABER
2.800,00	(610) Variación de existencias de mercaderías	
		(300) Mercaderías 2.800,00
2.145,00	(300) Mercaderías	
	(610) Variación de existencias de mercaderías	2.145,00
150,00	(390) Deterioro de valor de las mercaderías	
	(7931) Reversión del deterioro de mercaderías	150,00

EJERCICIO RESUELTO 2

La empresa OLIGO S.A. dedicada a la comercialización de botellas de aceite al por mayor, inicia su ejercicio económico 2020 mostrando unas existencias iniciales de 2.000 botellas de aceite, valoradas a 5,05 €/unidad. Durante el último trimestre del ejercicio 2020 la empresa realiza las siguientes operaciones con sus mercaderías (IVA de las operaciones 21%):

- Compra a crédito y sin intereses, 2.500 botellas a 4,5 €/unidad, recabando del proveedor un descuento comercial incluido en factura de 250 €. La operación conlleva unos gastos de transporte a cargo de la empresa de 500 € que quedan pendientes de pago.
- Con posterioridad a la compra realizada, OLIGO S.A., devuelve al proveedor 500 botellas por defectos de calidad.
- Por último, vende a crédito a un restaurante, y sin incorporar intereses, 300 botellas a 7 €/unidad. Los gastos de transporte asociados a la venta, y soportados por la empresa OLIGO S.A, han sido de 50 €, pagados al contado en el momento de la venta.

SE PIDE: Sabiendo que todas las operaciones están sujetas al porcentaje de 21% de IVA y que la empresa OLIGO S.A sigue el Precio Medio Ponderado como criterio

de valoración de las existencias en su almacén, que en el ejercicio 2019 se registró una corrección valorativa por deterioro de 1.000 € en sus botellas de aceite y que al término del ejercicio 2020, el valor de mercado del stock final asciende a 19.000 €, siendo los gastos estimados para su colocación de 200 €, contabilice las siguientes operaciones:

- a) Contabilización de la compra de mercaderías.
- b) Contabilización de la devolución de compras por defectos de calidad.
- c) Contabilización de la venta de mercaderías y sus gastos asociados.
- d) Tratamiento contable del deterioro de valor de mercaderías a 31/12/2020.

SOLUCIÓN

En primer lugar, registraremos de manera simultánea a las operaciones realizadas durante el ejercicio 2020, la ficha de almacén.

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							2.000	5,05	10.100 €

a) COMPRA DE MERCADERÍAS

Aplicamos la NV 10^a. En este sentido el precio de adquisición será:

Precio de Adquisición = importe en factura – descuentos en factura + gastos necesarios.

$$\text{Precio de Adquisición} = (2.500 \text{ botellas} \times 4,5 \text{ €/botella}) - 250 + 500 = 11.500 \text{ €}.$$

Una vez determinado, debemos analizar si la operación es al contado o a crédito. Según indica el enunciado, la compra (junto con el descuento en factura) es a crédito. Por tanto, debemos registrar una deuda como consecuencia de la compra de mercaderías, utilizando la cuenta (400) Proveedores. Hay que tener presente que la deuda para la empresa comprende no sólo el importe de la compra, sino también el IVA correspondiente a esa compra, es decir: $(2.500 \times 4,5) - 250 = 11.000 + (21\% \times 11.000) = 13.310 \text{ €}$.

Observamos también que los gastos de transporte necesarios para trasladar las mercaderías al almacén quedan pendientes de pago. En este caso, la deuda no es exactamente con los proveedores de las mercaderías, sino con los acreedores que nos han prestado el servicio de transporte, luego tendremos que utilizar la cuenta (410) Acreedores por prestación de servicios. Al igual que con las deudas con los suministradores de las mercaderías, la deuda con los acreedores asciende no sólo al servicio del transporte, sino también al IVA correspondiente a ese servicio, es decir: $500 + (21\% \times 500) = 605 \text{ €}$.

DEBE	Contabilización de la compra	HABER
11.500	(600) Compra de Mercaderías	
2.415	(472) H.P. IVA Soportado	
	(400) Proveedores	13.310
	(410) Acreedores por prestación de servicios	605

A continuación, se completa la ficha de almacén:

	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
Operación	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							2.000	5,05	10.100 €
Compra	2.500	4,6 ⁸	11.500				4.500	4,8 ⁹	21.600 €

b) CONTABILIZACIÓN DE LA DEVOLUCIÓN POR DEFECTOS DE CALIDAD

En una devolución de compras de mercaderías, en primer lugar, se debe calcular su importe, que no siempre coincidirá con el de la compra. Si cuando se efectúa la compra de mercaderías no existen gastos adicionales, sólo se tendrá en cuenta si el proveedor nos concedió o no un descuento en factura; en ese caso, ambos importes (compra y devolución) coinciden. Sin embargo, si existen gastos consecuencia de la compra, esos NUNCA SE DEVUELVEN. Por tanto, la devolución se calculará atendiendo exclusivamente a las operaciones con el proveedor, es decir, el importe de la compra y, si los hubiera, los descuentos que nos hiciera ese proveedor en factura.

Si nos centramos en este ejercicio, se habían comprado 2.500 botellas a 4,5 €/unidad, con un descuento de 250 €. Sin tener en cuenta los gastos adicionales, el importe en factura asciende a 11.000 €¹⁰. El precio unitario de las botellas compradas será de $11.000 / 2.500 = 4,4$ €/unidad. La devolución de las 500 botellas ascenderá, por tanto, a 2.200 € ($500 \times 4,4$).

En segundo lugar, también tendremos que disminuir la deuda comercial por el importe correspondiente al IVA: $2.200 \times 21\% = 462$ €.

Ambos importes (devolución e IVA) disminuirán la deuda que teníamos con los proveedores, dado que la compra se había efectuado a crédito.

8. Como se ha comentado en el ejercicio 1, hay que tener presente que, al tener que calcular el precio de adquisición, el importe total nunca coincidirá con el precio de la compra que nos indican en el enunciado. En este caso: $11.500 / 2.500 = 4,6$ €/unidad.

9. El precio medio ponderado será: $[(2.000 + 5,05) + (2.500 \times 4,6)] / (2.000 + 2.500) = 4,8$ €/botella.

10. $11.000 = (2.500 \times 4,5) - 250$

DEBE	Contabilización de la devolución por defectos de calidad	HABER
2.662	(400) Proveedores	
	(608) Devoluciones de Compras y Operaciones Similares	2.200
	(472) H.P. IVA Soportado	462

A continuación, trasladamos la devolución a la ficha de almacén. Antes de eso, vamos a comentar algunas cuestiones previas: la empresa había comprado 2.500 botellas, por un importe total de 11.500 €; con posterioridad, ha hecho una devolución de 500 de las compradas anteriormente, por un importe de 2.200 €. En resumen, después de la devolución, la empresa cuenta con un total de 2.000 botellas:

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Exi. Iniciales							2.000	5,05	10.100 €
Compra	2.500	4,6	11.500				4.500	4,8	21.600 €
Dev. compra	(500)	4,4	(2.200)				4.000	4,8375 ¹¹	19.350 €

c) CONTABILIZACIÓN DE LA VENTA REALIZADA Y SUS GASTOS ASOCIADOS

Esta situación se puede registrar contablemente en un solo asiento o en dos. Es preferible esta segunda opción, anotando la venta, por un lado, y los gastos (que corren por cuenta de la empresa vendedora) por otro.

DEBE	Venta realizada	HABER
2.541	(430) Clientes	
	(700) Venta de mercaderías (300 a 7 euros)	2.100
	(477) H. P. IVA repercutido	441

DEBE	Gastos asociados a la venta	HABER
50	(624) Transportes	
10,5	(472) H. P. IVA soportado	
	(570) Caja, euros	60,5

11. En el cálculo del precio medio ponderado, cualquier modificación en las entradas, sea como consecuencia de una compra o de una devolución de la misma, implica una modificación en el mismo. En este caso, si tenemos en cuenta operaciones que ya ha realizado la empresa, así como, la existencia de 250 € de gastos de transporte, que evidentemente afectan al precio final de esas existencias, el nuevo precio de adquisición de las mercaderías netas (las compradas menos la devolución, es decir, 2.000 botellas):

Precio de Adquisición = $(2.000 \times 4,5) - 250 + 500 = 9.250$ €. El precio unitario asciende a $9.250 / 2.000 = 4,625$ €/botella. Por lo tanto, el nuevo precio medio ponderado será: $[(2.000+5,05) + (2.000 \times 4,625)] / (2.000+2.000) = 4,8375$ €/botella.

La ficha de almacén¹² resultante tras la venta será:

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							2.000	5,05	10.100 €
Compra	2.500	4,6	11.500				4.500	4,8	21.600 €
Dev. compra	(500)	4,4	(2.200)				4.000	4,8375	19.350 €
Venta				300	4,8375	1.451,25	3.700	4,8375	17.898,75 €

d) TRATAMIENTO CONTABLE DEL DETERIORO DE VALOR DE MERCADERÍAS A 31/12/2020

Un paso previo para resolver este apartado es calcular el importe de las existencias finales. Ese dato se obtiene de la ficha de almacén que se ha ido completando a lo largo del ejercicio:

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							2.000	5,05	10.100 €
Compra	2.500	4,6	11.500				4.500	4,8	21.600 €
Dev. Compra	(500)	4,4	(2.200)				4.000	4,8375	19.350 €
Venta				300	4,8375	1.451,25	3.700	4,8375	17.898,75 €
Ex. Finales							3.700	4,8375	17.898,75 €

A continuación, aplicando la VN 10^a.2, hay que plantear dos cuestiones:

- 1º. ¿Existe deterioro de mercaderías del año anterior? Si la respuesta es afirmativa (que en este caso particular lo es por importe de 1.000 €), debemos revertir ese deterioro.
- 2º. ¿Existe deterioro de mercaderías para este año? Hay que efectuar el oportuno test de deterioro de mercaderías:

Valor contable mercaderías a 31/12/2020 = 17.945 €

Valor neto realizable a 31/12/2020 = 19.000 – 200 = 18.800 €

Es decir, las mercaderías que posee la empresa en almacén valoradas en 17.945 €, tienen un valor en el mercado en esa fecha de 18.800 €, o sea un importe superior, lo que supone un posible beneficio en el caso de que se produjera su venta por lo que, aplicando el principio de prudencia, no se registra contablemente deterioro, pero procediendo a revertir el existente contabilizado en el año anterior.

12. En la ficha de almacén, las salidas se reflejan al precio medio ponderado, independientemente de su precio de venta al público. Los gastos asociados a la venta no afectan al valor de las existencias finales.

DEBE	Tratamiento contable del deterioro de valor de mercaderías a 31-12-2020	HABER
1.000	(390) Deterioro de valor de las mercaderías	
	(7931) Reversión del deterioro de mercaderías	1.000

EJERCICIO RESUELTO 3

En 1 de enero de 2020, la empresa DESESPERADOS, S.A. posee en almacén 2.000 unidades de producto por valor de 10.000 € totales y un deterioro de valor de mercaderías por valor de 500 €. Durante el ejercicio 2020 ha realizado las siguientes operaciones con ese producto:

El 1 de abril, la empresa compra, pagando mediante cheque bancario, 500 unidades de producto por valor de 7 €/unidad. El proveedor nos concede un descuento por pronto pago, incluido en factura, del 10%. Los gastos de transporte de las mercaderías hasta el almacén, a cuenta de DESESPERADOS, S.A. ascienden a 300 €, que se dejan a deber al transportista.

El 24 de abril devuelve 200 unidades de las adquiridas anteriormente por defectos de calidad. Como el producto ya se había pagado, empresa y proveedor acuerdan considerarlo como un anticipo a cuenta de futuras compras.

El 31 de agosto vende la mitad de las mercaderías que posee en almacén, a crédito, por un importe total de 16.000 €, con un descuento comercial incluido en factura del 10%.

La empresa no realiza ninguna otra actividad relacionada con este producto. A 31 de diciembre, en un recuento físico, se ha detectado una partida que se considera inservible definitivamente para la venta valorada en 500 €. El precio de mercado a 31 de diciembre de dichas mercaderías es de 6.500 € y los costes de comercialización se estiman en 400 €.

SE PIDE: sabiendo que el IVA de todas las operaciones realizadas por DESESPERADOS, S.A. es del 21% y que la empresa sigue el método FIFO como criterio de valoración de las existencias en almacén, contabilizar:

- a) Compra de las mercaderías el 01/04/2020.
- b) Devolución de las mercaderías el 24/04/2020.
- c) Asientos relativos a la regularización de las mercaderías a 31/12/2020.
- d) Si es necesario, asientos relativos a las correcciones valorativas de las mercaderías a 31/12/2020.

SOLUCIÓN

Procedemos a registrar simultáneamente las operaciones y la ficha de almacén.

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							2.000	5,00	10.000 €

a) COMPRA DE MERCADERÍAS EL 01/04/2020

Según la NV 10^a. El precio de adquisición será:

Precio de Adquisición = importe en factura – descuentos en factura + gastos necesarios.

$$\text{Precio de Adquisición} = [(500 \text{ unidades} \times 7 \text{ €/unidad})] \times 90\% + 300 = 3.450 \text{ €}.$$

A continuación, hay que analizar si esta operación es al contado o a crédito. Podemos observar que la compra se paga mediante cheque bancario¹³, mientras que los gastos de transporte se dejan a deber. Como hemos visto en ejercicios anteriores, esta deuda no es exactamente con los suministradores del producto que comercializa la empresa, por lo que debemos utilizar la cuenta (410) Acreedores por prestación de servicios. Recordar que esta deuda asciende no sólo al servicio del transporte, sino también al IVA correspondiente a ese servicio, es decir: $300 + (21\% \times 300) = 363 \text{ €}$.

DEBE	Compra de las mercaderías el 01/04/2020	HABER
3.450	(600) Compra de mercaderías	
724,50	(472) H.P. IVA Soportado	
	(572) Bancos, c/c	3.811,50
	(410) Acreedores por prestación de servicios	363

A continuación, se completa la ficha de almacén:

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							2.000	5,00	10.000 €
Compra	500	6,9 ¹⁴	3.450				2.000	5,00	10.000 €

13. El importe pagado asciende a $(500 \text{ unidades} \times 7 \text{ €/unidad}) \times 90\%$, más el IVA correspondiente.

14. Ya hemos comentado que, cuando hay gastos en una operación de compra, el precio de adquisición no va a coincidir con el importe de la compra que nos indican en el enunciado. En este caso: $3.450/500 = 6,9 \text{ €/unidad}$.

15. Para el caso de que la empresa utilice el criterio FIFO, ahora no se debe calcular ningún precio medio entre las existencias, sino que, las existencias se ordenan en función de su llegada, de tal forma que para el caso que nos ocupa la valoración que se le da a las salidas de las existencias es, en primer lugar, el precio que tienen las existencias iniciales, para posteriormente, valorar las salidas por el precio de adquisición de las existencias iniciales y de las compras del 1 de abril, por ese orden.

b) DEVOLUCIÓN DE LAS MERCADERÍAS EL 24/04/2020

Para resolver este apartado, primero lo vamos a trabajar como si fueran dos problemáticas diferentes, para luego contabilizarlo en un único asiento.

Si se optan por reflejar separadamente las dos operaciones, se debe contabilizar la devolución de una partida de mercaderías, teniendo en cuenta que también se devuelve el IVA correspondiente:

DEBE	Devolución de mercaderías	HABER
1.524,60	(572) Bancos c/c	
	(608) Devolución de compras y op. similares ¹⁶	1.260
	(472) H.P. IVA Soportado ¹⁷	264,60

A continuación, se procede al registro contable del importe que la empresa entrega como anticipo a cuenta de suministros futuros, también debe anticiparse el IVA correspondiente, por lo que en este caso el asiento sería:

DEBE	Entrega de un anticipo a un proveedor	HABER
1.260	(407) Anticipos a proveedores	
264,60	(472) H.P. IVA Soportado	
	(572) Bancos c/c	1.524,60

No obstante, como hemos señalado anteriormente, si realizamos las operaciones anteriores en un único registro contable, hay que contabilizar una devolución de mercaderías, considerándola como un anticipo a cuenta de futuras compras, siendo el registro contable a realizar de la siguiente manera:

DEBE	Devolución de las mercaderías considerando un anticipo	HABER
1.260	(407) Anticipo a proveedores	
264,60	(472) H.P. IVA Soportado	
	(608) Devolución de compras y operaciones similares	1.260
	(472) H.P. IVA Soportado	264,60

¿Afectará a la ficha de almacén la operativa registrada en este apartado? Mientras que el anticipo a proveedores es un concepto financiero (es dinero que se entrega antes de la compra), no afectando al resultado, la devolución de compras sí, en el sentido de que tenemos un “menor gasto” derivado de esa devolución y también tendremos una menor cantidad de unidades de producto disponibles para la venta. Por lo tanto, la respuesta es qué si afecta a la ficha de almacén, configurándose de la siguiente manera:

16. Devolvemos 200 unidades adquiridas a 7 € con el descuento por pronto pago (incluido en factura) del 10%, es decir: $(200 \times 7) \times 90\% = 1.260$ €

17. $264,60 = 1.260 \times 21\%$.

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							2.000	5,00	10.000 €
Compra	500	6,9	3.450				2.000	5,00	10.000 €
							500	6,90	3.450 €
Devolución compra	(200)	6,3 ¹⁸	(1.260)				2.000	5,00	10.000 €
							300 ¹⁹	7,30 ²⁰	2.190 €

c) ASIENTOS RELATIVOS A LA REGULARIZACIÓN DE LAS MERCADERÍAS A 31/12/2020

Aunque este apartado nos pide que contabilicemos los asientos relativos a la regularización de las mercaderías a 31 de diciembre, no podemos anotarlos contablemente sin registrar previamente todas las operaciones que ha realizado la empresa durante el periodo. En este caso, podemos comprobar que el 31 de agosto vende la mitad de las mercaderías que posee en almacén; ya sabemos que esta circunstancia afecta a las existencias que posee la empresa. Por tanto, antes de registrar este apartado, debemos:

En primer lugar, registrar la venta. En este sentido, se nos proporciona información de una venta a crédito de la mitad de las mercaderías que posee en almacén por 16.000 € con un descuento comercial, incluido en factura del 10%. El asiento sería:

DEBE	Venta el 31/08/2020	HABER
17.424	(430) Clientes	
	(700) Venta de mercaderías	14.400 ²¹
	(477) H.P. IVA Repercutido	3.024

A continuación, trasladaremos esta información a la ficha de almacén, recordando que el método que sigue la empresa es el FIFO, lo que implica que primero debemos dar salida a las mercaderías con valor más antiguo que tenemos en almacén.

Por último, como la empresa ya no realiza ninguna otra actividad relacionada con este producto, calcularemos el valor de las existencias finales:

18. Devolvemos 200 unidades de producto. En el apartado anterior hemos obtenido el importe de esa devolución que asciende a 1.260 €, por lo tanto, el precio unitario de las mercaderías que se devuelven es de $1.260 / 200 = 6,3$ €/unidad.
19. Habíamos comprado 500 unidades, como se devuelven 200, nos quedan 300 unidades de producto.
20. Al efectuar la devolución, hay que calcular un nuevo valor de las mercaderías que nos quedan, ya que ahora los gastos de transporte van a afectar a las 300 unidades restantes en almacén (de las que se habían comprado el 1 de abril), de manera que: Precio de Adquisición = Factura – descuentos en factura + gastos = $[(300 \times 7) \times 90\%] + 300 = 2.190$ € totales. El precio unitario será, por tanto: $2.190 / 300 = 7,3$ €/unidad.
21. Como el descuento está incluido en factura, el importe total de la venta ascenderá a $16.000 - (16.000 \times 10\%) = 14.400$ €

	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
Operación	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							2.000	5,00	10.000 €
Compra	500	6,9	3.450				2.000	5,00	10.000 €
							500	6,90	3.450 €
Dev. Compra	(200)	6,3	(1.260)				2.000	5,00	10.000 €
							300	7,30	2.190 €
Venta				1.150 ²²	5 ²³	5.750	850 ²⁴	5,00	4.250 €
							300	7,30	2.190 €
Ex. Finales							1.150		6.440 €

La empresa, a 31/12/2020 posee en almacén 1.150 unidades de producto a un precio final de 6.440 €. Sin embargo, aún no podemos contabilizar este apartado, puesto que nos informan de que, en esa fecha, en un recuento físico, se ha detectado una partida, valorada en 500 € que se considera inservible definitivamente para la venta²⁵.

Ya sabemos que las pérdidas irreversibles no se pueden contabilizar, pero ese hecho no implica que no afecte a la ficha de almacén; todo lo contrario, puesto que la empresa va a disponer de menos unidades de producto en almacén, cuestión que también afectará al valor final.

	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
Operación	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							2.000	5,00	10.000 €
Compra	500	6,9	3.450				2.000	5,00	10.000 €
							500	6,90	3.450 €
Dev. Compra	(200)	6,3	(1.260)				2.000	5,00	10.000 €
							300	7,30	2.190 €
Venta				1.150	5	5.750	850	5,00	4.250 €
							300	7,30	2.190 €
Ex. Finales							1.150		6.440 €

- 22. La empresa tiene $2.000 + 300 = 2.300$ unidades de producto, si vende la mitad, serán 1.150 las mercaderías que vende.
- 23. Con el sistema FIFO, primero daremos salida al precio más antiguo, en este caso, 5 €.
- 24. Como hemos vendido 1.150 unidades de producto adquirido en su momento a 5 €/unidad, nos quedan (a ese precio) $2.000 - 1.150 = 850$ unidades, además de las 300 unidades a un precio más reciente.
- 25. NRV 10.2 nos indica que, cuando una depreciación de existencias es irreversible, “deberá considerarse al valorar las existencias finales, quedando reflejada la pérdida de forma implícita, al no incorporarse en la valoración efectuada el importe correspondiente a las existencias depreciadas”. Esta regulación implica que una pérdida de carácter irreversible no se contabiliza, sino que se recogerá disminuyendo contablemente el valor de las existencias finales.

	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS	
Pérdida			(500)					5.940 € ²⁶
Ex. Finales							1.150	5.940 €

Ahora sí podemos registrar la variación de existencias:

DEBE	Asientos relativos a la regularización de las mercaderías a 31/12/2020	HABER
10.000	(610) Variación de existencias de mercaderías	
		(300) Mercaderías 10.000
5.940	(300) Mercaderías	
	(610) Variación de existencias de mercaderías	5.940

- d) SI ES NECESARIO, ASIENTOS RELATIVOS A LAS CORRECCIONES VALORATIVAS DE LAS MERCADERÍAS A 31/12/2020

En relación con este apartado nos planteamos dos cuestiones:

- ¿Existe deterioro de mercaderías del año anterior? Si la respuesta es afirmativa, deberemos revertir ese deterioro. En nuestro caso, sí existe y tiene un valor de 500 €.
- ¿Existe deterioro de mercaderías para este año? Para resolver esta cuestión debemos hacer el test de deterioro:

Valor contable mercaderías a 31/12/2020 = 5.940 €

Valor neto realizable a 31/12/2020 = 6.500 – 400 = 6.100 €

Los anteriores cálculos indican que las mercaderías que tenemos en almacén están valoradas en 5.940 €, y tienen un valor de mercado en esa fecha de 6.100 €, es decir, superior en 160 €, lo que supone un posible beneficio, pero aplicando el principio de prudencia, no es posible registrarlo, por lo que únicamente procedemos a revertir el deterioro del ejercicio anterior.

DEBE	Si es necesario, asientos relativos a las correcciones valorativas de las mercaderías a 31/12/2020	HABER
500	(390) Deterioro de valor de las mercaderías	
	(793) Reversión del deterioro de existencias	500

26. En el ejercicio, no nos indican a qué unidades corresponde esa pérdida de carácter irreversible (si afecta a las más antiguas o a las adquiridas en abril) ni tampoco cuántas se han perdido (en unidades físicas), de ahí que no indiquemos ningún concepto ni en las unidades ni en el precio unitario y sólo modifiquemos el importe final: 6.440 – 500) = 5.940 €

EJERCICIO RESUELTO 4

La empresa RECOGIDAS, S.L., registra en su asiento de apertura del año 2020 unas existencias iniciales de 100 unidades a 25 euros y un deterioro de mercaderías de 300 euros (IVA de las operaciones 21%). Se sabe que el método de valoración de las salidas utilizado por esta empresa es el FIFO. Durante este año 2020, la empresa ha desarrollado las siguientes operaciones:

- El 5 de enero, la empresa RECOGIDAS, S. L. paga, a un proveedor, un anticipo a cuenta de futuras compras por importe de 2.000 € más IVA.
- El 31 de enero, adquiere mercaderías por 300 unidades a 10 euros la unidad, con descuento comercial del 10%, y un descuento por pronto pago del 2%, ambos incluidos en la factura. La empresa RECOGIDAS, S. L. paga esta compra de mercaderías mediante transferencia bancaria en el momento de la compra, aplicando para ellos el anticipo que había pagado el 5 de enero. Además, esta compra conlleva unos gastos de transporte de 500 euros más IVA, dejándose a deber al transportista.
- El 15 de abril, la empresa RECOGIDAS, S. L. devuelve 150 unidades de la compra del 31 de enero.
- El 6 de junio la empresa vende a crédito 200 unidades a 60 euros la unidad, soportando unos gastos de transporte, a su cargo, de 300 euros, dejando estos gastos a deber.
- A 31 de diciembre se sabe que el valor de mercado de las existencias es de 12 euros la unidad.

SE PIDE: Sabiendo que el IVA de las operaciones es del 21% y que la empresa utiliza el FIFO como método de valoración de las salidas, contabilice:

- Contabilización de la compra el 31/01/2020.
- Contabilización de la devolución el 15/04/2020.
- Contabilización de las operaciones realizadas el 06/06/2020.
- Contabilización de las operaciones derivadas de la regularización de mercaderías a 31/12/2020.
- Si procede, operaciones a 31/12/2020 derivadas del posible deterioro de mercaderías.

SOLUCIÓN

Teniendo en cuenta que el método de valoración de las salidas utilizado por la empresa es el FIFO, el ejercicio comienza completando la ficha de almacén con fecha 1 de enero:

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Exi. Iniciales							100	25	2.500 €

El día 5 de enero la empresa paga a un proveedor un anticipo a cuenta de futuras compras por importe de 2.000 más el IVA. Aunque no se pida expresamente su anotación contable, conviene recordar cómo se efectuaría, ya que se va a necesitar de cara a la realización de asientos posteriores:

DEBE	Entrega de un anticipo a un proveedor	HABER
2.000	(407) Anticipos a proveedores	
420	(472) H.P. IVA Soportado	
	(572) Bancos c/c	2.420

Es importante tener en cuenta que esta circunstancia no afecta a la ficha de almacén.

a) CONTABILIZACIÓN DE LA COMPRA EL 31/01/2020

Aunque la empresa paga su importe a través de bancos (junto con el IVA), hay que tener en cuenta que se debe aplicar el anticipo que se había contabilizado previamente. Además, esta compra conlleva unos gastos de transporte de 500 € más IVA que se dejan a deber (se debe recordar que esta deuda debe contabilizarse en la cuenta (410) Acreedores por prestación de servicios). Antes de proceder a realizar el asiento contable, es necesario calcular el precio de adquisición de las mercaderías, teniendo en cuenta que en factura hay dos descuentos, uno comercial y otro por pronto pago. Primero se calculará el importe menos los descuentos comerciales para, a continuación, aplicar a ese importe el descuento por pronto pago. Por último, se añaden los gastos de transporte:

$$\text{Factura} - \text{descuento comercial en factura} = (300 \times 10) \times 90\%^{27} = 2.700 \text{ €}$$

$$\text{A esta cantidad le aplicaremos el descuento por pronto pago (2\%): } 2.700 \times 98\%^{28} = 2.646 \text{ €.}$$

Ahora sí podemos calcular el precio de adquisición de las mercaderías:

$$\begin{aligned} \text{Precio de Adquisición} &= \text{Factura} - \text{descuentos en factura} + \text{gastos necesarios} = 2.646 \\ &+ 500 = 3.146 \text{ €.} \end{aligned}$$

Antes de realizar la anotación contable, vamos a repasar unas cuestiones previas. La compra se realiza al contado, pero el importe a pagar será el que resulte una vez aplicado el anticipo que se entregó por importe de 2.000 €, y descontada la cantidad

27. El descuento comercial es del 10%, por lo tanto, el importe será 100% - 10% = 90%

28. El descuento por pronto pago es del 2%, por lo tanto, el importe será 100% - 2% = 98%

que se deja a deber por el transporte de las mercaderías, luego la cantidad a pagar asciende a $(3.146 - 2.000) + (21\% \times 1.146) - [500 \times (21\% \times 500)] = 781,66 \text{ €}$.

El importe del IVA Soportado se calcula teniendo en cuenta que, cuando se entregó el anticipo, también se "anticipó" el IVA correspondiente, luego será el 21% $(3.146 - 2.000) = 240,66 \text{ €}$.

DEBE	Contabilización de la compra el 31/01/2020	HABER
3.146	(600) Compra de Mercaderías	
240,66	(472) H.P. IVA Soportado	
		(572) Banco c/c 781,66
		(407) Anticipo a proveedores 2.000
		(410) Acreedores por prestación de servicios 605

Para poder completar la ficha de almacén, debemos calcular el precio unitario de las mercaderías que acabamos de comprar: $3.146/300 \text{ unidades} = 10,48 \text{ €/unidad}$ (recordar que, cuando hay descuentos en factura y gastos, el precio final de la compra NUNCA va a coincidir con el precio unitario que nos indican en el enunciado).

Como el sistema utilizado es FIFO, las operaciones se anotan de manera cronológica:

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Exi. Iniciales							100	25	2.500 €
Compra	300	10,48	3.146				100	25	2.500 €
							300	10,48	3.146 €

b) CONTABILIZACIÓN DE LA DEVOLUCIÓN DEL 15/04/2020

En este caso, la compra ya se ha pagado, por lo tanto, consideraremos que nos devuelven el importe, junto con el IVA correspondiente. Sin embargo, cabe recordar que, en una devolución de compras, hay un concepto que no se devuelve, y son los gastos soportados en el momento de la adquisición. Habrá que calcular, por tanto, un nuevo precio de adquisición para las mercaderías que devolvemos, pero sin tener en cuenta los gastos de transporte, es decir:

Precio de Adquisición = Factura – descuentos en factura.

Al existir dos tipos de descuentos, vamos a desglosar el cálculo en dos, primero aplicaremos el descuento comercial para, después, hacer el descuento por pronto pago:

$$\text{Precio de Adquisición} = \text{Factura} - \text{descuento comercial} = (150 \times 10) \times 90\% = 1.350 \text{ €}$$

$$\text{Precio de Adquisición} = \text{Factura} - \text{descuento comercial} - \text{descuento por pronto pago} \\ = 1.350 \times 98\% = 1.323 \text{ €}$$

A esta cantidad, se la aplica el IVA del 21%.

DEBE	Contabilización de la devolución del 15 de abril	HABER
1.600,83	(570) Caja	
	(608) Devoluciones de Compras y Operaciones Similares	1.323
	(472) H.P. IVA Soportado	277,83

El precio unitario de la devolución es de $1.323/150$ unidades = 8,82 €/unidad. A continuación, es necesario volver a calcular un nuevo precio de adquisición, teniendo en cuenta los gastos, para las 150 unidades netas de producto que nos quedan, una vez descontadas las 150 unidades que se han devuelto (habíamos comprado 300 menos las 150 que devolvemos, quedan 150 unidades de producto).

A continuación, para calcular el valor final de las existencias, debemos proceder a asignar los gastos de transporte por valor de 500 € al valor de las existencias calculadas anteriormente después de realizar la devolución, es decir, 1.323 €. Lo haremos todo en una sola operación para simplificar:

$$\text{Precio de Adquisición} = \{(150 \times 10) \times 90\% \} \times 98\% + 500 = 1.823 \text{ €}$$

En este caso, el precio unitario de las mercaderías netas que tenemos será de $1.823/150 = 12,15$ €/unidad.

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							100	25	2.500 €
Compra	300	10,48	3.146				100	25	2.500 €
							300	10,48	3.146 €
Dev. compra	(150)	8,82	(1.323)				100	25	2.500 €
							150	12,15	1.823 €

c) CONTABILIZACIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS EL 06/06/2020

En esa fecha la empresa vende 200 unidades de mercaderías a crédito, con unos gastos de transporte de 300 € (más su IVA) que corren a cuenta de la empresa vendedora, por tanto:

DEBE	Contabilización de las operaciones realizadas el 6 de junio	HABER
14.520	(430) Clientes	
	(700) Venta mercaderías	12.000
	(477) H.P. IVA Repercutido	2.520
300	(624) Transportes	
63	(472) H.P. IVA soportado	
	(410) Acreedores prestación de servicios	363

Para trasladar esta información a la ficha de almacén, se debe tener en cuenta que el método seguido por la empresa es el FIFO, lo que implica que, en una salida (venta)

deben salir primero las mercaderías de los precios más antiguos. Como del precio más antiguo (25 €/unidad) sólo hay 100 unidades de producto, completaremos el total de la venta (otras 100 unidades de producto) con el siguiente precio por orden de antigüedad, en este caso 12,15 €/unidad. Después de anotar esta venta, podemos comprobar que no quedan existencias valoradas a 25 €, y que la empresa posee en almacén un total de 50 unidades (150-100) valoradas a 12,15 €:

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							100	25	2.500 €
Compra	300	10,48	3.146				100	25	2.500 €
							300	10,48	3.146 €
Devolución compra	(150)	8,82	(1.323)				100	25	2.500 €
							150	12,15	1.823 €
Venta				100	25	2.500			
				100	12,15	1.125,3	50	12,15	607,67 €

d) CONTABILIZACIÓN DE OPERACIONES DERIVADAS DE LA REGULARIZACIÓN DE MERCADERÍAS A 31/12/2020

Como la empresa no ha desarrollado ninguna actividad más, para regularizar es necesario conocer el valor de las existencias finales, dato que se obtiene de la ficha de almacén.

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							100	25	2.500 €
Compra	300	10,48	3.146				100	25	2.500 €
							300	10,48	3.146 €
Devolución compra	(150)	8,82	(1.323)				100	25	2.500 €
							150	12,15	1.823 €
Venta				100	25	2.500			
				100	12,15	1.125,3	50	12,15	607,67 €
Ex. finales							50	12,15	607,67 €

Para regularizar se da de baja las existencias iniciales (2.500) y de alta las finales (607,67)

DEBE	Contabilización de las operaciones derivadas de la regularización de mercaderías a 31 de Diciembre de 2020	HABER
607,67	(300) Mercaderías	
	(610) Variación de Existencias de las Mercaderías	607,67
2.500	(610) Variación de Existencias de las Mercaderías	
	(300) Mercaderías	2.500

e) SI PROCEDE, OPERACIONES A 31/12/2020 RELATIVAS AL POSIBLE DETERIORO DE MERCADERÍAS

La primera pregunta que debemos plantearnos: ¿Existe deterioro de mercaderías del año anterior? En este caso particular la respuesta es afirmativa y debemos revertir el importe de 300 € del deterioro contabilizado en el año anterior.

A continuación, nos debemos preguntar si existe deterioro de mercaderías para este año. Para ello, hay que hacer el test de deterioro:

Valor contable mercaderías a 31/12/2020 = 607,67 €

Valor neto realizable a 31/12/2020 = 50 unidades²⁹ x 12 €/unidad = 600 €

Los valores anteriores indican que las mercaderías que hay en almacén, se venderían por un importe inferior, lo que supone una posible pérdida, es decir, un deterioro por la diferencia, en este caso, 7,67 €

DEBE	Si procede, operaciones a 31 de Diciembre de 2020 relativas al posible deterioro de mercaderías	HABER
300	(390) Deterioro de Valor de las Mercaderías	
	(793) Reversión deterioro mercaderías.	300
7,67	(693) Pérdidas por Deterioro de Valor de las Mercaderías	
	(390) Deterioro de Valor de las Mercaderías	7,67

EJERCICIO RESUELTO 5

El movimiento de mercaderías en el almacén de la empresa MALECÓN, S.A. durante un periodo es el que se detalla a continuación:

1. Las existencias iniciales son de 1.000 unidades valoradas a 300 € cada una.
2. Compra 500 unidades a 350 €/unidad.
3. Se devuelven 100 unidades de las compradas en el punto anterior.
4. Venta de 600 unidades a 500 €/unidad. Se concede al cliente un descuento comercial del 5% y otro por pronto pago de 2%. Ambos descuentos son en factura y la operación se cobra mediante cheque bancario.
5. Venta de 480 unidades a 480 €/unidad.
6. Compra a crédito 600 unidades por 400 €/unidad. Paga en efectivo portes a cargo del comprador que ascienden a 10.000 € y le conceden un descuento comercial del 6% sobre el precio de compra.
7. Devuelve 100 unidades de las adquiridas en el apartado anterior.

29. Según la ficha de almacén, tenemos 50 unidades de producto final.

SE PIDE: sabiendo que el IVA de las operaciones es del 21%, y que la empresa sigue un sistema FIFO para la valoración de las existencias, contabilice las siguientes situaciones:

- Contabilice la venta del apartado nº 4.
- Contabilice la compra del apartado nº 6.
- Contabilice la devolución del apartado nº 7.
- Contabilice la regularización de existencias a 31 de diciembre

SOLUCIÓN

Teniendo en cuenta que el método de valoración de las salidas utilizado por la empresa es el FIFO, comenzaremos el ejercicio con la ficha de almacén:

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							1.000	300	300.000

El primer apartado que nos piden contabilizar es el nº 4, sin embargo, antes de esa situación la empresa realiza una serie de gestiones que, aunque no se tengan que contabilizar en el ejercicio, sí que afectan a la ficha de almacén, por lo tanto, las resolveremos antes de contabilizar los apartados requeridos en el supuesto.

En primer lugar, contabilizaremos la compra de 500 unidades a 350 €/unidad. Como no hay descuentos en factura ni gastos adicionales, el precio de adquisición será $500 \times 350 = 175.000$ €; a este importe le aplicaremos el 21% de IVA. El ejercicio no indica si la compra es a crédito o al contado, así que optaremos por la primera opción, es decir, la vamos a considerar a crédito:

DEBE	Compra de mercaderías	HABER
175.000	(600) Compra de mercaderías	
36.750	(472) H.P. IVA Soportado	
	(400) Proveedores	211.750

Acto seguido lo trasladamos a la ficha de almacén, teniendo en cuenta que la empresa sigue un sistema FIFO para la valoración de las existencias, por lo tanto, todos los movimientos se deben recoger por orden cronológico:

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							1.000	300	300.000
Compra	500	350	175.000				1.000	300	300.000
							500	350	175.000

A continuación, la empresa devuelve 100 unidades de las compradas en el apartado anterior. Se debe recordar que, en una devolución, también se ve afectado el IVA correspondiente. Como la compra se había contabilizado a crédito, vamos a considerar que, como consecuencia de la devolución, disminuye la deuda que la empresa tiene con el proveedor:

DEBE	Devolución mercaderías	HABER
42.350	(400) Proveedores	
	(608) Dev. de compras y op. similares	35.000
	(472) H.P. IVA Soportado	7.350

Esta circunstancia afecta a la ficha de almacén en el sentido de que ahora no tenemos 500 unidades a 350, sino que, con la devolución, serán 400 unidades (500-100) a 350 €/unidad.

	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
Operación	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							1.000	300	300.000
Compra	500	350	175.000				1.000	300	300.000
							500	350	175.000
Devolución Compra	(100)	350	(35.000)				1.000	300	300.000
							400	350	140.000

Ahora sí podemos resolver los apartados que pide el ejercicio:

a) CONTABILICE LA VENTA DEL APARTADO N° 4

Se venden 600 unidades a 500 €/unidad, como hay dos descuentos en factura, uno comercial y otro por pronto pago, se aplicará primero el descuento comercial (5%) y, al importe obtenido, se le practica el descuento por pronto pago (2%):

$$\text{Importe de la venta con descuento comercial} = (600 \times 500) \times 95\%^{30} = 285.000 \text{ €}$$

$$\text{Importe neto de la venta} = 285.000 \times 98\%^{31} = 279.300 \text{ €}$$

Al importe neto de la venta (279.300) se le aplica el IVA del 21%.

DEBE	Contabilización de la venta del apartado n° 4	HABER
337.953	(572) Bancos c/c	
	(700) Venta de mercaderías	279.300
	(477) H.P. IVA repercutido	58.653

30. Como el descuento comercial es de un 5%, el importe será 100%-5% = 95%

31. El descuento por pronto pago es de un 2%, luego 100% - 2% = 98%

A la hora de trasladar la venta a la ficha de almacén, al seguir el método FIFO, se le da salida al precio más antiguo. Una vez recogida esa venta, quedan 400 unidades a 300 €/unidad (1.000-600), además de 400 unidades a 350 €/unidad.

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							1.000	300	300.000
Compra	500	350	175.000				1.000	300	300.000
							500	350	175.000
Dev. de Compra	(100)	350	(35.000)				1.000	300	300.000
							400	350	140.000
Venta				600	300	180.000	400	300	120.000
							400	350	140.000

A continuación, la empresa vende 480 unidades a 480 €/unidad. Esta operación también afecta a la ficha de almacén, no por el precio de venta, sino por las existencias finales que tiene en su poder la empresa. Por lo tanto, considerando que la operación es al contado:

DEBE	Venta de mercaderías	HABER
278.784	(572) Bancos c/c	
	(700) Venta de mercaderías	230.400
	(477) H.P. IVA repercutido	48.384

Para valorar esa venta en la ficha de almacén según el método FIFO, primero se le da salida a las unidades con el precio más antiguo, en este caso, 300 €/unidad. Al no tener suficientes unidades de producto a ese precio (hay 400 unidades) para completar todas las mercaderías que se venden (vendemos 480) se van a considerar las siguientes por orden de entrada, es decir, 80 unidades a 350 €/unidad:

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							1.000	300	300.000
Compra	500	350	175.000				1.000	300	300.000
							500	350	175.000
Dev. de Compra	(100)	350	(35.000)				1.000	300	300.000
							400	350	140.000
Venta				600	300	180.000	400	300	120.000
							400	350	140.000
Venta				400	300	120.000	320	350	112.000
				80	350	28.000			

b) CONTABILICE LA COMPRA DEL APARTADO N° 6

Al existir un descuento comercial y unos gastos de transporte (portes), se debe calcular el precio de adquisición de las mercaderías:

Precio de Adquisición = Factura – descuentos en factura + gastos necesarios

$$\text{Precio de Adquisición} = [(600 \times 400) \times 94\%^{32}] + 10.000 = 235.600 \text{ €}$$

La compra se realiza a crédito, pero el transporte se paga en efectivo, por lo tanto:

DEBE	Contabilización de la compra del apartado n° 6	HABER
235.600	(600) Compra de mercaderías	
49.476	(472) H.P. IVA Soportado	
		(400) Proveedores 272.976
		(570) Caja 12.100

Para trasladar esa compra a la ficha de almacén, hay que calcular previamente el precio unitario de las mercaderías:

Nuevo precio unitario de las mercaderías = 235.600/600 unidades = 392,666666667, redondeando, 392,67 €/unidad.

	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS			
	Operación	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales								1.000	300	300.000
Compra	500	350	175.000					1.000	300	300.000
								500	350	175.000
Dev. de Compra	(100)	350	-35.000					1.000	300	300.000
								400	350	140.000
Venta				600	300	180.000	400	300	120.000	
							400	350	140.000	
Venta				400	300	120.000	320	350	112.000	
				80	350	28.000				
Compra	600	392,67	235.600					320	350	112.000
								600	392,67	235.600

32. El descuento en factura es del 6%, luego su importe será 100% - 6% = 94%.

c) CONTABILICE LA DEVOLUCIÓN DEL APARTADO N° 7

Como hemos visto en ejercicios anteriores, en una devolución de compras, los gastos existentes en el momento de la compra no se van a devolver. Por tanto, se debe calcular el precio de adquisición de las mercaderías que se devuelven, considerando que no existen esos gastos como consecuencia de la compra:

Precio de Adquisición = Factura – descuentos en factura = $(100 \text{ unidades} \times 400 \text{ €/unidad}) \times 94\% = 37.600 \text{ €}$.

La deuda con el proveedor disminuye por el importe calculado junto con el IVA correspondiente del 21%:

DEBE	Contabilización de la devolución del apartado nº 7	HABER
45.496	(400) Proveedores	
	(608) Devolución de compras y operaciones similares	37.600
	(472) H.P. IVA Soportado	7.896

Antes de trasladar la devolución a la ficha de almacén, hay que hacer un nuevo cálculo: ¿Cuánto cuestan realmente las mercaderías que quedan de las adquiridas en el apartado 6? Se compraron 600 unidades, de las que se han devuelto 100, luego quedan 500 unidades. Su precio de adquisición neto será:

Precio de Adquisición = Factura – descuentos en factura + gastos necesarios

Precio de Adquisición = $[(500 \times 400) \times 94\%] + 10.000 = 198.000 \text{ €}$

El precio unitario de esas mercaderías será: $198.000 / 500 = 396 \text{ €/unidad}$

	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
Operación	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							1.000	300	300.000
Compra	500	350	175.000				1.000	300	300.000
							500	350	175.000
Dev. de Compra	(100)	350	(35.000)				1.000	300	300.000
							400	350	140.000
Venta				600	300	180.000	400	300	120.000
							400	350	140.000
Venta				400	300	120.000	320	350	112.000
				80	350	28.000			
Compra	600	392,67	235.600				320	350	112.000
							600	392,67	235.600
Dev. de Compra	(100)	376	(37.600)				320	350	112.000
							500	396	198.000

d) CONTABILICE LA REGULACIÓN DE EXISTENCIAS A 31 DE DICIEMBRE

Para este apartado, sólo se necesita conocer el valor de las existencias finales, dato que se obtiene de la ficha de almacén:

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
Ex. Iniciales							1.000	300	300.000
Compra	500	350	175.000				1.000	300	300.000
							500	350	175.000
Devolución de Compra	(100)	350	(35.000)				1.000	300	300.000
							400	350	140.000
Venta				600	300	180.000	400	300	120.000
							400	350	140.000
Venta				400	300	120.000	320	350	112.000
				80	350	28.000			
Compra	600	392,67	235.600				320	350	112.000
							600	392,67	235.600
Devolución de compra	(100)	376	(37.600)				320	350	112.000
							500	396	198.000
Existencias finales							320	350	112.000
							500	396	198.000

Se dan de baja las existencias iniciales, por 300.000 y de alta las finales por 310.000 (112.000 + 198.000).

DEBE	Contabilización de la regularización de existencias a 31 de diciembre	HABER
300.000	(610) Variación existencias de mercaderías	
	(300) Mercaderías	300.000
310.000	(300) Mercaderías	
	(610) Variación de existencias de mercaderías	310.000

EJERCICIO RESUELTO 6

Durante el mes de diciembre de 2021, la empresa PUNTA, S.A., realiza, entre otras, las siguientes operaciones:

- Compra al contado 800 unidades de mercaderías por un importe total de 9.600 €. El suministrador nos concede un descuento comercial de 400 € y un descuento por pronto pago del 5%, ambos en factura. Los gastos de transporte corren a cuenta del proveedor, y ascienden a 500 €.
- Vende a crédito 900 unidades de mercaderías por un importe total de 22.500 € con un descuento comercial, incluido en factura de 500 €. Los gastos de transporte, a cuenta de PUNTA, S.A., ascienden a 800 € que se pagan en efectivo.

– El 10 de diciembre, PUNTA adquiere a crédito 5.000 litros de aceite a 2 €/litro. Este producto viene en unos envases que hay que devolver por un importe de 600 €. Los gastos de transporte, a cargo de la empresa PUNTA, pagados mediante transferencia bancaria, ascienden a 400 €.

– El 30 de diciembre, PUNTA devuelve el 80% de los envases y adquiere un 10%; los envases restantes se han roto y no los puede devolver.

SE PIDE: Sabiendo que el IVA es del 21%, contabilizar las siguientes operaciones:

- Contabilización de la compra de mercaderías.
- Contabilización de la venta de mercaderías.
- Contabilice la compra de mercaderías del 10 de diciembre.
- Contabilice las operaciones relativas a los envases a 30/12/2021.

SOLUCIÓN

a) CONTABILIZACIÓN DE LA COMPRA DE MERCADERÍAS.

El enunciado del apartado A indica que la empresa compra mercaderías al contado, siendo su importe total de 9.600 €. Esta cantidad corresponde al importe en factura, no al precio de adquisición, ya que a esta cantidad se le tienen que aplicar dos descuentos, el primero, comercial de 400 € y, el segundo –una vez obtenido el importe con ese descuento- por pronto pago.

Hay que interpretar correctamente el enunciado ya que los gastos de transporte de esas mercaderías, corren a cuenta del proveedor, luego no supondrán un gasto para la empresa, por lo tanto, no se contabilizan.

El precio de adquisición será:

$$\text{Precio de Adquisición} = \text{Factura} - \text{descuentos en factura} + \text{gastos necesarios}.$$

$$\text{Precio de Adquisición} = 9.600 - 400 = 9.200 \times 95\% + 0 = 8.740 \text{ €}$$

A esta cantidad se le aplicará el 21% de IVA.

DEBE	Contabilización de la compra de mercaderías	HABER
8.740	(600) Compra de mercaderías	
1.835,4	(472) H.P. IVA Soportado	
	(572) Bancos c/c	10.575,4

b) CONTABILIZACIÓN DE LA VENTA DE MERCADERÍAS

La venta tiene un descuento comercial incluido en factura de 500 €, luego el importe neto de la venta será de $22.500 - 500 = 22.000 \text{ €}$; a esta cantidad se le aplica el IVA del 21%.

Por otro lado, esa venta lleva aparejados unos gastos de transporte que son por cuenta de la empresa; los contabilizará como tal, junto con el IVA correspondiente en la cuenta (624) Transportes.

Por último, indicar que la venta se realiza a crédito (utilizaremos la cuenta de clientes) y que el transporte se paga en efectivo.

DEBE	Contabilización de la venta de mercaderías y el gasto de transporte	HABER
26.620	(430) Clientes	
	(700) Venta de mercaderías	22.000
	(477) H.P. IVA Repercutido	4.620
800	(624) Transportes	
168	(472) H.P. IVA Soportado	
	(570) Caja	968

c) CONTABILICE LA COMPRA DE MERCADERÍAS DEL 10 DE DICIEMBRE

Cuando una empresa adquiere mercaderías con envases, debemos recoger en la cuenta (406) el importe de los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores, con facultad de devolución a éstos.

Además, debemos calcular el precio de adquisición de estas mercaderías³³, tal y como se ha venido calculando hasta ahora, independientemente de la existencia o no de esos envases con facultad de devolución. En este caso:

Precio de Adquisición = Factura – descuentos en factura + gastos necesarios.

$$\text{Precio de Adquisición} = (5.000 \text{ litros} \times 2 \text{ €/litro}) + 400 \text{ €} = 10.400 \text{ €}$$

Por último, hay que tener cuidado con el IVA de esta operación puesto que va a grabar tanto a la compra de mercaderías en sí, como a los envases con facultad de devolución contabilizados en la cuenta (406). Por tanto, el registro contable de este apartado quedará como sigue:

DEBE	Contabilización de la compra de mercaderías del 10 de octubre	HABER
10.400	(600) Compra de mercaderías	
600	(406) Envases y embalajes a devolver a proveedores	
2.310	(472) H.P. IVA Soportado ³⁴	
	(400) Proveedores ³⁵	12.826
	(572) Bancos c/c ³⁶	484

- 3.3. Hay que tener en cuenta, a la hora de su registro contable, que esta compra se realiza a crédito, pagando mediante transferencia bancaria los gastos de transporte (junto con el IVA de estos gastos).
4. El IVA Soportado es el 21% de $(10.400 + 600)$.
5. La deuda con los proveedores se obtiene sobre el importe en factura más los envases, es decir: $[(5.000 \times 2) + 600] \times 1,21$.
- i. El importe que pagamos mediante transferencia bancaria corresponde a la suma de los gastos de transporte más el IVA de esos gastos.

d) CONTABILICE LAS OPERACIONES RELATIVAS A LOS ENVASES A 30/12/2021

Si nos fijamos en el enunciado, en realidad PUNTA, de una forma u otra, va a conocer con exactitud qué les ocurre a los envases contabilizados en el apartado anterior: devuelve el 80%, compra un 10% y el resto se han roto. El reflejo contable tanto de la devolución como de la compra se puede efectuar sin mayor problema. La pregunta es: ¿qué ocurre con los envases que se han roto?; ¿cómo lo podemos contabilizar? Si esos envases se han roto, el problema es para la empresa PUNTA, ya que no va a poder devolverlos, de manera que la única forma de recoger esta situación es indicando que los compra.

Para contabilizar este apartado, no podemos olvidar que, el 10 de octubre, cuando compró las mercaderías con los envases, ya contabilizó el IVA correspondiente a la totalidad de la operación, por lo tanto:

- Por un lado, si PUNTA devuelve envases, también se le tendrá que "devolver" el IVA de esos envases, disminuyendo la deuda que tiene con los proveedores.
- Por otro lado, como la empresa ha adquirido envases (ya sea para utilizarlos, incluidos en este caso los que se han roto), aunque reflejemos contablemente esa compra, se anotará SIN IVA, puesto que ya se había contabilizado en octubre cuando se compraron las mercaderías.

A la hora de reflejar contablemente este apartado d), vamos a dividirlo en dos, uno para anotar la devolución del 80% de los envases y otro para registrar su compra (tanto de los que adquiere en firme como de los que se han roto).

DEBE	Contabilización de las operaciones relativas a los envases a 31/12/2021: devolución	HABER
580,8	(400) Proveedores	
	(406) Envases y embalajes a devolver a proveedores	480 ³⁷
	(472) H.P. IVA Soportado	100,8

DEBE	Contabilización de las operaciones relativas a los envases a 31/12/2021: compra	HABER
120	(602) Compra de otros aprovisionamientos	
	(406) Envases y embalajes a devolver a proveedores	120

37. Devuelve el 80% de 600 €.

EJERCICIO PROPUESTO 1

En el balance de situación de la empresa CORTIJO, S.A. a 01-01-2020 aparecen, entre otras partidas, unas existencias iniciales de mercaderías por valor de 80.000 € y un deterioro de valor de mercaderías de 5.000 €. Durante el mes de diciembre de 2020, la empresa realiza (entre otras) las siguientes operaciones:

- ✓ Compra al contado 800 unidades de mercaderías a 12 €/unidad. El suministrador nos concede un descuento comercial incluido en factura de 400 €. Los gastos de transporte a cuenta de CORTIJO, S.A. ascienden a 500 € y se dejan a deber.
- ✓ Una vez recibidas las mercaderías adquiridas en el apartado anterior, comprobamos que 100 unidades no cumplen los requisitos mínimos de calidad, devolviéndose al proveedor, quien acepta dicha cantidad a cuenta de suministros futuros.
- ✓ Vende a crédito 900 unidades de mercaderías por un importe total de 22.500 € con un descuento comercial, incluido en factura de 500 € a un cliente que, en el año 2015, nos había entregado un anticipo de 10.000 €, aplicando en esta operación el anticipo recibido del mismo.
- ✓ A 31-12-2020 la empresa tiene en almacén unas existencias finales valoradas en 60.000 €, pero en un recuento físico de las mismas se ha detectado una partida valorada en 2.000 € que se considera inservible para la venta. El precio de venta de dichas mercaderías en el mercado es de 62.000 €, y los costes de comercialización se estiman en 3.000 €.

SE PIDE: Sabiendo que el IVA es del 21%, contabilizar las siguientes operaciones:

DEBE	a) Compra de las mercaderías	HABER

DEBE	b) Devolución de las mercaderías	HABER

DEBE	c) Venta de las mercaderías	HABER

DEBE	d) Contabilización de las operaciones relativas a la depreciación reversible e irreversible de mercaderías a 31/12/2020	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 2

A 1 de enero de 2020 la empresa RIVIERA MAYA, S.A. presenta en su balance de situación inicial, entre otras partidas, 1.500 unidades de producto por valor de 15.000 € totales y un deterioro de valor de mercaderías por valor de 600 €. Durante el ejercicio 2020 ha realizado las siguientes operaciones con ese producto:

El 2 de marzo, la empresa compra a crédito 500 unidades de producto por valor de 10,5 €/unidad. El proveedor nos concede un descuento por pronto pago incluido en factura de 250 €. Los gastos de transporte en ese mismo día de la compra hasta el almacén son por cuenta de RIVIERA MAYA, S.A. ascienden a 500 € y se dejan a deber al acreedor.

El 1 de abril vende 300 unidades de mercaderías a crédito por un importe total de 4.500 €.

Con fecha 23 de mayo el proveedor al que le efectuamos la compra del día 2 de marzo, nos comunica que ha llegado la fecha de su jubilación y que, para celebrarlo, nos concede un descuento especial de 425 € sobre el producto adquirido (IVA no incluido) que se aplicarán disminuyendo la deuda que la empresa tiene con él.

La empresa no realiza durante al año ninguna otra actividad más relacionada con estas unidades de producto, pero a 31 de diciembre de 2020, en un recuento físico de las mismas se ha detectado una partida valorada en 1.000 € que se considera inservible definitivamente para la venta. El precio de mercado a 31 de diciembre de dichas mercaderías es de 17.000 € y los costes de comercialización se estiman en 800 €.

SE PIDE: Sabiendo que el IVA es del 21% para todas las operaciones que se han realizado por la empresa RIVIERA MAYA S.A., y que la empresa sigue el método PRECIO MEDIO PONDERADO como criterio de valoración de las existencias en almacén, contabilizar:

DEBE	a) Compra de las mercaderías el 02/03/2020	HABER

DEBE	b) Si procede, asientos relativos al descuento especial concedido el 23/05/2020	HABER

DEBE	c) Asientos relativos a la regularización de las mercaderías a 31/12/2020	HABER

DEBE	d) Si es necesario, asientos relativos a las correcciones valorativas de las mercaderías a 31/12/2020	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 3

En el activo del balance de situación al cierre del ejercicio 2019, figuran entre otras la cuenta (406) Envases y embalajes a devolver a proveedores por importe de 600 €.

SE PIDE: Contabilizar en el libro diario las operaciones indicadas, llegado el plazo de devolución de los envases (IVA aplicable 21%)

DEBE	a) Entregamos a nuestro proveedor envases cuyo precio de compra fue de 200 €	HABER

DEBE	b) Compramos envases cuyo precio de compra fue de 300 €	HABER

DEBE	c) El resto de los envases, considerando las operaciones de a) y b) no pueden devolverse al encontrarse inutilizables	HABER

DEBE	d) Partiendo de la situación al 31/12/2019, contabilice todos los asientos necesarios en el caso de venta de la totalidad de los envases (a crédito) a un cliente por un importe de 1.000 €, en el ejercicio 2020	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 4

A 1 de enero de 2021, la empresa DOHA, S.A. posee en almacén 5.000 unidades de producto por valor de 20.000 € totales. En el ejercicio 2021 ha realizado las siguientes operaciones con ese producto:

El 2 de marzo, la empresa compra a crédito (tres meses), 1.000 unidades de producto por valor de 6 €/unidad. El proveedor nos concede un descuento en factura, del 10%. Los gastos de transporte de las mercaderías hasta el almacén, a cuenta de DOHA, S.A. ascienden a 500 €, que se dejan a deber al transportista.

Por defectos de calidad, el 1 de abril devuelve 200 unidades de las adquiridas en marzo, disminuyendo la deuda que la empresa tenía con el proveedor.

El 24 de abril vende 800 unidades de producto, al contado, por valor de 8.000 € a un cliente que nos había entregado un anticipo en enero por importe de 1.000 €, aplicándole un descuento por pronto pago, incluido en factura, del 10% del total de la venta.

El 23 de mayo un proveedor nos concede un descuento gracias al volumen de compras que le ha hecho la empresa por valor de 400 €. Dicho importe se considera como una menor deuda con ese proveedor.

El 31 de agosto, la empresa concede a un cliente un descuento del 800 € como consecuencia de fallos detectados en los productos que le vendimos anteriormente. Como ya estaba cobrado, las empresas pactan considerarlo como un anticipo a cuenta de futuras ventas.

El 4 de octubre comprobamos que han robado en el almacén 250 unidades de producto por un valor de 1.050 €. DOHA ha interpuesto la denuncia correspondiente, pero la policía nos ha informado que es imposible recuperar la mercancía robada.

SE PIDE: sabiendo que el IVA de todas las operaciones realizadas por DOHA, S.A. es del 21% y que la empresa sigue el método PMP como criterio de valoración de las existencias en almacén, utilizando dos decimales y aproximación por exceso o defecto (según el caso), contabilizar:

DEBE	a) Asiento contable de la compra del día 02/03/2021	HABER

DEBE	b) Asiento contable de la devolución efectuada el día 01/04/2021	HABER

DEBE	c) Asiento contable de la venta del día 24/04/2021	HABER

DEBE	d) Asiento contable del descuento por volumen del día 23/05/2021	HABER

DEBE	e) Asiento contable del descuento al cliente del día 31/08/2021	HABER

DEBE	f) Asiento contable del robo producido el día 04/10/2021	HABER

g) Confeccione la ficha de almacén para la empresa DOHA, S.A., indicando el valor de las existencias a 04/10/2021

	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 5

La contabilidad interna de la empresa ATOLL, S.A. ha elaborado la siguiente ficha de almacén de existencias de mercaderías correspondiente al ejercicio 2021 (la empresa utiliza el método PMP):

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
01/01/2021							5.000	4,00	20.000
02/03/2021	1.000	5,9	5.900				6.000	4,32	25.900
01/04/2021	(200)		(1080)				5.800	4,28	24.820
24/04/2021				800	4,28	3.440	5.000	4,30	21.400
23/05/2021			(300)				5.000	4,22	21.100

SE PIDE: sabiendo que el IVA de todas las operaciones realizadas por ATOLL, S.A. es del 21%, contabilizar los siguientes escenarios:

DEBE	1º. Regularización de existencias a 31/12/2021	HABER

Suponga ahora que, en un recuento físico, hubiésemos conocido que faltan 500 unidades, estimando la empresa una pérdida por 2.110 €. Además, la empresa sabe que el valor de las mercaderías en el mercado a 31/12/2021 ha bajado un 5%, cuando a 31/12/2020 se consideraron deterioradas en 800 €. Teniendo en cuenta esta información, contabilice:

DEBE	2º. Si procede, operaciones relativas al deterioro de existencias a 31/12/2021	HABER

El 3 de mayo de 2022 realiza una compra a crédito y sin intereses, de 2.000 unidades de producto a 5 €/unidad, con un descuento comercial incluido en factura de 300 €. La operación conlleva unos gastos de transporte a cargo de ATOLL de 400 € que quedan pendientes de pago.

DEBE	3º. Contabilice la compra	HABER

Días más tarde, ATOLL devuelve al proveedor 600 unidades de las adquiridas anteriormente por defectos de calidad.

DEBE	4º. Contabilice la devolución	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 6

La empresa RESORT, S.A., creada el 1 de Enero de 2021, adquiere a crédito, el 2 de marzo 500.000 kg. de mercaderías a 0,50 €/kg. con un descuento comercial, incluido en factura del 5%. Los gastos de transporte, a cuenta de RESORT ascienden a 500 €, de los cuales RESORT paga la mitad y se deja la otra pendiente de pago.

El 1 de abril se devuelven al proveedor 30.000 kg. por defectos de calidad.

El 23 de Mayo, el proveedor de la compra del día 2 de marzo concede a RESORT un descuento por volumen de pedidos de 5.000 €. En ese mismo instante, RESORT paga mediante transferencia bancaria la cantidad pendiente.

Durante el ejercicio, la empresa RESORT no realiza ninguna compra adicional y vende la mitad de las mercaderías por importe de 400.000 €.

A 31 de Diciembre de 2021 el valor de mercado de las existencias es de 215.000 €.

SE PIDE: Teniendo en cuenta que todas las operaciones están gravadas con un IVA del 21%, contabilizar las siguientes operaciones:

DEBE	a) Contabilización de la compra	HABER

DEBE	b) Contabilización de la devolución del 1 de abril	HABER

DEBE	c) Contabilización del descuento y pago al proveedor el 23 de mayo	HABER

DEBE	d) Todas las operaciones a 31 de Diciembre de 2021 relacionadas con las mercaderías	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 7

La empresa comercial PUCHI, S.A. ha tenido, durante el año 2022 los siguientes movimientos de almacén de su producto estrella:

Concepto	Fecha	Unidades	Precio unitario
Existencias iniciales	1 de enero	5.000	4,00
Compra	2 de marzo	10.000	5,60
Venta	1 de abril	6.000	7,30
Devolución venta	23 mayo	2.000	7,30
Compra	9 de noviembre	2.000	5,40
Devolución compras	8 de diciembre	500	5,40

El desglose de las operaciones realizadas es el siguiente:

- En marzo se compran 10.000 unidades físicas a su principal proveedor por valor de 5,6 €/unidad, con un descuento comercial del 5% en factura, pagando 50.000 € y dejando el resto a deber a tres meses sin intereses contractuales. Los gastos de transporte corren por cuenta del proveedor, y ascienden a 1.100 €.
- En abril la empresa vende 6.000 unidades físicas a un cliente por 8 €/unidad con un descuento comercial en factura de un 5%. Este cliente nos había dado un anticipo por valor de 3.000 €, que se aplicará al liquidar el importe de esta venta, quedando la cuantía resultante pendiente de cobro.
- En mayo el cliente anterior nos informa que los productos vendidos no han llegado en las condiciones pactadas, y devuelve 2.000 unidades. PUCHI, que no quiere perder a este buen cliente, decide hacerle un descuento especial de 5.000 €. Ambos importes pasan a disminuir la deuda que éste tiene con PUCHI.
- En noviembre se compra a crédito 2.000 unidades físicas a un proveedor gallego por valor de 5,40 €/unidad, con un descuento comercial en factura del 2%, y unos gastos de transporte, también a crédito, a cargo de PUCHI, que ascienden a 1.815 € (IVA Incluido). Para que estos productos no sean dañados en el traslado son introducidos en unos envases con condición de devolución, por valor de 2.500 €. Al llegar al almacén, la mitad de estos envases se han deteriorado por los golpes sufridos y se consideran inservibles.
- A principios de diciembre, una vez analizadas las mercancías compradas en el apartado anterior, PUCHI decide devolver 500 unidades por no ajustarse a la calidad requerida. El proveedor, para no perder a este buen cliente, decide realizarle un descuento adicional de 600 €. Ambos importes minoran la deuda que PUCHI había contraído con el proveedor gallego.
- Se sabe que, en esa fecha, el valor neto realizable de las existencias es de 66.500 €.

SE PIDE: Teniendo en cuenta que PUCHI, S.A. aplica el método FIFO para valorar sus existencias, y que el IVA de todas las operaciones realizadas es del 21%, contabilizar:

DEBE	1º. Contabilice la compra realizada en marzo	HABER

DEBE	2º. Contabilice la venta realizada en abril	HABER

DEBE	3º. 1. Contabilice la devolución de la venta realizada en mayo	HABER

DEBE	3º. 2. Contabilice el descuento especial realizado en mayo	HABER

DEBE	4º. 1. Contabilice la compra realizada en noviembre	HABER

DEBE	4º. Contabilice los envases deteriorados por los golpes sufridos en la compra anterior	HABER

DEBE	5º. Contabilice la devolución y el descuento adicional efectuado en diciembre	HABER

DEBE	6º. Si procede, contabilice el deterioro reversible e irreversible de mercaderías a 31/12/2022	HABER

Operación	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
	U	P	CT	U	P	CT	U	P	CT
1/1									
2/3									
1/4									
23/5									
9/11									
8/12									

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 8

En el balance de situación de la empresa WATERMELON, S.A., a 01/01/2022 aparecen, entre otras, las siguientes partidas:

- (300) Mercaderías: 5.000 unidades de producto a 10 €/unidad.
- (390) Deterioro de valor de las mercaderías: 3.000 €.

Debido a problemas de abastecimiento, su actividad comercial estuvo interrumpida hasta el mes de septiembre.

SE PIDE: Contabilice las operaciones realizadas durante el último trimestre de 2022, teniendo en cuenta que el IVA aplicable es del 21% y que la empresa sigue el método del PMP para la valoración de las salidas:

1. En octubre adquiere a crédito, sin interés contractual, 1.000 unidades a 12 €/unidad, con un descuento comercial, incluido en factura del 4%. Los gastos de transporte, a cuenta de WATERMELON ascienden a 1.000 €, de los cuales paga la mitad, dejando el resto pendiente de pago.

DEBE	Contabilización de la compra	HABER

2. Días más tarde, se devuelven 400 unidades de las adquiridas anteriormente por defectos de calidad. El proveedor nos concede, además, un descuento adicional especial de 200 €. El importe total se considera como una menor deuda con ese proveedor.

DEBE	Contabilización de la devolución, así como del descuento especial	HABER

3. En diciembre, vende a crédito (sin intereses) la mitad de las mercaderías que posee en almacén por importe de 56.000 €, aplicando un descuento en factura del 5%.

DEBE	Contabilización de la venta	HABER

4. A 31 de Diciembre de 2022 el valor de mercado de las existencias es de 40.000 €.

DEBE	Todas las operaciones a 31 de Diciembre de 2022 relacionadas con la valoración final de mercaderías	HABER

5. El 02 de marzo de 2023 la empresa vende mercaderías a cobrar dentro de 3 meses, sin interés contractual, a una empresa italiana por importe de 3.000 €. El tipo de IVA aplicable es del 21%.

DEBE	Operaciones a 2 de marzo de 2023	HABER

6. El 1 de abril de 2023 la empresa compra mercaderías a una empresa belga por importe de 4.000 €. El pago se realiza mediante transferencia bancaria. El tipo aplicable de IVA es del 21% y WATERMELON tiene derecho a la deducción del IVA soportado.

DEBE	Operaciones a 1 de abril de 2023	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIOS CAPÍTULO 3

DEUDORES Y ACREDITORES DE LA ACTIVIDAD HABITUAL. OTROS CRÉDITOS Y DÉBITOS

EJERCICIO RESUELTO 1

Durante el mes de diciembre de 2020, la empresa PUNTA, S.A., realiza, entre otras, las siguientes operaciones todas valoradas a valor nominal, puesto que la empresa cumple las condiciones establecidas en la NRV 9^a:

- ✓ El 10 de diciembre, PUNTA lleva al descuento un efecto que tiene en cartera de valor nominal 30.000 €. El banco ingresa en la cuenta corriente de la empresa 28.000 € una vez descontados los intereses que genera la operación.
- ✓ Por otro lado, llegado el vencimiento, el 15 de diciembre, de un efecto que posee en cartera con un nominal de 5.000 €, resulta impagado, comunicándonos el cliente que está en suspensión de pagos. La empresa considera que, en el mejor de los casos, cobrará 2.000 €. Se sabe que PUNTA sigue el método individualizado para contabilizar los deterioros comerciales.

SE PIDE: Sabiendo que el IVA es del 21%, contabilizar las siguientes operaciones:

- a) Contabilice las operaciones relativas al descuento de efectos el 10/12/2020.
- b) Contabilice las operaciones relativas al vencimiento del efecto que posee en cartera, así como, si procede, del posible deterioro a 15/12/2020.

SOLUCIÓN

- a) **CONTABILICE LAS OPERACIONES RELATIVAS AL DESCUENTO DE EFECTOS¹ EL 10/12/2020**

1. Un efecto comercial es un medio de pago aplazado documentado en una letra de cambio. La letra de cambio es un título por el que un emisor ordena a una persona pagar a otra una cantidad cierta de dinero en el momento de su vencimiento. Entre los más habituales destacan: Letra de Cambio, Pagare, o Cheque, entre otros.

Cuando una empresa descuenta² efectos que posee en cartera, a nivel contable tendrá que efectuar dos anotaciones de manera simultánea³:

– Por un lado, tendrá que reclasificar la cuenta de efectos comerciales en cartera, indicando (informando) que esos efectos ahora están descontados. Esta anotación se realizará por el **VALOR NOMINAL** de los efectos.

– Por otro lado, informará del importe que la entidad financiera deposita en la cuenta corriente de la empresa. El descuento no deja de ser un préstamo que se le concede a la empresa con la garantía del pago, ya sea por el cliente, ya sea por la propia empresa (si llegado el vencimiento el cliente no paga), de ahí que tengamos que indicar que tenemos una deuda con la entidad financiera a consecuencia de ese descuento de los efectos. Esa anotación se realizará por el **VALOR RAZONABLE** del importe recibido, es decir, descontando los intereses que el banco nos cobra por la operación.

DEBE	Contabilice las operaciones relativas al descuento de efectos el 10/12/2020	HABER
30.000	(4311) Efectos comerciales descontados	
	(4310) Efectos comerciales en cartera	30.000
28.000	(572) Bancos c/c	
	(5208) Deuda efectos descontados	28.000

- b) **CONTABILICE LAS OPERACIONES RELATIVAS A VENCIMIENTO DEL EFECTO QUE POSEE EN CARTERA, ASÍ COMO, SI PROCEDE, DEL POSIBLE DETERIORO A 12/12/2020**

En este caso, el efecto tiene un valor nominal de 5.000 € y, llegado el vencimiento, resulta impagado; además el cliente está en suspensión de pagos. Para reflejar contablemente esta situación, es necesario conocer qué sistema sigue la empresa para contabilizar los deterioros (posibles pérdidas) de clientes. En este caso, sigue el método individualizado. Por lo tanto, desde un punto de vista contable, se tendrán que realizar tres anotaciones:

2. El descuento o negociación de efectos es una fórmula de financiación que permite cobrar antes de que la letra o pagaré venzan, y ello es posible porque una entidad bancaria anticipa el dinero.
3. A nivel de contabilización para la empresa se genera una deuda con la entidad financiera porque si en su momento el cliente no paga el efecto, será ella la que tendrá que hacerlo. No existe cesión de riesgos y beneficios por lo que la empresa cedente del título no da de baja en contabilidad este derecho de cobro, y procede a reconocer una deuda con la entidad financiera, generalmente en las cuentas correspondientes al subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos, si son atendidos, se abonará la cuenta (4311), con cargo a la cuenta (5208).

– Por un lado, se informa que el efecto ha resultado impagado. Como los efectos no pueden estar en dos situaciones de manera simultánea, se tiene que hacer una reclasificación, indicando que un efecto que teníamos en cartera, ahora está impagado.

– El hecho de que el cliente esté en suspensión de pagos no implica que la empresa vaya a perder de manera definitiva esa cantidad; significa que, de momento, se va a considerar como de dudoso cobro.

– Por último, como la empresa sigue el método individualizado, se dota el oportuno deterioro, pero no por el total, sino que se hará por la posible pérdida. Como nos indican que, en el mejor de los casos, la empresa cobrará 2.000 €, eso significa que el deterioro se contabilizará por 3.000 € (5.000-2.000).

DEBE	Contabilice las operaciones relativas a vencimiento del efecto que posee en cartera, así como, si procede, del posible deterioro a 15/12/2020	HABER
5.000	(4315) Efectos comerciales impagados	
	(4310) Efectos comerciales en cartera	5.000
5.000	(436) Clientes de dudoso cobro	
	(4315) Efectos comerciales impagados	5.000
3.000	(694) Pérdidas deterioro créditos operaciones comerciales	
	(490) Deterioro valor créditos operaciones comerciales	3.000

EJERCICIO RESUELTO 2

El 1 de diciembre de 2020 la empresa PIÑA, S.A. emite una remesa de efectos a dos clientes con las siguientes características:

– Efecto (A) por importe de 20.000 € que se cobrará el 1 de junio de 2021. El tipo de interés que se aplica a este tipo de operación es del 5% anual.

– Efecto (B) por importe de 30.000 € que se cobrará el 1 de diciembre de 2021, incluyendo unos intereses del 5% anual contractuales.

En esa misma fecha, decide enviar al banco para su descuento el efecto de la cartera (A), ingresando el importe correspondiente en la cuenta corriente de PIÑA, S.A. una vez descontados los intereses que genera la operación del 7% anual. Llegado el vencimiento, el cliente atiende en su totalidad el importe del efecto.

Por otro lado, el 15 de diciembre de 2020 la empresa recibe comunicación de que un cliente que le debe a PIÑA, S.A. 10.000 €, está en concurso de acreedores debido a las dificultades financieras que atraviesa. PIÑA, S.A. considera que, en el mejor de

la cuenta de gasto que refleja la existencia del deterioro de créditos, utilizando como contrapartida una cuenta compensadora de activo del subgrupo 49.

DEBE	Operaciones relativas al cliente en suspensión de pagos así como, si procede, posible deterioro a 15/12/2020	HABER
10.000	(436) Clientes de dudoso cobro	
		(430) Clientes 10.000
6.000	(694) Pérdidas deterioro créditos operaciones comerciales	
	(490) Deterioro valor créditos operaciones comerciales	6.000

c) SI PROCEDE, OPERACIONES RELATIVAS AL EFECTO (A) A 31/12/2020

Al valorar inicialmente el pasivo a valor razonable, a final del ejercicio debemos reconocer el importe de los gastos financieros⁸ que corresponden al ejercicio de 2020, atendiendo a la siguiente valoración:

$$\text{Interés devengado activo} = [19.518 \times (1 + 0,05)^{1/12}] - 19.518 = 79,52 \text{ €}.$$

$$\text{Interés devengado pasivo} = [19.334,73 \times (1 + 0,07)^{1/12}] - 19.334,73 = 109,32 \text{ €}.$$

DEBE	Si procede, operaciones relativas al efecto (A) el 31/12/2020	HABER
79,52	(4311) Efectos comerciales descontados	
		(762) Ingresos de créditos 79,52
109,32	(665) Intereses descuento efectos y otras operaciones factoring	
	(5208) Deuda efectos descontados	109,32

d) SI PROCEDE, OPERACIONES RELATIVAS AL EFECTO (B) A 31/12/2020

Aunque el efecto (B) lo tiene la empresa en su poder, el enunciado indica que tiene unos intereses contractuales del 5% anual. Como el vencimiento es de 12 meses, a contar desde el 1 de diciembre, a 31 de ese mes se habrán devengado 122,22 € de intereses:

$$\text{Interés devengado} = [30.000 \times (1 + 0,05)^{1/12}] - 30.000 = 122,22 \text{ €}.$$

DEBE	Si procede, operaciones relativas al efecto (B) el 31/12/2020	HABER
122,22	(4310) Efectos comerciales en cartera	
		(762) Ingresos de créditos 122,22

8. Los ingresos financieros aumentan el valor del derecho de cobro (efectos comerciales descontados), y los gastos financieros aumentarán la deuda que la empresa tiene con el banco como consecuencia del descuento realizado en diciembre.

e) OPERACIONES RELATIVAS AL EFECTO (A) LLEGADO EL VENCIMIENTO EL 01/06/2021

Llegado el vencimiento de un efecto descontado anteriormente, lo primero que debemos hacer es reconocer son los ingresos y los gastos financieros de esta operación para el periodo transcurrido desde enero hasta el vencimiento, es decir, 5 meses:

Interés devengado activo =

$$[(19.518 + 79,52) \times (1 + 0,05)^{5/12}] - (19.518 + 79,52) = 402,48 \text{ €.}$$

Interés devengado activo =

$$[(19.334,73 + 109,32) \times (1 + 0,07)^{5/12}] - (19.334,73 + 109,32) = 555,94 \text{ €.}$$

DEBE	Operaciones relativas al efecto (A) el 01/06/2021	HABER
402,48	(4311) Efectos comerciales descontados	
	(762) Ingresos de créditos	402,48
555,94	(665) Intereses descuento efectos y otras operaciones <i>factoring</i>	
	(5208) Deuda efectos descontados	555,94

A continuación, si el cliente hace efectivo el pago, para PIÑA desaparece el pasivo reconocido en la cuenta (5208), con lo que se tendrá que dar de baja. Eso no implica que la empresa reciba ese importe, puesto que ya lo había hecho con antelación cuando realizó el descuento. Lo que sí se tendrá que dar de baja es la cuenta de los efectos comerciales descontados (puesto que ya se han cobrado):

DEBE	Operaciones relativas al efecto (A) el 01/06/2021	HABER
20.000 ⁹	(5208) Deuda efectos descontados	
	(4311) Efectos comerciales descontados	20.000

EJERCICIO RESUELTO 3

El 1 de septiembre de 2020, la empresa BERLIN, S.A. vende mercaderías a crédito por un valor actual de 10.000 € a cobrar el 1 de septiembre de 2021. El tipo de interés efectivo anual contractual con el que opera la empresa es del 5%, debiendo ingresar, por tanto, 10.500 € a dicha fecha.

A 31/12/2020, el cliente al que se ha realizado la venta anterior está atravesando dificultades financieras. BERLIN, S.A. realiza un análisis de la situación y considera

9. Si hacemos el saldo de la cuenta (5208), obtendremos el nominal del efecto: $19.518 + 79,52 + 402,48 = 20.000 \text{ €.}$

que al vencimiento cobrará el 80% del importe total del crédito. Se sabe que BERLIN sigue un método individualizado para contabilizar los deterioros comerciales.

Llegado el vencimiento del crédito, el 01/09/2021, el cliente paga, mediante transferencia bancaria 10.000 €, considerándose el resto definitivamente incobrable.

SE PIDE: sabiendo que los cálculos se realizan por capitalización compuesta y que la operación está exenta de IVA:

- Contabilización de la venta realizada el 01/09/2020.
- Si procede, contabilización del devengo de intereses de la operación a 31/12/2020.
- Si procede, contabilización del deterioro de clientes a 3/12/2020.
- Contabilice el cobro y, si procede, las operaciones derivadas de las correcciones valorativas a 01/09/2021.

SOLUCIÓN

a) CONTABILIZACIÓN DE LA VENTA REALIZADA EL 01/09/2020

La NRV 9^a indica que la valoración inicial de los créditos por operaciones comerciales (clientes) se debe realizar a valor razonable, es decir, por el importe de la contraprestación. Como esta operación está exenta de IVA, el asiento será:

DEBE	Contabilización de la venta realizada el 01/09/2020	HABER
10.000	(430) Clientes	
	(700) Venta de mercaderías	10.000

b) SI PROCEDE, CONTABILIZACIÓN DEL DEVENGADO DE INTERESES DE LA OPERACIÓN A 31/12/2020

Al valorar inicialmente el activo a valor razonable, a final del ejercicio debemos reconocer el importe de los ingresos financieros¹⁰ que corresponden al ejercicio de 2020, atendiendo a la siguiente valoración:

$$\text{Interés devengado} = [10.000 \times (1 + 0,05)^{4/12}] - 10.000 = 163,96 \text{ €.}$$

DEBE	Si procede, contabilización del devengo de intereses de la operación a 31/12/2020	HABER
163,96	(430) Clientes	
	(762) Ingresos de créditos	163,96

10. Esos ingresos financieros aumentan el derecho de cobro que la empresa tiene con el cliente, es decir, a 31 de diciembre el cliente nos debe el importe de la venta más los intereses que se han devengado hasta ese momento.

c) SI PROCEDE, DETERIORO DE CLIENTES A 31/12/2020

En esta fecha, el cliente está atravesando dificultades, de manera que BERLIN considera que, al vencimiento, cobrará el 80% del total del crédito. Al seguir la empresa un método individualizado para contabilizar los deterioros:

- Por un lado, debe hacer la reclasificación a clientes de dudoso cobro por el total del derecho de cobro. Como no lo piden expresamente en el ejercicio, se supone que hay que realizar el siguiente asiento:

DEBE	Reclasificación a 31/12/2020	HABER
10.163,96	(436) Clientes de dudoso cobro	
		(430) Clientes 10.163,96

- A continuación, contabilizará el deterioro de clientes. No hay que olvidar que se dotará por la posible pérdida (en este caso, un 20%), no por el nominal.

DEBE	Si procede, deterioro de clientes a 31/12/2020	HABER
2.032,79	(694) Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	
	(490) Deterioro de valor de créditos comerciales	2.032,79

d) CONTABILICE EL COBRO Y, SI PROCEDE, LAS OPERACIONES DERIVADAS DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS A 01/09/2021

Llegado el vencimiento, independientemente de que el cliente pague o no, lo primero que hay que hacer siempre es valorarlo a coste amortizado, indicando a cuánto asciende realmente el derecho de cobro.

Como piden que contabilicemos directamente el cobro, se supone que se ha realizado previamente el cálculo de los intereses devengados (ingresos) desde el 1 de enero al 1 de septiembre:

$$\text{Interés devengado} = [(10.000 \div 163,96) \times (1 + 0,05)^{8,7}] - (10.000 \div 163,96) = 336,04 \text{ €.}$$

DEBE	Devengo de intereses a 01/09/2021	HABER
336,04	(436) Clientes dudoso cobro ¹¹	
		(762) Ingresos de créditos 336,04

A continuación, vamos a dividir este apartado en dos asientos. En el primero indicaremos cuánto ha cobrado la empresa el 1 de septiembre y a cuánto asciende la

11. Dependiendo de la situación del cliente, en determinados casos, la contabilización del devengo de intereses podría reconocerse en la cuenta de clientes.

pérdida, en el segundo, aplicaremos el deterioro dotado en diciembre puesto que ya se conoce con exactitud qué ha ocurrido, luego no cabe hablar de posible pérdida.

En relación al primer asiento, el cliente debe un total de 10.500 €¹², como paga 10.000 €, la pérdida definitiva para la empresa asciende a 500 €, cantidad que se recoge en la correspondiente cuenta de pérdidas del grupo 6.

DEBE	Contabilice el cobro y, si procede, las operaciones derivadas de las correcciones valorativas a 01/09/2021	HABER
10.000	(572) Bancos c/c	
500	(650) Pérdidas de créditos comerciales incobrables	
	(436) Clientes dudosos cobro	10.500

En la segunda parte del apartado, sólo nos queda revertir el deterioro. Aplicando la NRV 9^a, esa reversión se hará por el total dotado cuando tuvimos conocimiento de la posible pérdida. Para ello utilizaremos la cuenta correspondiente de ingreso.

DEBE	Contabilice el cobro y, si procede, las operaciones derivadas de las correcciones valorativas a 01/09/2021	HABER
2.032,79	(490) Deterioro de valor de créditos comerciales	
	(794) Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales	2.032,79

EJERCICIO RESUELTO 4

La sociedad MALE, SL vende el 1/07/2021, mercaderías a crédito por importe de 13.050 € (valor actual), que se cobrarán dentro de 1 año. En esa fecha, el cliente entregará la cantidad de 13.800 € de acuerdo con el siguiente cuadro de amortización (tasa de interés semestral actualizada: 2,833%). El cuadro financiero de la operación es el siguiente:

	Intereses	Crédito pendiente
01/07/2021		13.050,000
31/12/2021	369,7065	13.419,7065
01/07/2022	380,1803	13.800,000
31/12/2020	249,29	3.561,23

12. Si sumamos el saldo de clientes de dudosos cobros (10.163,96 €) más los clientes que acabamos de contabilizar en esta misma fecha (336,04 €) nos da un total de 10.500 €, que además es la cantidad que nos indicaba el enunciado.

A 31 de diciembre, la sociedad considera que el cliente está pasando dificultades financieras, y no podrá pagar más del 40% del importe total de la deuda. La empresa utiliza el sistema individualizado para el deterioro de valor.

Llegado el vencimiento, se plantean dos situaciones:

- OPCIÓN A: el cliente no paga nada, declarándose en situación de concurso de acreedores, sin que en ese momento se espere conseguir cobrar ninguna cantidad.
- OPCIÓN B: el cliente paga el 50% del crédito, considerándose el resto perdido definitivamente.

SE PIDE: Contabilizar las siguientes operaciones:

- a) Si procede, asientos derivados del reconocimiento de las dificultades financieras del cliente a 31/12/2021.
- b) Contabilice la actualización de la deuda del cliente a 01/07/2022.
- c) Contabilice los asientos derivados de la OPCIÓN A.
- d) Contabilice los asientos derivados de la OPCIÓN B.

SOLUCIÓN:

- a) SI PROCEDE, ASIENTOS DERIVADOS DEL RECONOCIMIENTO DE LAS DIFICULTADES FINANCIERAS DEL CLIENTE A 31/12/2021

Como se ha visto en ejercicios resueltos anteriores, aplicando la NRV 9^a, la valoración inicial del crédito se debe realizar a valor razonable. Aunque no piden que se contabilice la venta, el estudiante debe tener en cuenta esta anotación contable antes de resolver el ejercicio:

DEBE	Contabilización de la venta realizada el 01/07/2021	HABER
13.050	(430) Clientes	
	(700) Venta de mercaderías	13.050

A continuación, hay que tener en cuenta que, a 31/12/2021 se ha debido actualizar la deuda del cliente en esa fecha, es decir, indicar que ese cliente, a 31 de diciembre no sólo nos debe el importe de la venta, sino también los intereses que se han devengado desde julio a diciembre como consecuencia del aplazamiento del pago. En este caso, no es necesario hacer el cálculo de esos intereses, ya que ese dato nos lo facilitan en el propio enunciado del ejercicio¹³:

13. Como se puede observar en el cuadro de amortización del enunciado, el valor del derecho de cobro a 31/12/2021 asciende a 13.419,7065, por tanto, los intereses devengados serán 13.419,7065 – 13.050 = 369,7065 €.

DEBE	Contabilización de la actualización de la deuda del cliente a 31/12/2021	HABER
369,7065	(430) Clientes	
	(762) Ingresos de créditos	369,7065

Teniendo en cuenta las dos anotaciones anteriores, el importe total del derecho de cobro (clientes) a 31/12/2021 asciende a 13.419,7065 €.

Ahora sí se puede resolver el primer apartado que piden del ejercicio. Como el cliente está atravesando dificultades financieras, se debe proceder, en primer lugar, a su reclasificación, indicando que se va a considerar de dudoso cobro.

Una vez hecha la reclasificación, hay que analizar el sistema seguido por la empresa para el deterioro de valor de sus derechos de cobro. Según se indica en el enunciado, es el individualizado, lo que supone dotar el oportuno deterioro, pero no por el valor total del derecho de cobro, sino sólo por la posible pérdida derivada del posible impago de este cliente.

Si el cliente sólo podrá pagar el 40% del importe total de su deuda, el deterioro se dotará por la posible pérdida, es decir, por el 60% del importe total del crédito en esa fecha:

DEBE	Si procede, asientos derivados del reconocimiento de las dificultades financieras del cliente	HABER
13.419,7065	(436) Clientes dudoso cobro	
		(430) Clientes 13.419,7065
8.051,8239	(694) Pérdidas por deterioro de créditos operaciones comerciales	
	(490) Deterioro de valor créditos operaciones comerciales	8.051,8239

b) CONTABILICE LA ACTUALIZACIÓN DE LA DEUDA DEL CLIENTE A 01/07/2022

Según se observa en el cuadro de amortización, el importe de los intereses devengados en el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 1 de julio de 2022, asciende a 380,1803 €. Como a 31/12 del año anterior el cliente fue considerado de dudoso cobro, la actualización se debe realizar utilizando esa misma cuenta:

DEBE	Contabilice la actualización de la deuda del cliente a 01/07/2022	HABER
380,1803	(436) Clientes dudoso cobro	
	(762) Ingresos de créditos	380,1803

Para resolver el resto del ejercicio, hay que tener en cuenta que el saldo de clientes de dudoso cobro asciende a 13.800 €¹⁴.

c) CONTABILICE LOS ASIENTOS DERIVADOS AL VENCIMIENTO. OPCIÓN A

En esta opción, el cliente no paga nada, declarándose en situación de concurso de acreedores, sin que en este momento se espere conseguir cobrar ninguna cantidad. ¿Hay que contabilizar una pérdida? La respuesta es NO. El motivo es muy sencillo: el ejercicio dice que entra en concurso de acreedores, no que se pierda definitivamente ese derecho de cobro.

Por tanto, si no hay que contabilizar ninguna pérdida, ¿se tendrá que hacer alguna anotación contable? Sí. A 31/12/2021 se había contabilizado un deterioro por la posible pérdida derivada de este cliente (un 60%); como la situación ahora se ha agravado aún más, lo que se tendrá que hacer es aumentar ese deterioro hasta abarcar el importe total del derecho de cobro:

DEBE	c) Asientos al vencimiento OPCIÓN A	HABER
5.748,1761 ¹⁵	(694) Pérdidas por deterioro de créditos operaciones comerciales	
	(490) Deterioro de valor créditos operaciones comerciales	5.748,1761

d) CONTABILICE LOS ASIENTOS DERIVADOS AL VENCIMIENTO. OPCIÓN B

En esta opción, el cliente paga el 50% del crédito, considerándose el resto perdido definitivamente. A efectos contables, esto supone la realización de dos anotaciones:

- La primera: indicar el importe que se cobra y la pérdida definitiva.
- La segunda: revertir el deterioro que se había dotado a 31/12/2021

DEBE	Asientos al vencimiento OPCIÓN B	HABER
6.900	(572) Bancos c/c	
6.900	(650) Pérdidas de créditos comerciales incobrables	
	(436) Clientes dudoso cobro	13.800
8.051,8239	(490) Deterioro de valor créditos operaciones comerciales	
	(794) Reversión deterioro créditos operaciones comerciales	8.051,8239

14. Esta cantidad se puede obtener, bien directamente del cuadro de amortización facilitado en el enunciado del ejercicio, bien haciendo el saldo de la cuenta: 13.419,7065 + 380,1803.

15. $13.800 - 8.051,8239 = 5.748,1761 \text{ €}$.

EJERCICIO RESUELTO 5

El día 1 de diciembre de 2021, la empresa DOHA, S.A. ha vendido a crédito mercaderías, documentadas en letras de cambio, a diversos clientes con las siguientes características:

- La primera (cliente A), con un valor actual de 3.000 € y con un vencimiento de doce meses (1 de diciembre de 2022), decide mantenerla en su poder y esperar a que pase el tiempo para cobrarla. En esa fecha (01/12/2022) cobrará 3.150 €.
- La segunda (cliente B), con un valor nominal de 40.000 € (valor actualizado de 39.354,73 €), y un vencimiento a 4 meses (1 de abril de 2022). El tipo de interés que se aplica a este tipo de operación es del 4%. La empresa decide descontarla en el banco debido a los problemas de liquidez que está teniendo. El valor actual de la deuda a 1 de diciembre (fecha del descuento) asciende a 39.354,73 €, importe que ingresa el banco en la cuenta corriente de DOHA una vez descontados los intereses del 5% anual que genera la operación.

SE PIDE: contabilice las siguientes situaciones:

1º. Respecto al cliente A, a 31 de diciembre de 2021 se duda de la solvencia de este cliente, y se estima que sólo le vamos a cobrar el 95% del crédito. La empresa sigue un sistema individualizado de deterioros de clientes.

- a) Si procede, deterioro de valor a 31/12/2021.
- 2º. Respecto al cliente B:
 - b) Contabilice a 01/12/2021 el descuento de la letra.
 - c) Si procede, contabilice el devengo de los intereses de la operación de descuento a 31/12/2021.
 - d) Contabilice las operaciones a vencimiento (01/04/2022), considerando que el cliente paga la totalidad de la deuda.

SOLUCIÓN

a) RESPECTO AL CLIENTE A, SI PROCEDE, DETERIORO DE VALOR A 31/12/2021

La letra de cambio firmada por el cliente A tiene un valor actual de 3.000 € y está fechada a 01 de diciembre de 2021. Antes de resolver esta apartado, teniendo en cuenta que el tipo de interés para esta operación es del 5%, se debe proceder a la actualización del derecho de cobro a 31/12/2021:

$$\text{Interés devengado} = [3.000 \times (1 + 0,05)^{1/12}] - 3.000 = 12,22 \text{ €.}$$

DEBE	Actualización de la letra de cambio a 31/12/2021	HABER
12,22	(4310) Efectos comerciales en cartera	
	(762) Ingresos de créditos	12,22

Por tanto, el coste amortizado de los efectos asciende a 3.012,22 €.

Como a 31 de diciembre de 2021 se duda de la solvencia del cliente A, y se estima que sólo le vamos a cobrar el 95% del crédito y, teniendo en cuenta que la empresa sigue un sistema individualizado de deterioros de clientes, debemos dotar el oportuno deterioro por la posible pérdida¹⁶:

DEBE	Si procede, deterioro de valor a 31/12/2021	HABER
150,61	(694) Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	
	(490) Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	150,61

b) RESPECTO AL CLIENTE B, CONTABILICE A 01/12/2021 EL DESCUENTO DE LA LETRA

La letra de cambio aceptada por el cliente B tiene un valor nominal de 40.000 € con un vencimiento a 4 meses. Como DOHA decide descontarla, según se ha visto en ejercicios resueltos anteriores, se tendrán que efectuar dos anotaciones contables:

- Por un lado, una reclasificación por el valor nominal del efecto.
- Por otro, el ingreso en la cuenta corriente bancaria por su valor razonable.

DEBE	A 01/12/2021, descuento de la letra	HABER
40.000	(4311) Efectos comerciales descontados	
	(4310) Efectos comerciales en cartera	40.000
39.354,73	(572) Bancos c/c	
	(5208) Deuda efectos descontados	39.354,73

c) RESPECTO AL CLIENTE B, SI PROCEDE, CONTABILICE EL DEVENGÓ DE LOS INTERESES DE LA OPERACIÓN DE DESCUENTO A 31/12/2021

La deuda por efectos descontados supone un pasivo para la empresa, de ahí que a 31 de diciembre se tendrán que reconocer los gastos financieros (intereses) devengados durante ese mes:

16. Como se estima una pérdida del 5%: el deterioro será de $3.012,22 \times 5\% = 150,61$ €.

Interés devengado activo = $[39.480,46 \times (1 + 0,04)^{1/12}] - 39.480,46 = 129,25 \text{ €}$.

Interés devengado pasivo = $[39.354,73 \times (1 + 0,05)^{1/12}] - 39.354,73 = 160,33 \text{ €}$.

DEBE	Si procede, devengo de los intereses de la operación de descuento a 31/12/2021	HABER
129,25	(4311) Efectos comerciales descontados	
		(762) Ingresos de créditos 129,25
160,33	(665) Intereses descuento de efectos y otras operaciones <i>factoring</i>	
		(5208) Deuda efectos descontados 160,33

d) RESPECTO AL CLIENTE B, OPERACIONES A VENCIMIENTO (01/04/2022), CONSIDERANDO QUE EL CLIENTE PAGA LA TOTALIDAD DE LA DEUDA

Cuando llega el vencimiento de un efecto descontado, independientemente de que el cliente pague o no, lo primero que se tiene que hacer es valorar la deuda a coste amortizado, es decir, contabilizar los intereses que se hayan producido desde el 1 de enero hasta la fecha de vencimiento de la misma (en este caso, el 1 de abril):

Interés devengado activo =

$$[39.480,46 + 129,25] \times (1 + 0,04)^{3/12} - (39.480,46 + 129,25) = 390,29 \text{ €}$$

Interés devengado =

$$[(39.354,73 + 160,33) \times (1 + 0,05)^{3/12}] - (39.354,73 + 160,33) = 484,94 \text{ €}$$

A continuación, como el cliente paga la totalidad de la deuda, DOHA deja de tener la deuda por efectos descontados y, lógicamente, los efectos comerciales descontados:

DEBE	Operaciones a vencimiento (01/04/2022), considerando que el cliente paga la totalidad de la deuda	HABER
390,29	(4311) Efectos comerciales descontados	
		(762) Ingresos de créditos 390,29
484,94	(665) Intereses descuento de efectos y otras operaciones <i>factoring</i>	
		(5208) Deuda efectos descontados 484,94
40.000	(5208) Deuda efectos descontados	
		(4311) Efectos comerciales descontados 40.000

EJERCICIO PROPUESTO 1

La empresa RETAMA, SA dedicada a la comercialización de productos informáticos, realiza las siguientes operaciones, todas ellas valoradas a valor nominal:

- El 01/04/2020 vende mercaderías por valor de 8.000 €, incurriendo en unos gastos de transporte a su cargo de 600 € que paga al contado. Cobra 2.000 € quedando el resto pendiente de cobro (IVA de las operaciones, 21%). Se cumplen las condiciones para valorar al nominal.
- El 10/04/2020 emite, al cliente de la venta anterior, tres letras de 2.000 € cada una con vencimiento a 60 días respectivamente, cobrando el resto del crédito pendiente. Entrega una letra a una entidad bancaria para su gestión de cobro, con el compromiso de soportar unas comisiones bancarias de 20 € en el momento del vencimiento de las letras.
- El 15/04/2020 lleva uno de los efectos a una entidad financiera para su descuento. En el momento de realizar esta operación la entidad financiera cobra a la empresa unos intereses de 190 €.
- El 10/06/2020, fecha de vencimiento de los efectos, el cliente paga la totalidad del descontado, la mitad de la letra que se envió en gestión de cobro, con una comisión bancaria de 20 €, y deja impagado el tercer efecto (letra).

SE PIDE: Contabilice las siguientes operaciones:

DEBE	a) Contabilización de las operaciones realizadas a 01/04/2020	HABER

DEBE	b) Contabilización de la emisión de las letras y el cobro al cliente el 10/04/2020	HABER

DEBE	c) Descuento del efecto a 15/04/2020	HABER

DEBE	d) Contabilización EXCLUSIVAMENTE de las operaciones a 10/06/2020 derivadas del efecto enviado en gestión de cobro	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 2

La empresa PITTI, S.L., que sigue un método de estimación individual para la gestión contable del deterioro de valor de los créditos, cobra el 20/01/2020 por banco 1.500 € de la deuda con un cliente ya considerado de dudoso cobro por 2.000 €, resultando el resto definitivamente incobrable.

El 30/03/2020 otro cliente considerado de dudoso cobro despeja las dudas sobre la posibilidad de impago, garantizando el mismo a través de la aceptación de un efecto comercial por 3.500 € con vencimiento a los 3 meses. El 15/04/2020 lo lleva al banco para la gestión de su cobro. A su vencimiento el banco ingresa a la empresa el importe de efecto cobrando 200 € por la gestión de la operación (IVA 21%).

El 28/10/2020 un tercer cliente reconocido por 3.000 € manifiesta dificultades para el pago, reconociendo la empresa el deterioro por importe de 2.000 €.

SE PIDE: Contabilizar en el libro diario las siguientes operaciones:

DEBE	a) Asientos derivados de la información del pago del cliente el 20/01/2020	HABER

DEBE	b) Asientos derivados de la información del 30/03/2020 y aceptación del efecto comercial por el cliente	HABER

DEBE	c) Asientos derivados del cobro por parte del banco del efecto comercial	HABER

DEBE	d) Contabilizar las operaciones realizadas el día 28 de octubre	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 3

El 1 de septiembre de 2020, la empresa ESPERANZA, S.A. realiza una venta de mercaderías a crédito por valor de 5.000 €. Se sabe que el tipo de interés efectivo anual del mercado es del 13,551%, que el plazo de cobro es de 9 meses (generando, por tanto 500 € de intereses totales como consecuencia del aplazamiento en el cobro) y que todas las operaciones tienen un IVA del 21%.

SE PIDE: Considerando que el interés devengado se considera no contractual, contabilizar las siguientes operaciones:

- a) Considerando que el interés devengado se considera no contractual, contabilizar las siguientes operaciones:

DEBE	a) Venta de las mercaderías el 01/09/2020	HABER

DEBE	b) Si es necesario, valoración posterior a 31/12/2020	HABER

Supongamos que, a 31/12/2020 se duda de la solvencia de este cliente, estimándose que, en el mejor de los casos, cobraríamos un 60%. Si la empresa utiliza el sistema individualizado para la contabilización de los deterioros:

DEBE	a) Si procede, contabilice la corrección valorativa del derecho de cobro a 31/12/2020	HABER

Llegado el vencimiento, el 01/06/2021, cobramos 6.000 €, considerándose el resto definitivamente incobrable.

DEBE	b) Contabilice todas las operaciones relativas al cobro el 01/06/2021	HABER

- b) Considerando que el interés devengado se considera contractual, contabilizar las siguientes operaciones:

DEBE	a) Venta de las mercaderías el 01/09/2020	HABER

Supongamos que, a 15/12/2020 se duda de la solvencia de este cliente, estimándose que, en el mejor de los casos, cobraríamos un 60%. Si la empresa utiliza el sistema globalizado para la contabilización de los deterioros:

DEBE	b) Si procede, contabilice las operaciones correspondientes al 15/12/2020	HABER

DEBE	c) Si es necesario, valoración posterior a 31/12/2020	HABER

Llegado el vencimiento, el 01/06/2021, el cliente ingresa en la cuenta corriente el importe total de su deuda.

DEBE	d) Contabilice EXCLUSIVAMENTE, el cobro el 01/06/2021	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 4

Teniendo en cuenta que la empresa ATOLL, S.A. utiliza valor nominal cuando el PGC lo permite, contabilice:

- El 30 de junio realiza una venta de mercaderías a crédito por valor actual de 6.000 € (IVA 21%). Se sabe que el tipo de interés efectivo trimestral es del 0,99%, y que el plazo de cobro es de 9 meses (generando, por tanto, 180 € de intereses totales). Considerando que el interés devengado se considera no contractual:

DEBE	Contabilice la venta	HABER

DEBE	Si procede, valoración posterior a 31/12/2022	HABER

- Considere ahora que en la venta realizada el 30 de junio, el interés efectivo trimestral es contractual:

DEBE	Contabilice la venta	HABER

DEBE	Si procede, valoración posterior a 31/12/2022	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 5

La agencia de viajes MALDIVAS, S.A. tiene en su poder a 01/03/2021 dos efectos en cartera de clientes por valor nominal de 40.000 € (cliente A) y 80.000 € (cliente B), todos con un vencimiento a 6 meses. La empresa decide enviar en gestión de cobro al banco el efecto A, estimando que los gastos de la operación ascenderán a 484 € (IVA incluido); y descontar en el banco el efecto B, ingresando la entidad en nuestra cuenta corriente la cantidad de 75.000 €, una vez descontados los intereses que genera la operación.

SE PIDE: Sabiendo que la empresa sigue el método individualizado para contabilizar los deterioros comerciales, contabilizar las siguientes situaciones respecto a los efectos:

DEBE	a) Descuento del efecto B el 01/03/2021	HABER

DEBE	b) Llegado el vencimiento del efecto A, resulta impagado	HABER

DEBE	c) El cliente A nos comunica que tiene graves problemas financieros. La empresa considera que, en el caso más probable, cobrará 25.000 €	HABER

DEBE	d) Contabilice todas las operaciones relacionadas con el efecto B, una vez llegado el vencimiento y, éste es atendido íntegramente por el cliente	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 6

En el balance de situación de la empresa WATERMELON, S.A., a 01/01/2022 aparecen, entre otras, las siguientes partidas:

- (490) Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales: 2.000 €.

SE PIDE: contabilice las operaciones realizadas durante el último trimestre de 2022, teniendo en cuenta que la empresa utiliza un sistema globalizado de deterioro de clientes:

- a) El 1 de noviembre formaliza una letra de cambio con vencimiento a 4 meses (28 de febrero de 2023) con un cliente con un valor nominal de 5.000 € a un tipo de interés efectivo del 5%. En esa misma fecha descuenta en su entidad financiera la letra. Se sabe que el tipo de interés efectivo que cobra la entidad financiera por la operación es del 4%.

DEBE	Contabilice las operaciones relativas a la actualización y al descuento del efecto a 01/11/2022	HABER

- b) El 1 de diciembre tiene en su poder una letra de cambio con un valor nominal de 2.500 €, sin interés contractual y con un vencimiento a tres meses (28 de Febrero de 2023). Decide mantenerla en cartera y esperar a su vencimiento. Llegado el 31 de Diciembre de 2022 tiene indicios de que el cliente que firma la letra pasa por dificultades económicas, y se estima que sólo va cobrar el 80% del nominal de la deuda.

DEBE	Si procede, deterioro de valor a 31/12/2022	HABER

- c) A 31 de Diciembre de 2022 se estima que el riesgo de insolvencias de clientes asciende a 1.500 €.

DEBE	Si procede, operaciones a 31/12/2022	HABER

- d) A 28 de febrero, llegado el vencimiento del efecto descontado en noviembre, resulta impagado en su totalidad.

DEBE	Si procede, contabilice las operaciones relativas a los intereses devengados por el efecto descontado a 28/02/2023	HABER

DEBE	Contabilice las operaciones relativas al impago del efecto	HABER

- e) A los pocos días, WATERMELON descubre que el cliente anterior se encuentra en dificultades financieras, estimando una posible pérdida del 80%. Debido a la importancia tan destacada que tiene este cliente, WATERMELON decide utilizar con él un **sistema individualizado** para la contabilización del deterioro. La valoración de los derechos de cobro a este cliente a partir de esta fecha es a valor nominal ya que se cumplen las condiciones exigidas para dicha valoración.

DEBE	Si procede, contabilice las operaciones relativas a la posible pérdida derivada de este cliente	HABER

- f) Transcurrido un mes desde el cliente anterior paga 3.000 €, considerando el resto definitivamente incobrable.

DEBE	Contabilice todas las operaciones relativas al cobro y a la pérdida definitiva de este cliente	HABER

- g) El 15 de diciembre de 2023 la empresa mandó a una entidad financiera letras de cambio por valor nominal de 5.000 € (sin intereses) y vencimiento de 3 meses (15 marzo de 2023) para su gestión de cobro. Llegado el vencimiento las letras son atendidas por un total de 4.000 € (no atendiéndose el resto), cobrando la entidad financiera 100 euros en concepto de comisión (IVA no incluido del 21%).

DEBE	Operaciones a 15 de marzo de 2023	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 7

La sociedad FINE LINE, S.A. vende, el 01/03/2022 mercaderías a crédito, a cobrar dentro de 12 meses. El tipo de interés anual que se aplica a este tipo de operación es de un 5%. Ese mismo día, el cliente acepta un efecto comercial por importe de 10.000 €.

Debido a las necesidades de liquidez de FINE LINE, decide descontarlos el 01/03/2022, sabiendo que el tipo de interés que le cobra el banco por la operación es de un 6% anual.

SE PIDE: Contabilice las siguientes operaciones:

DEBE	1º. Contabilice las operaciones derivadas del descuento del efecto el 01/03/2022	HABER

DEBE	2º. Si procede, operaciones derivadas del devengo de TODOS los intereses a 31/12/2022	HABER

DEBE	3º. Suponiendo que, a vencimiento, el cliente atiende el efecto en su totalidad, contabilice, EXCLUSIVAMENTE, su cobro	HABER

DEBE	4º. Anotaciones a realizar si, a vencimiento, el cliente <u>no atiende el efecto</u> , teniendo en cuenta que la entidad bancaria establece una comisión de devolución del 3% y que FINE LINE sigue un sistema global para la dotación de insolvencias de clientes	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 8

La empresa B realiza las siguientes operaciones durante el ejercicio económico 2022:

- 31 de enero: venta de mercaderías por 50.000 € más IVA del 21%, a cobrar a los dos años con un tipo de interés explícito contractual del 5% efectivo anual.
- 1 de febrero: venta de mercaderías por 60.000 € más IVA del 21%, que se cobrarán a los tres meses, sin intereses, formalizándose la deuda en 3 letras iguales, del mismo valor nominal cada una.
- 25 de febrero: envío la primera letra en gestión de cobro al banco. Al vencimiento, este efecto es atendido por la mitad de su importe, cargando en cuenta el banco el 1% del importe percibido, que supone 121 €, y el 5% por gastos de protesto sobre el importe no cobrado.
- 28 de febrero: envío de la segunda letra para su descuento bancario, soportando un cargo en cuenta de 500 € de intereses por la operación. Llegado el vencimiento, el banco comunica el cobro del 50% del importe de esta letra y procede al cargo bancario por el 50% restante.
- La tercera letra es considerada de dudoso cobro en un 60% de su valor nominal. Llegado el vencimiento, esta letra resulta impagada en su totalidad, considerándola definitivamente incobrable. La empresa utiliza un sistema individualizado para estimar los créditos de dudoso cobro.

SE PIDE: Teniendo en cuenta la información anterior contabilice:

DEBE	a) Operaciones a 31/12/2022 por la actualización del crédito de la venta del 31/01/2022	HABER

DEBE	b) Operaciones por el vencimiento de la letra enviada el 25/02/2022 en gestión de cobro	HABER

DEBE	c) Todas las operaciones el día del vencimiento de la letra enviada al descuento el 28/2/2022	HABER

DEBE	d) Todas las operaciones con motivo del vencimiento del efecto considerado de dudoso cobro	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIOS CAPÍTULO 4

OTRAS OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD CORRIENTE DE LA EMPRESA

EJERCICIO RESUELTO 1

La sociedad CONSTRUCCIONES HOTELERAS, S.L. está realizando la construcción de un Hotel. El 15 de junio de 2020, la empresa concede a un empleado un préstamo de 5.000 € a seis meses y sin interés alguno. El 1 de diciembre concede un anticipo a cuenta de la nómina de final de mes a otro empleado por importe de 500 €.

La nómina de diciembre del personal presenta la siguiente información:

- | | |
|---|--------|
| - Sueldos brutos mensuales | 40.000 |
| - Paga extraordinaria | 10.000 |
| - Retención a cuenta del IRPF | 20% |
| - Retención a trabajadores por Seguridad social | 5% |
| - Aportaciones de la empresa a la Seg. Social | 30% |
| - Se cancela el crédito que se le había concedido al empleado de 5.000 € a seis meses y sin interés alguno, así como el anticipo a cuenta concedido. | |
| - Ante la falta de tesorería de la empresa, esta abona el 50% del líquido resultante de la paga de diciembre por transferencia bancaria, quedando el resto pendiente de pago. | |

El día 31 de diciembre ante la falta de encargos de trabajo, se despide a 2 trabajadores, pagándoles la indemnización que marca la legislación vigente por transferencia bancaria y que asciende a 10.000 €.

SE PIDE: Contabilizar en el libro diario de CONSTRUCCIONES HOTELERAS, S.L. las operaciones indicadas:

- Concesión del préstamo al personal el 15/06/2020.
- Anticipo concedido el 01/12/2020.
- Despido del personal.
- Nómina del mes de diciembre.

SOLUCIÓN

a) CONCESIÓN DEL PRÉSTAMO AL PERSONAL EL 15/06/2020

Según la NRV 9^{a1}, los créditos que una empresa concede al personal se consideran un instrumento financiero; en concreto, son activos financieros, y ya sabemos que su valoración inicial es a valor razonable.

Cuando una empresa concede un crédito, cede dinero, obteniendo a cambio un derecho de cobro; como el crédito lo concede a 6 meses, indicaremos que es a corto plazo en la cuenta correspondiente del grupo 5.

DEBE	Concesión del préstamo al personal el 15/06/2020	HABER
5.000	(544) Créditos a corto plazo al personal	
		(572) Bancos c/c 5.000

b) ANTICIPO CONCEDIDO EL 01/12/2020

Si una empresa concede un anticipo a un trabajador, es a cuenta de futuras nóminas, futuros servicios prestados por el trabajador a la empresa. Esta circunstancia no afecta al resultado, sólo a la tesorería de la empresa.

DEBE	Anticipo concedido el 01/12/2020	HABER
500	(460) Anticipos de remuneraciones	
		(572) Bancos c/c 500

c) DESPIDO DEL PERSONAL

En este caso la empresa tiene que pagar una indemnización a un trabajador, esa circunstancia se tendrá que indicar en la cuenta de gasto correspondiente; lógicamente afecta al resultado de la empresa.

DEBE	Despido del personal	HABER
10.000	(641) Indemnizaciones	
		(572) Bancos c/c 10.000

d) NÓMINA DEL MES DE DICIEMBRE

Las pagas extra forman parte de la nómina bruta, de manera que se recogen en la cuenta de Sueldos y Salarios. Esta circunstancia también afecta a la Seguridad

1. NRV 9.^a Instrumentos financieros. "Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero en una empresa y, simultáneamente, a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra empresa. La presente norma resulta de aplicación a los siguientes instrumentos financieros: a) Activos financieros: [...]; otros activos financieros: tales como depósitos en entidades de crédito, créditos al personal, fianzas y depósitos constituidos, dividendos a cobrar y desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio propio".

Social a Cargo de la Empresa, ya que el porcentaje de cotización de la empresa a la Seguridad Social se obtiene a partir de la nómina bruta.

En esta nómina, además, se cancela el crédito que habíamos concedido al trabajador en el mes de junio, así como el anticipo entregado a otro trabajador a principios de diciembre. Del líquido resultante, la empresa abona la mitad, dejando el resto pendiente de pago.

DEBE	a) Nómina del mes de diciembre	HABER
50.000	(640) Sueldos y Salarios	
15.000	(642) Seguridad social a cargo de la empresa	
	(476) Organismos de la Seg. Social acreedores	17.500
	(4751) H.P. acreedora por retenciones practicada	10.000
	(460) Anticipos al personal	500
	(544) Créditos a corto plazo al personal	5.000
	(465) Remuneraciones pendientes de pago	16.000
	(572) Bancos c/c	16.000

EJERCICIO RESUELTO 2

El 16 de diciembre de 2020 la compañía MENIOS, ubicada en Granada, adquiere a un proveedor residente en Londres mercaderías a crédito por importe de 90.000 libras, cuando el tipo de cambio es 1 € = 0,672 libras (operación no sujeta a IVA). Los gastos de transporte desde Londres a Granada ascienden a 285 €, satisfechos en metálico, más el 21% de IVA, no recuperable de la Hacienda Pública.

Además, el 27 de diciembre de 2020, MENIOS abona por banco una factura por la conservación de las mercancías en almacén a una temperatura adecuada, cuyo importe asciende a 181,5 € (IVA incluido, recuperable de la Hacienda Pública).

A 31/12/2020 el tipo de cambio vigente es 1 libra = 1,59 €. El 7 de enero de 2021, MENIOS paga al proveedor londinense las 90.000 libras adeudadas por la citada compra, mediante transferencia bancaria, haciéndole el banco un cargo total de 140.000 € por su conversión a euros.

SE PIDE: Reflejo contable de las siguientes operaciones en el libro diario de la compañía MENIOS:

- Compra de las mercaderías el 16/12/2020.
- Pago de los gastos de transporte.
- Pago de los gastos de conservación el 27/12/2020.

- d) Ajuste, en su caso, de la deuda con el proveedor británico por el tipo de cambio vigente a 31/12/2020.
- e) Pago de la deuda al proveedor británico el 07/01/2021.

SOLUCIÓN

a) COMPRA DE LAS MERCADERÍAS EL 16/12/2020

La compra se realiza por 90.000 £, a un tipo de cambio en ese momento de 1 € = 0,672 £. Por lo tanto, el valor de la compra es de 133.928,57 €². Como se realiza a crédito, tendremos que contabilizar la deuda con los proveedores en moneda extranjera.

DEBE	Compra de las mercaderías el 16/12/2020	HABER
133.928,57	(600) Compra de mercaderías	
	(4004) Proveedores, moneda extranjera	133.928,57

b) PAGO DE LOS GASTOS DE TRANSPORTE

Los gastos los abona mediante transferencia bancaria. Recordando la NRV 10^a, como son necesarios para que las mercaderías lleguen al almacén, se van a considerar como mayor valor del precio de adquisición. Además, como el IVA de este transporte no es recuperable, también se considera como un mayor gasto.

DEBE	Pago de los gastos de transporte	HABER
344,85 ³	(600) Compra de mercaderías	
	(570) Caja	344,85

c) PAGO DE LOS GASTOS DE CONSERVACIÓN EL 27/12/2020

Los gastos de conservación no son necesarios para que las mercaderías lleguen al almacén, por lo tanto, no se pueden considerar como mayor valor del precio de adquisición, sino que se contabilizarán como gasto del ejercicio en la correspondiente cuenta de resultado. El IVA está incluido, luego tendremos que diferenciarlo ya que se considera recuperable.

DEBE	Pago de los gastos de conservación el 27/12/2020	HABER
150 ⁴	(629) Otros servicios	
31,5	(472) Hacienda Pública, IVA Soportado	
	(572) Bancos, c/c	181,5

2. Si 0,672£ son 1 €, 90.000£ serán: $90.000 / 0,672 = 133.928,57$ €.

3. $344,85 = 285 + (285 \times 21\%)$.

4. $181,5 / 1,21 = 150$ €.

d) AJUSTE, EN SU CASO, DE LA DEUDA CON EL PROVEEDOR BRITÁNICO POR EL TIPO DE CAMBIO VIGENTE A 31/12/2020

El tipo de cambio en esa fecha es de $1\text{£} = 1,59 \text{€}$, por lo tanto, nuestra deuda con los proveedores en moneda extranjera se va a ver aumentada considerablemente. Esta diferencia afectará negativamente al resultado de la empresa.

DEBE	Ajuste, en su caso, de la deuda con el proveedor británico por el tipo de cambio vigente a 31/12/2020	HABER
9.171,43 ⁵	(668) Diferencias negativas de cambio	
	(4004) Proveedores, moneda extranjera	9.171,43

e) PAGO DE LA DEUDA AL PROVEEDOR BRITÁNICO EL 07/01/2021

El pago asciende a 140.000 €, como la deuda total con los proveedores de inmovilizado asciende a 143.100 €⁶, tendremos una diferencia positiva que afectará al resultado del ejercicio.

DEBE	Pago de la deuda al proveedor británico el 07/01/2021	HABER
143.100	(4004) Proveedores, moneda extranjera	
	(572) Bancos c/c	140.000
	(768) Diferencias positivas de cambio	3.100

EJERCICIO RESUELTO 3

La empresa NODIL, S.A. presenta a 31 de diciembre de 2020 la siguiente relación de algunos de sus saldos del libro mayor, antes del cálculo del resultado:

CUENTAS	SALDOS	CUENTAS	SALDOS
(281) Amortiz. acumulada inmoviliz. material	5.500	(547) Intereses a corto plazo de créditos	250
(681) Amortiz. inmoviliz. material	1.700	(662) Intereses de deudas	760
(621) Arrendamientos y cánones	1.200	(762) Ingresos de créditos	430
(572) Bancos c/c	14.500	(390) Deterioro valor mercaderías	600
(100) Capital social	100.000	(300) Mercaderías	15.000
(211) Construcciones	20.000	(542) Créditos a corto plazo	10.000
(216) Mobiliario	2.000	(625) Prima de seguros	1.800
(170) Deudas l/p entidades crédito	25.000	(705) Ingresos prestación de servicios	3.600
(4315) Efectos comerciales impagados	5.000	(778) Ingresos excepcionales	2.000

5. Si 1£ son $1,59 \text{€} \rightarrow 90.000\text{£} \times 1,59 \text{€}/\text{£} = 143.100 \text{€}$; $143.100 - 133.928,57 = 9.171,43 \text{€}$

6. Si hacemos el saldo de la cuenta (4004): $133.928,57 + 9.171,43 = 143.100 \text{€}$.

NOTAS AL BALANCE

1. El seguro de incendios y robo que figura contabilizado corresponde al edificio que posee la empresa y fue contratado el día 1 de octubre de 2020 y tiene una duración de 18 meses desde la fecha de contratación. El resto de servicios se han ejecutado completamente dentro del ejercicio 2020.

2. Las existencias finales de mercaderías importan la cantidad de 25.000 €, siendo su valor de mercado de 27.000 €.

3. Los demás gastos e ingresos que aparecen en el balance se consideran del ejercicio 2020.

SE PIDE: Reflejo contable de las siguientes operaciones en el libro diario de la compañía NODIL:

- Asientos relativos a la periodificación a 31/12/2020.
- Regularización y deterioro de las mercaderías a 31/12/2020.
- Asiento contable del resultado del ejercicio (GASTOS) a 31/12/2020.
- Asiento contable del resultado del ejercicio (INGRESOS) a 31/12/2020.

SOLUCIÓN

a) ASIENTOS RELATIVOS A LA PERIODIFICACIÓN A 31/12/2020

Salvo el seguro de incendios, todos los demás gastos e ingresos que aparecen en el balance son del ejercicio, por lo tanto, lo único que hay que periodificar es la prima de seguros.

Si tiene una duración de 18 meses desde la fecha de contratación, el 1 de octubre, tendremos que periodificar los meses que NO CORRESPONDEN a este ejercicio, es decir, 15 meses⁷

DEBE	Asientos relativos a la periodificación a 31/12/2020	HABER
1.500 ⁸	(480) Gastos anticipados	
	(625) Prima de seguros	1.500

b) REGULARIZACIÓN Y DETERIORO DE LAS MERCADERÍAS A 31/12/2020

En el capítulo 2 ya se abordó esta casuística. La regularización de las mercaderías consiste en saldar las existencias iniciales y en dar de alta las finales. El valor de las primeras aparece en el balance y el de las segundas nos lo dicen en las notas al balance.

- Los meses de octubre, noviembre y diciembre se devengan este año.

- $7.800 \times 15/18$ meses = 1.500 €.

Una vez se ha realizado la regularización, hay que preguntarse:

- ¿Existe deterioro de mercaderías del año anterior? Tenemos que comprobarlo en el balance; si aparece la cuenta (390) es indicativo de que sí existe ese deterioro. En el caso de que la respuesta sea afirmativa, tendremos que revertirlo.

- ¿Existe deterioro de mercaderías para este año? Tendremos que hacer el test de deterioro. Como el valor de mercado a 31 de diciembre asciende a 27.000 € y el valor contable de las mismas es de 25.000 €, NO hay deterioro este año.

DEBE	Regularización y deterioro de las mercaderías a 31/12/2020	HABER
15.000	(610) Variación existencias	
		(300) Mercaderías 15.000
25.000	(300) Mercaderías	
		(610) Variación existencias 25.000
600	(390) Deterioro de valor de mercaderías	
		(793) Reversión deterioro valor mercaderías 600

c) ASIENTO CONTABLE DEL RESULTADO DEL EJERCICIO (GASTOS) A 31/12/2020

Para obtener los gastos del ejercicio 2020 tendremos que tener en cuenta tanto los datos que aparecen en el balance, como lo que hayamos contabilizado en la información complementaria.

DEBE	Asiento del resultado del ejercicio (GASTOS) a 31/12/2020	HABER
3.960	(129) Resultado del ejercicio	
		(681) Amortización inmovilizado material 1.700
		(621) Arrendamientos y cánones 1.200
		(662) Intereses de deudas 760
		(625) Prima de seguros 300 ⁹

d) ASIENTO CONTABLE DEL RESULTADO DEL EJERCICIO (INGRESOS) A 31/12/2020

Haremos el mismo procedimiento que en el apartado anterior, teniendo en cuenta que en la información complementaria hemos revertido un deterioro y que el saldo de la cuenta (610) es acreedor.

9. En esta cuenta pondremos el saldo. Si en el balance aparece por 1.800 € y hemos periodificado 1.500 €, al resultado se llevará su saldo, es decir, 300 €.

DEBE	Asiento del resultado del ejercicio (INGRESOS) a 31/12/2020	HABER
430	(762) Ingresos de créditos	
3.600	(705) Prestación de servicios	
2.000	(778) Ingresos excepcionales	
10.000	(610) Variación de existencias	
600	(793) Reversión deterioro de valor de mercaderías	
	(129) Resultado del ejercicio	16.630

Si nos pidieran indicar si la empresa ha obtenido beneficio o pérdida, indicaríamos un **beneficio de 12.670 €.**

EJERCICIO RESUELTO 4

El 31-08-2020 la empresa COTILLÓN, S.A. efectúa una venta de mercaderías a crédito a un cliente estadounidense por 50.000 \$, siendo el tipo de cambio vigente en la fecha de la operación 1 euro = 0,9346 dólares.

Supongamos que a 31-12-2020 el tipo de cambio de 1 euro es:

- a) Caso 1: 1 euro = 0,9283 dólares.
- b) Caso 2: 1 euro = 0,9415 dólares.

SE PIDE: Realice las siguientes anotaciones contables:

- a) Venta de las mercaderías el 31/08/2020.
- b) Operaciones a 31/12/2020, caso 1.
- c) Operaciones a 31/12/2020, caso 2.

SOLUCIÓN

- a) VENTA DE LAS MERCADERÍAS EL 31/08/2020

La venta se realiza por 50.000 \$ a un tipo de cambio de 1 € = 0,9346 \$. Como es a crédito, indicaremos el derecho de cobro en la cuenta de clientes, moneda extranjera.

DEBE	a) Venta de las mercaderías el 31/08/2020	HABER
53.498,82 ¹⁰	(4304) Clientes, moneda extranjera	
	(700) Venta de mercaderías	53.498,82

10. Si 1 € son 0,9346 \$; 50.000 \$ → 50.000 / 0,9346 = 53.498,82 €.

b) OPERACIONES A 31/12/2020, CASO 1

En este apartado, la cotización a 31 de diciembre es de 1 € = 0,9283 \$. Como la operación en agosto se realizó a 0,9346 \$, el tipo de cambio nos resulta favorable, y tendremos que contabilizarlo en la cuenta como un ingreso de pérdidas y ganancias.

A 31-12 la cotización es 0,9283 dólares, es decir: $50.000 \$ / 0,9283 \$ = 53.861,90$, luego hay una diferencia positiva de $53.498,82 - 53.861,90 = 363,08 \text{ €}$

DEBE	b) Operaciones a 31/12/2020 caso 1	HABER
363,08	(4304) Clientes, moneda extranjera	
	(768) Diferencias positivas de cambio	363,08

c) OPERACIONES A 31/12/2020, CASO 2

En este caso, sin embargo, la situación es la contraria: A 31-12 la cotización es 0,9415 dólares, es decir: $50.000 \$ / 0,9415 \$ = 53.106,74$, luego hay una diferencia negativa de $53.498,82 - 53.106,74 = 392,08 \text{ €}$.

DEBE	c) Operaciones a 31/12/2020 caso 2	HABER
392,08	(668) Diferencias negativas de cambio	
	(4304) Clientes, moneda extranjera	392,08

EJERCICIO RESUELTO 5

La empresa COMERCIAL BERNABÉ, S.A., dedicada a la comercialización de helados, presenta el siguiente balance de comprobación a 31 de diciembre de 2020, antes de regularizar, reclasificar y practicar correcciones valorativas (en euros):

Saldos deudores		Saldos acreedores	
(206) Aplicaciones Informáticas	2.000	(100) Capital Social	75.000
(210) Terrenos y bienes naturales	20.250	(112) Reserva Legal	24.000
(211) Construcciones	70.000	(113) Reservas Voluntarias	8.120
(213) Maquinaria	15.000	(170) Deudas a l/p enti. crédito	12.474,28
(216) Mobiliario	18.000	(174) Acreedores arrend. Fro. I/p	4.440
(217) Equipos proc. Informac.	4.500	(281) Amort. Ac. Inmov. Material	39.710
(232) Instalac. técnicas montaje	70.250	(390) Deterioro valor existencias	300
(300) Mercaderías	6.000	(4000) Proveedores, euros	5.340
(430) Clientes	6.100	(4004) Proveedor, m. extranj. (\$)	1.125
(4310) Efectos comerc. cartera	2.500	(401) Efectos comerciales a pagar	3.800
(4311) Efectos com. descontados	1.000	(437) Env. y emb. a dev. por cltes	700
(4315) Efectos com. impagados	100	(477) HP, IVA repercutido	2.000

Saldos deudores		Saldos acreedores	
(4700) HP, deudor por IVA	600	(490) Det. valor ctos. Op. comerc.	700
(472) HP, IVA soportado	1.240	(520) Deudas a c/p entidades cto.	3.630,63
(473) HP, retenc. y pagos a cuenta	5.100	(5208) Deudas efectos com. Desc.	900
(572) Bancos, c/c	25.410	(608) Devolución de compras	1.350
(600) Compras de mercaderías	15.525	(700) Venta de mercaderías	82.975
(602) Compras de otros aprov.	3.000	(705) Prestación de servicios	21.595,09
(621) Arrendamientos y cánones	3.000		
(623) Servicios profesionales independientes	4.500		
(624) Transportes	2.350		
(626) Servicios bancarios y similares	865		
(640) Sueldos y Salarios	8.200		
(642) Seguridad Social a cargo de la empresa	1.750		
(662) Intereses de deudas	800		
(709) Rappels sobre ventas	120		

NOTAS AL BALANCE

- a) Las existencias finales de material de oficina son 200 euros, mientras que las mercaderías ascienden a 7.500 euros, siendo el precio de venta de las mismas de 8.000 euros y los costes estimados de comercialización de 200 euros.
- b) El 1 de diciembre pagó por adelantado y contabilizó los honorarios correspondientes a un trimestre de asesoramiento legal con un bufete de abogados, siendo este el único cargo realizado en la cuenta 623. *Servicios de profesionales independientes*.
- c) La deuda con proveedores en moneda extranjera corresponde a una sola compra realizada en octubre por 750 \$. A 31 de diciembre la cotización del dólar es de 1,60 €/ \$.
- d) La empresa sigue un sistema global para la dotación de insolvencias de clientes, estimando el riesgo para el ejercicio 2020 en 1.300 €.
- e) Declaración-liquidación del IVA correspondiente al último trimestre de 2020, teniendo en cuenta la situación existente de declaraciones anteriores.
- f) Todo el inmovilizado material entró en condiciones de funcionamiento del 1 de enero de 2018 con una vida útil de 10 años y el inmovilizado intangible se adquirió en julio de este año con una vida útil de 5 años.
- g) Los efectos descontados que aparecen en el balance tienen como vencimiento el 31/12/2020. En esta fecha, uno de los efectos, con un nominal de 300 € cobrado

por el banco. El otro resulta impagado, razón por la que el banco nos lo devuelve y nos carga en cuenta corriente 50 € en concepto de gastos de protesto. La empresa renegocia con el cliente, emitiéndose un nuevo efecto por 775 €.

h) La empresa abona mediante transferencia la nómina correspondiente al mes de diciembre según el siguiente detalle: Sueldo Bruto: 500 €; Cuota obrera a la Seguridad Social: 10%; Cuota patronal: 15%; Retenciones IRPF: 13%.

SE PIDE: Contabilizar las operaciones necesarias de regularización, periodificación, reclasificación y correcciones valorativas, así como el cálculo del resultado del ejercicio 2020.

SOLUCIÓN

a) REGULARIZACIONES

Dado que no existen existencias iniciales de material de oficina, no procede darlas de baja, sino simplemente dar de alta las existencias finales

DEBE	Regularización material de oficina	HABER
200	(328) Material de oficina	
	(612) Variación de existencias de otros aprovisionamientos	200

En el caso de las mercaderías, al existir existencias iniciales sí es necesario dar de baja las existencias iniciales para posteriormente dar de alta las existencias finales.

DEBE	Regularización existencias	HABER
6.000	(610) Variación de existencias	
		(300) Mercaderías 6.000
7.500	(300) Mercaderías	
	(610) Variación de existencias	7.500

Por último, tenemos que plantearnos si existe deterioro de existencias del año anterior (debe aparecer la cuenta 390 en el balance), y hacer el correspondiente test de deterioro para este año:

$$\text{VNR} (8.000 - 200) > \text{VC} (7.500) = 300 \text{ €}.$$

Por lo que procedemos a eliminar los 300 € de deterioro recogidos en la cuenta (390) Deterioro de valor de existencias.

DEBE	Reversión deterioro	HABER
300	(390) Deterioro de valor de existencias	
	(793) Reversión deterioro de valor de las mercaderías	300

b) PERIODIFICACIÓN

El 1 de diciembre pagó por adelantado y contabilizó los honorarios correspondientes a un trimestre de asesoramiento por importe de 4.500 €. Tendremos que periodificar los meses que pertenecen al año 2021 (2 meses): $4.500 \times 2/3 = 3.000$.

DEBE	Periodificación	HABER
3.000	(480) Gastos anticipados	
	(623) Servicios de profesionales independientes	3.000

c) VALORACIÓN EN MONEDA EXTRANJERA

En el balance nos aparece la cuenta (4004) Proveedores moneda extranjera por un importe de 1.125 €¹¹. Como a 31/12 el tipo de cambio es de 1,50 €/ \$, si hacemos la diferencia, obtendremos la diferencia positiva o negativa que afectará al resultado del ejercicio:

$$750 \$ \times 1,6 €/ \$ = 1.200 €.$$

$1.200 - 1.125 = 75$ € (Diferencias negativas, luego aumenta la deuda con los proveedores en moneda extranjera)

DEBE	Diferencias de cambio	HABER
75	(668) Diferencias negativas de cambio	
	(4004) Proveedores, moneda extranjera	75

d) DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS

En las notas al balance nos informan de que la empresa sigue un sistema global para la dotación de insolvencias de clientes, estimando el riesgo para el ejercicio 2020 en 1.300 €. Eso implica revertir el deterioro que aparece en el balance (que fue el deterioro dotado el año anterior) de 700 € y dotar el nuevo deterioro por 1.300 €.

DEBE	Deterioro de créditos	HABER
700	(490) Deterioro valor créditos operaciones comerciales	
	(794) Reversión del deterioro de créditos operaciones comerciales	700
1.300	(694) Pérdidas por deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	
	(490) Deterioro valor créditos operaciones comerciales	1.300

11. Por lo tanto, la compra se hizo a un tipo de cambio de 1,50 €/ \$ ($1125/750 = 1,50$).

e) DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN DE IVA

Para efectuar la declaración-liquidación del IVA correspondiente al último trimestre de 2020, debemos primero comprobar si existen cuentas con la hacienda pública deudoras de liquidaciones anteriores. Si nos fijamos en el balance, aparece la cuenta (4700) H.P. Deudor por IVA por importe de 600 €¹².

Como el balance de comprobación es a 31 de diciembre y en la información complementaria no hemos contabilizado ninguna compra o venta (u otra operación) que tenga IVA, para hacer la declaración tendremos que ver qué saldo tienen las cuentas de IVA Soportado y de IVA Repercutido y saldarlas. Como la diferencia entre ambas es acreedor de 760 €, en lugar de pagar esa cantidad a Hacienda, haremos uso del derecho que tenía la empresa por ese concepto por importe de 600 € y la diferencia será la cantidad que tenemos que pagar en esta liquidación.

El asiento será:

DEBE	Declaración de IVA	HABER
2.000	(477) H.P. IVA Repercutido	
	(472) H.P. IVA Soportado	1.240
	(4700) H.P. Deudor por IVA	600
	(4750) H.P. Acreedor por IVA	160

Como nos piden la declaración-liquidación, ahora tendremos que pagar la cantidad pendiente con hacienda:

DEBE	Liquidación de IVA	HABER
160	(4750) H.P. Acreedor por IVA	
	(572) Bancos c/c	160

f) AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO

Aunque este concepto se trabajará en temas posteriores, al ser un sistema de amortización por cuotas constantes podemos resolverlo en este ejercicio:

– Inmovilizado material (adquirido en enero de 2018, vida útil de 10 años, luego amortizaremos el año 2020 completo):

- ✓ Maquinaria: $15.000 / 10 = 1.500 \text{ €}$
- ✓ Construcciones: $70.000 / 10 = 7.000 \text{ €}$
- ✓ Mobiliario: $18.000 / 10 = 1.800 \text{ €}$

12. Esos 600 € han surgido en declaraciones de IVA anteriores, y significa que Hacienda le debe a la empresa, en concepto de IVA, 600 €; esta cantidad se compensará con liquidaciones posteriores en las que sea la empresa la que tenga que pagar a Hacienda por ese concepto.

- ✓ Equipos proceso de información: $4.500 / 10 = 450 \text{ €}$
- ✓ Terrenos: No se amortizan.
- Inmovilizado intangible (adquirido en julio de este año, vida útil de 5 años, luego amortizaremos de este año 6 meses):
 - ✓ Aplicaciones informáticas: $20.000 / 5 \times 6/12 = 200 \text{ €}$

DEBE	Amortizaciones	HABER
10.750	(681) Amortización inmovilizado material	
	(2813) Amortización acumulada maquinaria	1.500
	(2811) Amortización acumulada construcciones	7.000
	(2816) amortización acumulada mobiliario	1.800
	(2817) Amortización acumulada equipos proceso información	450
200	(680) Amortización inmovilizado intangible	
	(2806) Amortización acumulada aplicaciones informáticas	200

g) PROBLEMÁTICA DE EFECTOS DESCONTADOS

Antes de ver qué le ocurre a los efectos descontados, tenemos que valorar la deuda a coste amortizado. Si nos fijamos en el balance de comprobación, podemos ver que la cuenta (4311) Efectos comerciales descontados tiene un saldo de 1.000 €, pero que el de la cuenta (5208) Deuda por efectos descontados es de 900 €. Esta diferencia se debe a que la valoración inicial de la deuda, en el descuento de efectos se efectúa por su valor razonable, mientras que la reclasificación de las cuentas de efectos es por su valor nominal.

DEBE	Valoración posterior efecto descontado	HABER
100	(665) Intereses por descuento de efectos y otras operaciones de <i>factoring</i>	
	(5208) Deuda por efectos descontados	100

Ahora sí entraremos a analizar qué les ocurre a cada uno de ellos:

- EFECTO DESCONTADO PAGADO A VENCIMIENTO:

El enunciado indica que uno de los efectos descontado por valor de 300 € se cobra a su vencimiento. En este caso sólo tendremos que cancelar la deuda con el banco con abono a la cuenta de efectos comerciales descontados:

DEBE	Vencimiento efecto descontado	HABER
300	(5208) Deuda por efectos descontados	
	(4311) Efectos comerciales descontados	300

– EFECTO DESCONTADO QUE RESULTA IMPAGADO:

Otro efecto, de nominal 700 € resulta impagado, razón por la que el banco nos lo devuelve y nos carga en cuenta corriente 50 € en concepto de gastos de protesto, por lo tanto tendremos que hacer dos asientos, uno de reclasificación indicando que tenemos un efecto impagado y otro con la cancelación de la deuda contabilizando los gastos de protesto.

DEBE	Vencimiento efecto impagado	HABER
700	(4315) Efectos comerciales impagados	
	(4311) Efectos comerciales descontados	700
700	(5208) Deuda por efectos descontados	
50	(626) Servicios bancarios y similares	
	(572) Bancos c/c	750

Como la empresa renegocia este efecto impagado con el cliente, a continuación contabilizaremos que hay un nuevo efecto en cartera. El nominal del nuevo efecto será de 775 €, de manera que la diferencia se contabilizará en la correspondiente cuenta de ingreso.

DEBE	Renegociación efecto impagado	HABER
775	(4310) Efectos comerciales en cartera	
	(4315) Efectos comerciales impagados	700
	(769) Otros ingresos financieros	75

h) NÓMINA DEL MES DE DICIEMBRE

El detalle de la nómina es el siguiente: Sueldo Bruto: 500 €; Cuota obrera a la Seguridad Social: 10%; Cuota patronal: 15%; Retenciones IRPF: 13%.

DEBE	Nómina mes de diciembre	HABER
500	(640) Sueldos y salarios	
75	(642) Seguridad social a cargo de la empresa	
	(476) Organismos de la seguridad social acreedores	125
	(4751) H.P. Acreedor por retenciones practicadas	65
	(572) Bancos c/c	385

CÁLCULO DEL RESULTADO DEL EJERCICIO

Para calcular el resultado, tendremos que utilizar tanto las cuentas que aparecen en el balance de comprobación de los grupos 6 y 7, como las que hemos contabilizado en los asientos de las notas al balance:

DEBE	Resultado GASTOS	HABER
50.160	(129) Resultado del ejercicio	
	(600) Compra de mercaderías	15.525
	(602) Compra de otros aprovisionamientos	3.000
	(621) Arrendamientos y cánones	3.000
	(623) Servicios de profesionales independientes	1.500 ¹³
	(624) Transportes	2.350
	(626) Servicios bancarios y similares	915 ¹⁴
	(640) Sueldos y salarios	8.700 ¹⁵
	(642) Seguridad social a cargo de la empresa	1.825 ¹⁶
	(662) Intereses de deudas	800 ¹⁷
	(709) Rappels sobre ventas	120
	(668) Diferencias negativas de cambio	75
	(694) Deterioro valor créditos operaciones comerciales	1.300
	(681) Amortización inmovilizado material	10.750
	(680) Amortización inmovilizado intangible	200
	(665) Intereses descuento de efectos y otras op. factoring	100

13. 4.500 € que aparecen en balance menos 3.000 € periodificados en las notas al balance.

14. 865 € del balance más 915 contabilizados en las notas al balance.

15. 8.200 del balance más 500 de la nómina de diciembre.

16. 1.750 del balance más 75 de la nómina.

17. 800 del balance.

DEBE	Resultado INGRESOS	HABER
1.350	(668) Devolución de compras y operaciones similares	
82.975	(700) Venta de mercaderías	
21.595,09	(705) Prestación de servicios	
200	(612) Variación de existencias de otros aprovisionamientos	
1.500	(610) Variación de existencias de mercaderías	
300	(793) Reversión deterioro de valor existencias	
700	(794) Reversión deterioro valor de créditos op. comerciales	
75	(769) Otros ingresos financieros	
	(129) Resultado del ejercicio	108.695

RESULTADO: 108.695 - 50.160 = 58.535 € (BENEFICIO)

EJERCICIO PROPUESTO 1

La empresa TENGO MUCHAS DUDAS, S.A. presenta el siguiente balance de saldos a día 15 de diciembre de 2021:

CUENTAS	SALDOS	SALDOS DEUDORES	SALDOS ACREDITADORES
(100) Capital social	100.000		
(430) Clientes	4.300		
(4315) Efectos comerciales impagados	1.000		
(624) Transportes	80		
(572) Bancos c/c	91.400		
(473) Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta	3.020		
(460) Anticipos de remuneraciones	200		
(625) Prima de seguros	1.200		
(752) Ingresos por arrendamiento	1.800		

SE PIDE: Contabilice los hechos económicos que se exponen a continuación. Cuando proceda, utilice tres decimales en los cálculos.

(NOTA: La separación en sendas columnas de saldos deudores y acreedores no aporta calificación alguna, por tanto, se presenta por si resulta de interés al estudiante).

1. Se compran a crédito 20 u.c. de mercaderías a 3 €/u.c. con un descuento del 1% por la temporada navideña. Se paga mediante cheque la factura del transporte que asciende a 10 euros. El IVA de toda la operación 21%.
2. Se paga la nómina de diciembre, tras aplicar el total del anticipo existente a trabajadores, y dejando pendientes de pago 100 €. El sueldo bruto es de 1.600 €, la retención por IRPF es 320 € y las cuotas obrera y patronal a la Seguridad Social son, respectivamente, 480 € y 360 €.
3. La empresa no ha vendido mercaderías durante este ejercicio contable. Además se sabe que a fecha 31 de diciembre de 2021 el mercado valora las mercaderías de la empresa a razón de 4 €/u.c., presentando unos costes de comercialización de 10,5 €.
4. La empresa contrató y pagó por adelantado, el 1 de diciembre, el seguro contra incendios y robo con una duración anual desde esa fecha.
5. El 1 de noviembre la empresa alquiló un local de su propiedad por un importe total de 1.800 €. El contrato tiene una duración de 6 meses a contar desde esa fecha.

6. Teniendo en cuenta los apartados anteriores, así como la información del balance de saldos, realice el asiento contable del resultado del ejercicio.

DEBE	1) Asiento contable de la compra de mercaderías	HABER

DEBE	2) Asiento contable de la nómina de diciembre	HABER

DEBE	3) Si procede, asiento contable de la periodificación de la prima de seguros	HABER

DEBE	4) Si procede, asiento contable de la periodificación del ingreso por arrendamiento	HABER

DEBE	5) Operaciones contables en relación a las mercaderías de la empresa a 31/12/2021	HABER

DEBE	6) Asiento contable del cálculo del resultado	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 2

La sociedad "B" el día 1 de abril de 2020, compra a un proveedor ruso mercancía por importe de 11.500 rublos, con un descuento comercial de 1.500 rublos. Los gastos de transporte, seguro y aduana, a cargo de la sociedad "B", ascendieron a 500 rublos pagados por transferencia bancaria en ese momento de la compra.

Se pacta con el proveedor que el pago se realice en 18 meses con unos intereses explícitos compuestos por aplazamiento asociados a la compra del 4%. El tipo de cambio a la fecha de la compra es 1 rublo = 2,50 euros. Al cierre del ejercicio, el tipo de cambio es de 1 rublo = 2,60 euros y el día del vencimiento de la operación el tipo de cambio es de 1 rublo = 2,40 euros.

SE PIDE: Contabilizar las siguientes operaciones:

DEBE	Compra mercaderías el 01/04/2020	HABER

DEBE	Operaciones, en su caso, a contabilizar a 31/12/2020 en relación con la deuda con el proveedor	HABER

DEBE	A 31/12/2020, devengo de intereses por el aplazamiento del pago al proveedor	HABER

DEBE	Por la liquidación definitiva al proveedor al vencimiento del aplazamiento	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROUESTO 3

El día 1 de Julio de 2021 se constituye una empresa dedicada a la distribución de artículos comerciales, bajo la denominación social de SANGIL formada por acciones de valor nominal 10 €. A tales efectos se aportan en el acto de otorgamiento de escritura de constitución un conjunto de bienes y derechos.

El Balance de SANGIL a dicha fecha es el siguiente (en euros):

Saldos deudores		Saldos acreedores	
(206) Aplicaciones Informáticas	500	(100) Capital Social	475.500
(210) Terrenos y bienes naturales	21.000		
(211) Construcciones	180.000		
(216) Mobiliario	12.000		
(217) Equipos proc. Informac.	2.000		
(218) Elementos transporte	50.000		
(300) Mercaderías	100.000		
(4310) Efectos comerc. cartera	30.000		
(572) Bancos, c/c	80.000		

Durante el semestre Julio - Diciembre se realizan las siguientes operaciones:

1. El día 12 de julio vende a la empresa SORAYA diversos artículos por un importe de 80.000 €, concediendo un descuento, en factura, por volumen de pedido del 5%. (IVA 21%). SORAYA paga al contado 20.000 € y por el resto acepta letras con vencimiento a 90 días.
2. El día 15 de julio descuenta en el Banco de Génova efectos por importe nominal de 70.000 €, abonándose en cuenta 68.500 €, una vez deducidos los intereses de la operación.
3. El día 20 de agosto compra mercaderías por valor de 30.000 €, pagando al contado 20.000 €, y por el resto acepta una letra con vencimiento a 6 meses. Asimismo consigue en factura un descuento por pronto pago del 5% (IVA 21%).
4. El 27 de septiembre recibe noticias de que un cliente que le adeuda 40.000 € atraviesa por dificultades financieras, estimando una posible pérdida del 80% del crédito. La empresa sigue un sistema individualizado para la contabilización del deterioro.
5. El 15 de octubre contrata el alquiler de un local comercial en el centro de la ciudad, pagando por anticipado 36.000 €, correspondientes a un año natural.

6. El 30 de noviembre vende el único equipo informático que posee a una academia de enseñanza, que le entrega un cheque por importe total de 1.750 €.

7. La nómina correspondiente a todo el periodo pendiente de contabilizar presenta los siguientes datos:

- Salario base	50.000
- Seguridad social a cargo del trabajador	5.000
- Seguridad social a cargo de la empresa (20%)	10.100
- Indemnizaciones por despido	10.000
- Horas extras	5.000
- Retenciones a cuenta del IRPF	15.000

La nómina se paga por bancos.

8. El 20 de diciembre el cliente que atravesaba dificultades financieras paga el 50% del importe de su deuda, considerándose el resto definitivamente perdido.

9. Las existencias finales de mercaderías, según información extracontable, se valoran en 80.000 €, siendo su precio en el mercado a 31 de diciembre de 100.000 €.

INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

10. La empresa amortiza sus inmovilizados, según la siguiente información:

- Mobiliario: Vida útil de 3 años y sistema lineal.
- Elementos de transporte: Vida útil de 4 años y sistema lineal.
- Edificios: Vida útil 20 años y sistema lineal.
- Equipos informáticos y Programas: A razón del 20% anual linealmente.

SE PIDE:

Reflejo contable, en el libro Diario, de todas las operaciones del período, así como de todas aquellas necesarias hasta la determinación del resultado del ejercicio 2021. Calcule también el resultado del ejercicio.

DEBE	1) Venta de mercaderías	HABER

DEBE	2) Descuento de efectos	HABER

DEBE	3) Compra de mercaderías	HABER

DEBE	4) Clientes dudosos cobro	HABER

DEBE	5) Alquiler	HABER

DEBE	6) Venta equipo informático	HABER

DEBE	7) Nómina	HABER

DEBE	8) Clientes de dudoso cobro	HABER

DEBE	9) Regularización de mercaderías	HABER

DEBE	10) Amortizaciones	HABER

Reflejo contable, en el libro Diario, de todas las operaciones del período, así como de todas aquellas necesarias hasta la determinación del resultado del ejercicio 2021. Calcule también el resultado del ejercicio.

DEBE	Resultado INGRESOS	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 4

La empresa MALFAINER-I, S.A., el 1 de Abril de 2021, cuando el tipo cambio a esa fecha se encuentra a 1,30 \$/€, paga una compra realizada en enero 2021 por importe de 2.000 dólares (tipo de cambio en enero 2021 a 1,20 \$/€).

El 23 de mayo y, debido a sus continuas operaciones comerciales con Estados Unidos, decide abrir una cuenta corriente en dólares, ingresando 5.000 € (cambio a esa fecha 1,25 \$/€).

El 4 de noviembre de 2021, cuando el tipo cambio a esa fecha se encuentra a 1,34 \$/€, cobra en dólares, a través de la cuenta corriente creada a tal efecto el 23/05/2021, una venta realizada en abril de 2021 por importe de 6.000 dólares (el tipo de cambio a la fecha en la que se realizó la venta estaba a 1,38 \$/€).

A 31 de Diciembre de 2021, el tipo de cambio es de 0,90€/\$.

SE PIDE: Contabilizar las siguientes operaciones:

DEBE	Pago a 01/04/2021 de la compra realizada en enero de 2021	HABER

DEBE	Apertura el 23/05/2021 de la C/C en dólares	HABER

DEBE	Cobro a 04/11/2021 de la venta realizada en abril de 2021	HABER

DEBE	Regularización de la cuenta corriente bancaria en moneda extranjera a 31/12/2021	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 5

Contabilice, para la empresa MUCHO MORRO-II, S.A., las siguientes situaciones:

- 1º. La nómina correspondiente a todo el periodo pendiente de contabilizar presenta los siguientes datos:

- Salario base neto	35.000 €
- Seguridad social a cargo del trabajador	5.000 €
- Seguridad social a cargo de la empresa	10.100 €
- Indemnizaciones por despido	10.000 €
- Horas extras	5.000 €
- Retenciones a cuenta del IRPF	15.000 €
- Se aplica un anticipo concedido a un trabajador por importe de 10.000 €	
- La nómina se paga por bancos.	

DEBE	Asiento correspondiente a la nómina	HABER

- 2º. El 15 de octubre alquila un local de su propiedad en el centro de la ciudad por importe de 36.000 €, correspondientes a un año natural. El importe total se cobrará dentro de tres meses sin interés contractual.

DEBE	Asiento correspondiente al alquiler y su periodificación	HABER

- 3º. El 9 de noviembre adquiere a un proveedor residente en Londres mercaderías a crédito por importe de 80.000 libras, a un tipo de cambio de 0,672 £/€ (operación no sujeta a IVA). Los gastos de transporte desde Londres a Granada ascienden a 300 €, satisfechos en metálico, más el 21% de IVA.

DEBE	Contabilice la compra del 9 de noviembre	HABER

- 4º. El 8 de diciembre vende a crédito mercaderías por importe de 100.000 libras (operación no sujeta a IVA). El cobro se hará efectivo el año siguiente sin interés contractual. El tipo de cambio en el momento de la venta es de 0,85 €/£

DEBE	Contabilice la venta del 8 de diciembre	HABER

- 5º. A 31 de diciembre, el tipo de cambio vigente es de 1€/1£

DEBE	Operaciones a 31/12 derivadas de la moneda extranjera de los apartados 3 y 4	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 6

La empresa AOVE realiza el 1 de abril de 2021, una venta de artículos por importe de 12.000 libras esterlinas a un cliente británico. De acuerdo con las condiciones del contrato de venta, cobra 4.000 libras al contado en el mismo momento de la venta y el resto será cobrado al cliente a los 10 meses, junto con el interés de la operación calculado a un tipo de interés del 4%. La operación está exenta de IVA.

Se conoce que la evolución de los tipos de cambio ha sido, la siguiente:

- 1 de Abril de 2021: 1,10 euros / £
- 31 de Diciembre de 2021: 1,05 euros / £
- 1 de Febrero de 2022: 1,14 euros / £

SE PIDE: Realizar los asientos contables en la empresa AOVE correspondientes a los hechos económicos que, a continuación, se indican:

DEBE	Operaciones en el momento de la venta a 1 Abril 2021	HABER
	*	

DEBE	Operaciones a 31 Diciembre 2021 por interés financiero y por las posibles diferencias de cambio producidas	HABER

DEBE	Intereses devengados a 1 Febrero 2022	HABER

DEBE	Cobro del cliente a 1 Febrero 2022	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 7

La sociedad STABLES, S.A. dedicada (entre otras actividades) a la importación y exportación de bebidas realiza las siguientes operaciones durante el último trimestre de 2022:

- El 15 de octubre realiza una venta crédito a un cliente americano por importe de 10.000 \$, siendo el tipo de cambio de 1,10 €/\$ (operación exenta de IVA).
- El 15 de noviembre realiza una compra de bebidas a su proveedor inglés por importe de 5.000 € (operación exenta de IVA). El tipo de cambio en esa fecha es de 1,20 £/€. Los gastos de transporte desde el Reino Unido hasta España ascienden a 500 €, satisfechos en metálico junto con el 21% de IVA.
- El 1 de diciembre STABLES contrata el seguro anual de incendios de la nave almacén de su propiedad correspondiente al ejercicio 2023 por importe de 1.800 €. Dicha cantidad se hará efectiva en enero de 2023.
- Los tipos de cambio a 31 de diciembre son los siguientes: la libra cotiza a 1,50 £/€, mientras que el dólar a 1,05 €/\$.

SE PIDE: Reflejo contable de las siguientes operaciones:

DEBE	1º. Asiento correspondiente a la venta de mercaderías el 15/10/2022	HABER

DEBE	2º. Contabilice la compra efectuada el 15/11/2022	HABER

DEBE	3º. Asiento correspondiente a la contratación del seguro y su periodificación	HABER

DEBE	4º. Operaciones a 31/12/2022 derivadas de la regularización de las monedas extranjera	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROUESTO 8

La sociedad FAITH, S.A. realiza las siguientes operaciones durante el mes de diciembre:

- Compra mercaderías en el Reino Unido por un importe de 15.000 £ a un tipo de cambio de 1 £/1,4€. El pago se realizará dentro de tres meses sin interés contractual.
- Vende mercaderías en EEUU por un importe de 20.000 \$ a un tipo de cambio de 0,70 €/\$. El cobro se hará efectivo dentro de 6 meses sin interés contractual.
- Compra dólares por valor de 15.000 € para poder realizar pagos en esta divisa, siendo el tipo de cambio en ese momento de 0,75 €/\$.
- A 31 de diciembre los tipos de cambio son: 1,6 €/£ y 0,80 €/\$.

SE PIDE: Reflejo contable de las siguientes operaciones

DEBE	1º. Contabilice la compra en el Reino Unido	HABER

DEBE	2º. Contabilice la compra en EE.UU.	HABER

DEBE	3º. Contabilice la compra de dólares	HABER

DEBE	4º. Contabilice las operaciones derivadas de la regularización de las diferentes monedas a 31 de diciembre	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIOS CAPÍTULO 5

EL INMOVILIZADO NO FINANCIERO (I).

INMOVILIZADO MATERIAL

EJERCICIO RESUELTO 1

El 1 de enero de 2019 la empresa CAPRICHÓ, S.A. adquirió una maquinaria por un importe de 108.000 € (IVA 21%), pagando la mitad mediante cheque de la cuenta corriente y el resto dentro de 9 meses. Se estima que su vida útil será de 20 años y sin valor residual alguno. La empresa sigue un criterio de amortización constante.

Al cierre del ejercicio 2021, como consecuencia de unos movimientos del mercado de los productos fabricados por este tipo de maquinaria, el valor razonable de la misma asciende a 82.500 €, aunque para venderla tendríamos que incurrir en unos costes de venta de 500 €. El valor en uso de la maquinaria asciende a 80.000 €.

El 1 de junio de 2023, vuelven a producirse cambios en el sector, con lo que la empresa decide vender esta maquinaria. El precio de venta asciende a 60.000 €, más el 21% de IVA, cobrando el importe total mediante cheque. Para poder efectuar dicha venta, nuestra empresa se compromete a trasladar y montar la maquinaria en la sede del comprador, ascendiendo a un total de 7.000 € (IVA 21%), cantidad que paga mediante cheque.

SE PIDE: Registro contable de las siguientes operaciones:

- a) Compra de la maquinaria el 01/01/2019.
- b) Si procede, deterioro de valor a 31/12/2021.
- c) Contabilice la cuota de amortización a 31/12/2022.
- d) Contabilice la venta de la maquinaria el 01/06/2023.

SOLUCIÓN

- a) COMPRA DE LA MAQUINARIA EL 01/01/2019

En este ejercicio, el inmovilizado que se adquiere está en funcionamiento, por lo tanto, se debe indicar en la correspondiente cuenta del subgrupo 21. Respecto al pago de la compra, la mitad se efectúa mediante cheque, y el resto dentro de 9

meses. Siguiendo la NNV 9^a.3.1.¹, la deuda que surge como consecuencia de esa adquisición se podrá valorar por su valor nominal.

DEBE	Compra de la maquinaria el 01/01/2019	HABER
108.000	(213) Maquinaria	
22.680	(472) H. P. IVA Soportado	
	(572) Bancos c/c	65.340
	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	65.340

b) SI PROCEDE, DETERIORO DE VALOR A 31/12/2021

Han transcurrido dos años desde que la empresa adquirió el inmovilizado. Aunque en el ejercicio no pidan expresamente que se registre lo acontecido durante ese tiempo, para resolver este apartado sí hay que considerarlo. Aplicando la NRV 2^a.2², primero se deberá proceder al cálculo de la amortización³ acumulada a 31/12/2021.

El inmovilizado se adquirió a 01 de enero, con una vida útil de 20 años, sin valor residual⁴ y con un sistema de amortización constante. Por lo tanto, las cuotas de amortización para los ejercicios 2019, 2020 y 2021 serán idénticas y se obtendrán de la siguiente manera: $108.000^5 / 20 \text{ años} = 5.400 \text{ €/anuales}$.

1. Según la NRV 9.3.1, esta deuda se incluirá dentro de la categoría “*Pasivos Financieros a Coste Amortizado: que son aquellos pasivos financieros que se originan en la compra de bienes y servicios por operaciones de tráfico de la empresa con pago aplazado*”. La valoración inicial, recogida en la NRV 9.3.1.1 indica que “*Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. No obstante, los débitos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones, cuyo importe se espera pagar en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo*”.
2. NRV 2^a.2: “*Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos del inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas*”.
3. NRV 2^a.2.1: “*Amortización: las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función del a vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufren por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos. ...*”.
4. Según el Marco Conceptual del PGC, 6^a parte: Criterios de Valoración, apartado 10, “*El valor residual de un activo es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera tenga al final de su vida útil*”.
5. El precio de adquisición de la maquinaria se ha calculado en el apartado anterior; serían $100.000 + 8.000 = 108.000 \text{ €}$.

Su registro contable, para los tres ejercicios económicos sería:

DEBE	Amortización a 31/12/2019; 31/12/2020; 31/12/2021	HABER
5.400	(681) Amortización del inmovilizado material	
	(2813) Amortización acumulada maquinaria	5.400

De manera que el saldo de la amortización acumulada, a 31/12/2021 es de 16.200 €.

Una vez registrada contablemente la amortización, se procederá a efectuar el test de deterioro⁶. En primer lugar, determinados el Valor Contable⁷ a 31/12/2021 = 108.000 – (5.400 x 3) = 91.800 €.

A continuación, hay que determinar cuál es su importe recuperable. Según la NVR 2^a.2.2 se entiende por importe recuperable como el mayor importe entre el valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. En el enunciado indican:

- Valor razonable menos costes de venta = 82.500 – 500 = 82.000 €.
- Valor en uso = 80.000 €

Entre estos dos valores se elegirá el mayor, en este caso 82.000 €, y éste será el importe recuperable. Para comprobar si existe o no deterioro ahora se debe comparar ese importe recuperable con el valor contable a 31/12/2021:

- Importe recuperable a 31/12/2021 = 82.000 €
- Valor contable a 31/12/2021 = 91.800 €.

¿Cómo se interpreta esta información? Un elemento en poder de la empresa con un valor contable de 91.800 €, en esta fecha se podría vender por un importe máximo de 82.000 €, lo que significa que existe una posible pérdida, por lo tanto, se debe efectuar la oportuna corrección valorativa por deterioro de este elemento por la diferencia entre ambos importes, es decir, 9.800 €. Ese deterioro se reconocerá como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

6. NRV 2^a.2.2: "Deterioro del valor: Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre el valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material ... puedan estar deteriorados, en cuyo caso deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material Se reconocerán como un gasto o ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias."

7. Según el Marco Conceptual del PGC, 6^a parte: Criterios de Valoración, apartado 9, "El valor contable o en libros es el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance, una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado".

DEBE	Deterioro a 31/12/2021	HABER
9.800	(691) Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	
	(2913) Deterioro de valor de la maquinaria	9.800

Una vez contabilizado el deterioro, conviene calcular el valor contable de la maquinaria a 31/12/2021, que se obtiene descontando al precio de adquisición todas las correcciones valorativas practicadas, tanto vía amortización como vía deterioro:

$$\text{Valor contable}_{31/12/2021} = 108.000 - (5.400 \times 3) - 9.800 = 82.000 \text{ €}^8$$

c) CUOTA DE AMORTIZACIÓN A 31/12/2022

Para calcular la cuota de amortización a 31/12/2022, es importante recordar que a 31 de diciembre de 2021 se practicó una corrección valorativa por deterioro. Aplicando la NRV 2^a.2.1⁹, se tendrán que ajustar las nuevas cuotas de amortización teniendo en cuenta el valor contable del elemento a 31 de diciembre del año anterior, y el tiempo que aún queda por amortizar de esta maquinaria.

Teniendo en cuenta que el inmovilizado se adquirió el 01/01/2019, ya se han amortizado 3 años y dado que la vida útil es de 20 años, quedan por amortizar 17 años. La nueva cuota de amortización se obtendrá, aplicando el método lineal:

$$\text{Cuota de Amortización} \rightarrow 82.000 / 17 = 4.823,5 \text{ €}$$

DEBE	Cuota de amortización a 31/12/2022	HABER
4.823,5	(681) Amortización Inmovilizado Material	
	(2813) Amortización Acumulada Maquinaria	4.823,5

d) VENTA DE LA MAQUINARIA EL 01/06/2023

Antes de contabilizar la venta de la maquinaria, hay que tener presente que la empresa amortizó por última vez ese inmovilizado el 31/12/2022 y que, desde esa fecha, hasta el momento de la venta, también ha ido perdiendo valor como consecuencia de su uso y del paso del tiempo (entre otras causas). Por lo tanto, en primer lugar, se debe calcular el consumo desde el 01/01/2023 hasta el momento de la venta, es decir, 5 meses:

$$\text{Cuota de Amortización} \rightarrow 82.000 / 17 \times 5 / 12 = 2.009,8 \text{ €}$$

8. Cuando se practica una corrección valorativa por deterioro, el valor contable del elemento, después de ese deterioro, debe coincidir con el importe recuperable.
9. La NRV 2^a.2.1 indica que: “[...] Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente, proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro”.

DEBE	Cuota de amortización a 01/06/2023	HABER
2.009,8	(681) Amortización Inmovilizado Material	
	(2813) Amortización Acumulada Maquinaria	2.009,8

A continuación, aplicando la VRV 2^a.3¹⁰, se procede a contabilizar la venta de la maquinaria. Cuando un elemento de inmovilizado material se da de baja de la contabilidad, es necesario dar de baja también todas las cuentas de correcciones valorativas relacionadas con ese inmovilizado, tanto amortizaciones acumuladas como, si los hubiera, deterioros. En el caso que nos ocupa, se conoce que la maquinaria tiene un deterioro de valor por importe de 9.800 €. La amortización acumulada, en el momento de la venta asciende a 23.033,3 €¹¹.

El importe total de la venta se cobra mediante transferencia bancaria. Al tratarse de una venta, la empresa debe repercutir el 21% de IVA sobre el precio de venta, que son 60.000 €. La cantidad total que va a recibir la empresa será de 72.600 € ($60.000 + 21\% \times 60.000$). La diferencia, este caso, será un beneficio que se imputará a pérdidas y ganancias del ejercicio 2023.

DEBE	Venta el 01/06/2023	HABER
72.600	(572) Bancos c/c	
23.033,3	(2813) Amortización Acumulada Maquinaria	
9.800	(2913) Deterioro valor maquinaria	
15.166,7	(671) Pérdidas procedentes del inmovilizado material	
	(213) Maquinaria	108.000
	(477) H.P. IVA Repercutido	12.600

EJERCICIO RESUELTO 2

La empresa VIRUS, S.A. adquiere en China, el 1 de febrero de 2020, una maquinaria especializada en hacer test masivos con las siguientes condiciones:

- Precio: valor actual de 150.000 € en el momento de la adquisición más el 21% de IVA, a pagar dentro de tres meses.

10. NRV 2^a.3: "Los elementos del inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de los mismos. La diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material neto de los costes de venta y su valor contable, determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que ésta se produce".

11. Amortización Acumulada Maquinaria = 5.400 (año 2019) + 5.400 (año 2020) + 5.400 (año 2021) + 4.823,5 (año 2022) + 2.009,8 (año 2023) = 23.033,3 €

- Gastos varios relacionados con la adquisición: 3.000 € más el 21% de IVA, pagados a través de transferencia bancaria.
- Vida útil de 10 años sin valor residual. Sistema de amortización por cuotas lineales.
- Interés anual simple de mercado aplicado a todas las operaciones: 5%.

Para la instalación y puesta en marcha de la maquinaria, es necesario que venga a España un ingeniero chino, con un coste para la empresa VIRUS S.A. de 3.000 €, cantidad que abonamos mediante transferencia bancaria. Este ingeniero permanecerá en nuestro país 30 días que es el tiempo que tarda para poder realizar la instalación de la maquinaria. Pasado este tiempo, la máquina está en condiciones de funcionamiento.

El 31 de diciembre de 2022, por causas técnicas de mercado, el valor de mercado de la maquinaria se estima en 111.000 €. A 31 de diciembre de 2023, una vez desaparecidas las causas anteriores, el valor de mercado de la maquinaria se estima en 100.000 €.

SE PIDE: Realizar los asientos contables en el libro diario de la sociedad VIRUS S.A. relativos a las siguientes operaciones:

- a) Contabilización de las operaciones relativas a la adquisición de la maquinaria a 01/02/2020.
- b) Contabilización, en su caso, de todas las operaciones relativas a la maquinaria a 01/03/2020.
- c) Contabilización, a 31/12/2020, de la cuota de amortización de la maquinaria.
- d) Contabilización, a 31/12/2022, de todas las correcciones valorativas de la maquinaria.
- e) Contabilización, a 31/12/2023, de la cuota de amortización de la maquinaria.
- f) Si procede, contabilización a 31/12/2023, de la posible corrección valorativa reversible de la maquinaria.

SOLUCIÓN

- a) **CONTABILIZACIÓN DE LAS OPERACIONES RELATIVAS A LA ADQUISICIÓN DE LA MAQUINARIA A 01/02/2020**

El 1 de febrero se adquiere una maquinaria, pero no estará en condiciones de funcionamiento hasta pasado un mes. Por lo tanto, cualquier anotación contable que se efectúe durante el mes de febrero, será considerando que ese inmovilizado está en curso.

Aplicando la NRV 2^a.1¹², el precio de adquisición está formado por el valor actual más los gastos relacionados con la adquisición (150.000 + 3.000). Todo esto grabado con un IVA del 21%. Estos gastos se pagan a través de transferencia bancaria (incluido el IVA), mientras que el resto se paga dentro de tres meses, es decir, a corto plazo. Según la NRV 9^a.3.1.1, como el efecto de actualizar los flujos es poco significativo, la deuda se valora por su valor nominal.

DEBE	Contabilización de las operaciones relativas a la adquisición de la maquinaria a 01/02/2020	HABER
153.000	(233) Maquinaria en montaje	
32.130	(472) H.P. IVA Soportado	
	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	181.500
	(572) Bancos c/c	3.630

b) CONTABILIZACIÓN, EN SU CASO, DE TODAS LAS OPERACIONES RELATIVAS A LA MAQUINARIA A 01/03/2020

En esa fecha, la máquina está en condiciones de funcionamiento, aunque para determinar el valor del inmovilizado terminado, falta por incorporar unos gastos en los que se ha incurrido durante el mes de febrero correspondientes al coste que para la empresa tiene, la contratación de un ingeniero ajeno al personal, para que instale y ponga en marcha la citada maquinaria. Este coste supondrá un mayor valor en el precio de adquisición, al ser un gasto necesario para la puesta en condiciones de funcionamiento de ese inmovilizado.

Para registrar que la maquinaria está en condiciones de funcionamiento, se da de baja la cuenta del inmovilizado en curso por su saldo y, además, indicaremos el importe pagado a través de transferencia bancaria al ingeniero.

DEBE	Contabilización, en su caso, de todas las operaciones relativas a la maquinaria a 01/03/2020	HABER
156.000	(213) Maquinaria	
	(572) Bancos c/c	3.000
	(233) Maquinaria en montaje	153.000

12. NRV 2^a.1: "La valoración inicial de los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.... El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares. Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros".

NOTA IMPORTANTE: En este ejercicio no se incluyen intereses en el valor de la maquinaria porque la operación es a corto plazo.

c) **CONTABILIZACIÓN, A 31/12/2020, DE LA CUOTA DE AMORTIZACIÓN DE LA MAQUINARIA**

La máquina tiene una vida útil de 10 años sin valor residual, y se amortiza por el sistema de cuotas constantes. Sólo hay que tener presente, antes de amortizar, que esta máquina está en condiciones de funcionamiento el 1 de marzo, por lo que se tendrá que amortizar un total de 10 meses sobre el valor final de ese inmovilizado.

$$\text{Cuota de amortización} \rightarrow 156.000 / 10 \times 10 / 12 = 13.000 \text{ €}$$

DEBE	Contabilización, a 31/12/2020, de la cuota de amortización de la maquinaria	HABER
13.000	(681) Amortización inmovilizado material	
	(2813) Amortización Acumulada Maquinaria	13.000

d) **CONTABILIZACIÓN, A 31/12/2022 DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS DE LA MAQUINARIA**

Aunque en el ejercicio el siguiente registro contable que se nos pide se produce ya en 2022, no hay que olvidar que a 31/12/2021 la empresa tuvo que amortizar un año completo de la maquinaria. Aunque no se pida expresamente su registro contable, es necesario tenerlo en cuenta para poder resolver este apartado d).

La cuota será diferente a la calculada para el año 2020, ya que ahora sí se tiene que considerar el ejercicio completo, es decir, desde el 1 de enero al 31 de diciembre, por lo tanto:

$$\text{Cuota de amortización} \rightarrow 156.000 / 10 = 15.600 \text{ €}$$

DEBE	Amortización a 31/12/2021	HABER
15.600	(681) Amortización del inmovilizado material	
	(2813) Amortización acumulada maquinaria	15.600

A continuación, se contabiliza la amortización a 31/12/2022. El importe de la cuota será idéntico al calculado para el año 2021.

DEBE	Amortización a 31/12/2022	HABER
15.600	(681) Amortización inmovilizado material (156.000 / 10)	
	(2813) Amortización Acumulada Maquinaria	15.600

Aplicando la NRV 2^a.2, la amortización acumulada a 31/12/2022 asciende a 13.000 + 15.600 + 15.600 = 44.200 €.

Una vez realizado ese cálculo, se efectúa el test de deterioro. Para ello, calculamos en primer lugar el valor contable:

$$\text{Valor Contable a 31/12/2022} = 156.000 - 44.200 = 111.800 \text{ €.}$$

El siguiente paso consiste en calcular su importe recuperable. Según la NVR 2ª.2.2 se entiende por importe recuperable como el mayor importe entre el valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. En este caso, sólo se nos informa del valor de mercado de la maquinaria en esa fecha, por lo tanto, el importe recuperable asciende a 111.000 €:

Para comprobar si existe o no deterioro ahora se debe comparar ese importe recuperable con el valor contable a 31/12/2022:

- Importe recuperable a 31/12/2022 = 111.000 €
- Valor contable a 31/12/2022 = 111.800 €

Lo que supone una posible pérdida (deterioro) por importe de 800 €

DEBE	A 31/12/2022, contabilización de las correcciones valorativas de la maquinaria	HABER
800	(691) Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	
	(2913) Deterioro valor maquinaria	800

Como se ha visto en el ejercicio anterior, el nuevo valor contable deberá coincidir con el importe recuperable, es decir:

$$\text{Valor contable}_{31/12/2022} = 156.000 - 44.200 - 800 = 111.000 \text{ €}$$

e) CONTABILIZACIÓN, A 31/12/2023 DE LA CUOTA DE AMORTIZACIÓN DE LA MÁQUINA

Según la NRV 2ª.2.1, hay que ajustar las nuevas cuotas de amortización teniendo en cuenta el valor contable del elemento a 31 de diciembre del año anterior, y el tiempo que aún queda por amortizar de esta maquinaria.

El inmovilizado estaba en condiciones de funcionamiento el 01/03/2020, de manera que, hasta el 31/12/2022 ya se han amortizado un total de 2 años y 10 meses; si se mide en meses, se han amortizado 34 meses sobre un total de 120. Quedan por amortizar 86 meses para completar su vida útil. La nueva cuota de amortización se calcula teniendo en cuenta que se ha consumido el año 2023 completo, es decir, 12 meses:

$$\text{Cuota de Amortización} \rightarrow 111.000 \times 12/86 = 15.488,37 \text{ €}$$

DEBE	A 31/12/2023, contabilización de la cuota de amortización de la maquinaria	HABER
15.488,37	(681) Amortización inmovilizado material	
	(2813) Amortización Acumulada Maquinaria	15.488,37

f) SI PROcede, CONTABILIZACIÓN A 31/12/2023, DE LA POSIBLE CORRECCIÓN VALORATIVA REVERSIBLE DE LA MAQUINARIA

Una vez practicada la corrección valorativa derivada de la depreciación que ha sufrido el inmovilizado de carácter irreversible (amortización), hay que proceder al cálculo del nuevo valor contable de la maquinaria:

$$\text{Valor contable maquinaria}_{31/12/2023} = 156.000 - 44.200 - 800 - 15.488,37 = 95.511,63 \text{ €}$$

A continuación, se analiza a cuánto asciende el importe recuperable en esa misma fecha: según el enunciado, las causas que obligaron a dotar el deterioro en el año 2022 han desaparecido, y el valor de mercado (importe recuperable) asciende a 100.000 €¹³. Según la NRV 2^a.2.2¹⁴, se debe proceder a la reversión del deterioro de esa maquinaria. Sin embargo, esa misma norma también indica que "*la reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor*", es decir, para calcular el importe del deterioro que se puede revertir, previamente hay que obtener cuál habría sido el valor contable de ese elemento si no hubiera existido el citado deterioro.

En este caso, si no hubieran existido las causas que originaron la pérdida de carácter reversible de la maquinaria (deterioro), su valor contable sería de 96.200 €:

$$\text{Valor contable maquinaria}_{31/12/2023 \text{ SIN DETERIORO}} = 156.000 - (13.000 + 15.600 + 15.600 + 15.600)^{15} = 96.200 \text{ €.}$$

Una vez obtenido este dato, se debe comparar con el valor contable (calculado previamente) de la maquinaria considerando el citado deterioro:

13. Si se compara el valor contable con el importe recuperable se puede observar que la maquinaria ha pasado de suponer una posible pérdida a un posible beneficio por importe de 4.488,37 €. Este posible beneficio se obtiene de la diferencia entre el valor contable y el importe recuperable: 100.000 – 95.511,63 = 4.488,37 €.

14. NRV 2^a.2.2: ".... *Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos de inmovilizado material, así como su reversión, cuando las circunstancias que la motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias ...*".

15. 13.000 € es la cuota de amortización del año 2020 y 15.600 serían las cuotas para los años 2021, 2022 y 2023.

Valor contable maquinaria _{31/12/2023 CON DETERIORO} = $156.000 - 44.200 - 800 - 15.488,37$
 = 95.511,63 €

El límite de la reversión del deterioro será la diferencia entre ambos valores contables, es decir, $96.200 - 95.511,63 = 688,37$ €

DEBE	Si procede, contabilización a 31/12/2023, de la posible corrección valorativa reversible de la maquinaria	HABER
688,37	(2913) Deterioro de valor de maquinaria	
	(7913) Reversión deterioro valor maquinaria	688,37

EJERCICIO RESUELTO 3

Una empresa adquirió el 1 de Julio de 2020 una maquinaria especializada para el desarrollo de su proceso productivo por importe de 2.000.000 € (más el 21% de IVA soportado deducible¹⁶).

Tiene una vida útil estimada de 8 años y el sistema de amortización elegido es lineal. Se considera un valor residual nulo.

El 31 de diciembre de 2024 se considera que el valor razonable menos los costes de venta estimados de dicha máquina asciende a 847.000 €, siendo su valor en uso a dicha fecha de 850.000 €.

El 1 de enero de 2026 invierte 15.000 €, más el 21% de IVA soportado deducible, que pagará con vencimiento a 60 días, por la incorporación de determinadas piezas a dicha máquina, al objeto de aumentar su capacidad de producción, manteniendo la misma vida útil.

SE PIDE: Realizar los asientos contables en la sociedad relativos a las siguientes operaciones:

- a) Amortización de la maquinaria a 31/12/2021.
- b) Si procede, registro contable del deterioro de valor de la maquinaria a 31/12/2024.
- c) Amortización de la maquinaria el 31/12/2025.
- d) Instalación de las piezas adquiridas a 01/01/2026.

16. Es decir, recuperable, luego no puede formar parte del precio de adquisición.

SOLUCIÓN

a) AMORTIZACIÓN DE LA MAQUINARIA A 31/12/2021

La empresa adquirió la maquinaria en julio de 2020; aunque no es necesario, vamos a recordar cómo se tuvo que registrar esa compra. Aunque en el enunciado no se indica la forma de pago, supondremos que se realizó pagando a través de transferencia bancaria.

DEBE	Compra de la maquinaria a 01/07/2020	HABER
2.000.000	(213) Maquinaria	
420.000	(472) H.P. IVA Soportado	
	(572) Bancos c/c	2.420.000

Además, a 31/12/2020 tuvo que calcular la depreciación de carácter irreversible (amortización) de esa maquinaria, teniendo en cuenta que se adquirió en julio:

Cuota de amortización año 2020 (desde el 1 de julio) → $2.000.000 / 8 \times 6 / 12 = 125.000 \text{ €}$

DEBE	Amortización a 31/12/2020	HABER
125.000	(681) Amortización del inmovilizado material	
	(2813) Amortización acumulada maquinaria	125.000

A 31 de diciembre de 2021, la cuota de amortización corresponde a un ejercicio completo, por lo tanto, la cuota correspondiente a este año serán 250.000 €¹⁷.

DEBE	Amortización de la maquinaria a 31/12/2021	HABER
250.000	(681) Amortización del inmovilizado material	
	(2813) Amortización acumulada maquinaria	250.000

b) SI PROCEDE, REGISTRO CONTABLE DEL DETERIORO DE VALOR DE LA MAQUINARIA A 31/12/2024

Nos piden calcular si, en diciembre de 2024 hay o no deterioro de valor de la maquinaria. Como se ha visto en ejercicios anteriores, no hay que olvidar que durante los años 22, 23 y 24¹⁸ la empresa ha ido amortizando este inmovilizado igual que lo hizo en diciembre del 21, es decir:

DEBE	Amortización años 2022, 2023 y 2024	HABER
250.000	(681) Amortización del inmovilizado material	
	(2813) Amortización acumulada maquinaria	250.000

17. $2.000.000 / 8 = 250.000 \text{ €}$.

18. Incluimos el año 2024 porque para poder hacer el test de deterioro de ese año es necesario haber amortizado previamente.

Aplicando la NRV 2^a.2, la amortización acumulada a 31/12/2024 asciende a $125.000 + (250.000 \times 4^{19}) = 1.125.000 \text{ €}$

Una vez realizado ese cálculo, se efectúa el test de deterioro, calculando en primer lugar el valor contable a final del ejercicio.

Valor Contable a 31/12/2024 = $2.000.000 - 1.125.000 = 875.000 \text{ €}$

A continuación, hay que determinar cuál es su importe recuperable. Según la NVR 2^a.2.2, el importe recuperable de esta maquinaria se obtiene entre el mayor de los siguientes valores: valor razonable menos costes de venta: 847.000 € y el valor en uso: 850.000 €. En este caso, el importe recuperable es de 850.000 €. Una vez obtenido este dato, ahora tenemos que comparar el valor contable y el importe recuperable:

- Importe recuperable a 31/12/2024 = 850.000 €
- Valor contable a 31/12/2024 = 875.000 €

Los anteriores cálculos nos indican la existencia de una posible pérdida (deterioro) por importe de 25.000 €

DEBE	Si procede, registro contable del deterioro de valor de la maquinaria a 31/12/2024	HABER
25.000	(6913) Pérdidas por deterioro de maquinaria	
	(2913) Deterioro de valor de maquinaria	25.000

Una vez contabilizado el deterioro, conviene calcular el nuevo valor contable de la maquinaria a 31/12/2024: $2.000.000 - 1.125.000 - 25.000 = 850.000 \text{ €}$

c) AMORTIZACIÓN DE LA MAQUINARIA A 31/12/2025

Según la NRV 2^a.2.1, hay que ajustar las nuevas cuotas de amortización teniendo en cuenta el valor contable del elemento a 31 de diciembre del año anterior, y el tiempo que aún queda por amortizar de esta maquinaria.

Ya se han amortizado 4 años y medio, como la vida útil era de 8 años, nos quedan por amortizar 3,5 años. La nueva cuota de amortización será, por tanto:

Cuota de Amortización → $850.000 / 3,5 = 242.857,14 \text{ €}$

DEBE	Amortización de la maquinaria a 31/12/2025	HABER
242.857,14	(681) Amortización inmovilizado material	
	(2813) Amortización Acumulada Maquinaria	242.857,14

19. Corresponden a los 4 años comprendidos entre el 31/12/2021 y el 31/12/2024 (ambos inclusive).

d) INSTALACIÓN DE LAS PIEZAS ADQUIRIDAS A 01/01/2026

En la resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, se contemplan determinados tipos de operaciones en el inmovilizado realizadas con posterioridad a su puesta en condiciones de funcionamiento²⁰. Como la inversión que realiza la empresa el 01/01/2025, consiste en la incorporación de determinadas piezas a dicha máquina, al objeto de aumentar su capacidad de producción, vamos a considerar esta circunstancia como mayor valor de esa maquinaria, por tanto:

DEBE	Instalación de las piezas adquiridas a 01/01/2025	HABER
15.000	(213) Maquinaria	
3.150	(472) H.P. IVA Soportado	
	(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	18.150

EJERCICIO RESUELTO 4

El 1 de enero de 2020 la compañía CONSA, dedicada al tratamiento de residuos, ha adquirido al contado una máquina dedicada al reciclado de residuos. El valor al contado de la maquina asciende a 30.000 €, a los que el proveedor ha aplicado, en factura, un descuento por pronto pago del 15%, realizando la compañía la transferencia bancaria resultante. Además, CONSA ha incurrido a crédito en 2.000 € en concepto de gastos de transporte de la maquina hasta su planta de reciclado y 2.500 € por su instalación, que ha finalizado una empresa externa el mismo día de su adquisición. En el momento de la compra, el fabricante informa de que la maquinaria tiene una vida útil de 5 años, al término de los cuales su valor residual será nulo.

A 31 de diciembre de 2021, el valor en uso de la maquinaria asciende a 16.000 €, mientras que su valor razonable es 18.800 €, aunque su enajenación exigiría pagar comisiones de venta por 1.500 €.

Prescindiendo del registro contable del IVA, y sabiendo que CONSA amortiza todos sus activos por cuotas constantes.

20. Según esta resolución, una de las problemáticas relativas a los elementos del inmovilizado material obedece a las ampliaciones y mejoras. La ampliación consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva. Además, se entiende por mejora el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos, serán los siguientes. Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las condiciones siguientes: aumento de la capacidad y/o de la productividad, y/o alargamiento de la vida útil.

SE PIDE: Realizar los asientos contables en la sociedad CONSA relativos a las siguientes operaciones:

- Asiento relativo a la adquisición de la maquinaria.
- Asiento relativo a los gastos de transporte y de instalación de la maquinaria.
- Si procede, corrección valorativa reversible de la maquinaria a 31/12/2021.
- Si procede, corrección valorativa irreversible de la maquinaria a 31/12/2022.

SOLUCIÓN

a) ASIENTO RELATIVO A LA ADQUISICIÓN DE LA MAQUINARIA

En el ejercicio resuelto 1 ya se ha trabajado la NRV 2ª.1 relativa al cálculo del precio de adquisición de los elementos de inmovilizado material, así que no vamos a incidir de nuevo en el planteamiento teórico y su resolución. La única diferencia que hay en este apartado es que existe un descuento por pronto pago del 15%; aunque ese descuento se practique fuera factura, la norma indica que al precio de adquisición se le descontará "*cualquier descuento o rebaja en el precio*", sin especificar si es dentro o fuera de factura, por lo tanto, esa rebaja por pronto pago se va a considerar como un menor importe en el precio de adquisición.

En el ejercicio también se indica expresamente que se prescinda del registro contable del IVA; por lo tanto, el reflejo contable de este primer apartado será:

DEBE	Asiento relativo a la adquisición de la maquinaria	HABER
25.500 ²¹	(213) Maquinaria	
		(572) Bancos c/c 25.500

b) ASIENTO RELATIVO A LOS GASTOS DE TRANSPORTE Y DE INSTALACIÓN DE LA MAQUINARIA

Aunque se podría haber contabilizado todo en un único asiento, en este caso se pide que se realice en dos, de ahí este desglose. Se sigue aplicando la NRV 2ª.1: "... *el precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento...*". Es decir, los gastos de transporte y de instalación de la maquinaria, como son necesarios para que el inmovilizado esté en condiciones de funcionamiento, se van a considerar mayor valor en el precio de adquisición. Como son a crédito, se debe contabilizar la obligación de pago correspondiente con los acreedores por prestación de servicios:

21. Precio de adquisición = importe en factura menos descuentos más gastos: P.A. = 30.000 – (15% x 30.000) = 25.500 €.

DEBE	Asiento relativo a los gastos de transporte y de instalación de la maquinaria	HABER
4.500	(213) Maquinaria	
	(410) Acreedores por prestaciones de servicios	4.500

Se entiende que la máquina ya está en condiciones de funcionamiento (todo en la misma fecha, es decir, a 01 de enero de 2020). Aunque no se pide su anotación contable, hay que tenerlo en cuenta para poder resolver el resto del ejercicio.

DEBE	Puesta en condiciones de funcionamiento de la maquinaria	HABER
30.000 ²²	(213) Maquinaria	
	(233) Maquinaria en montaje	30.000

c) SI PROCEDE, CORRECCIÓN VALORATIVA REVERSIBLE DE LA MAQUINARIA A 31/12/2021

Siguiendo con la NRV 2^a.2.2: "*Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable...*"

La cuestión determinante es que esta corrección valorativa reversible se debe practicar en diciembre del año 2021. Se entiende que previamente la empresa ha contabilizado la cuota de amortización correspondiente a ese año²³ (sin ese dato, no se puede calcular el valor contable):

Cuota de amortización año 2021 → $30.000 / 5 = 6.000 \text{ €}$

DEBE	Amortización a 31/12/2021	HABER
6.000	(681) Amortización del inmovilizado material	
	(2813) Amortización acumulada maquinaria	6.000

Una vez amortizado, se debe calcular el valor contable de la maquinaria en esa fecha:

$$\text{Valor contable}_{31/12/2021} = 30.000 - 6.000 - 6.000 = 18.000 \text{ €}$$

$$\text{Importe recuperable}^{24}_{31/12/2021} = 17.300 \text{ €}$$

22. $30.000 = 25.500$ (apartado a) + 4.500 (apartado b)

23. Lógicamente, también ha debido practicar la corrección de la amortización el año anterior, a 31/12/2020 por el mismo importe, ya que la maquinaria estaba en condiciones de funcionamiento a 1 de enero, de manera que se ha consumido un año completo.

24. NRV 2^a.2.2: "Se entiende por importe recuperable el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso". En este caso, se elegirá el mayor entre el valor en uso (16.000 €) y el valor razonable menos los costes de venta ($18.800 - 1.500 = 17.300 \text{ €}$), o sea, 17.300 €.

Como se puede observar, existe una posible pérdida en la maquinaria, lo que indica que, si se vendiera ese día, sería con pérdidas, puesto que el valor de mercado es menor a su valor contable. Se tendrá que reflejar esta situación con la corrección valorativa reversible, es decir, con un deterioro de valor por esa diferencia que asciende a 700 €.

DEBE	Si procede, corrección valorativa reversible de la maquinaria a 31/12/2021	HABER
700	(691) Pérdidas por deterioro del inmovilizado	
	(2913) Deterioro de valor de la maquinaria	700

Es recomendable, una vez practicada esa corrección valorativa, obtener el valor contable que, como se ha visto en ejercicios anteriores, debe coincidir con el importe recuperable:

$$\text{Valor contable}_{31/12/2021} = 30.000 - 6.000 - 6.000 - 700 = 17.300 \text{ €}$$

d) SI PROCEDE, CORRECCIÓN VALORATIVA IRREVERSIBLE DE LA MAQUINARIA A 31/12/2022

Llegado el 31 de diciembre, al tener una corrección por deterioro dotada el año anterior, debemos aplicar la NRV 2º.1 que establece que “*cuando ..., proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable*”. Es decir, hay que calcular las nuevas cuotas de amortización de la maquinaria teniendo en cuenta el tiempo que ya se ha amortizado y el que queda pendiente de amortizar.

La vida útil es de 5 años, de los cuales, ya se han amortizado los años 2020 y 2021, por lo tanto, quedan pendientes por amortizar un total de 3 años:

$$\text{Nueva cuota de amortización} \rightarrow 17.300 / 3 = 5.766,67 \text{ €}$$

DEBE	Si procede, corrección valorativa irreversible de la maquinaria a 31/12/2022	HABER
5.766,67	(681) Amortización del inmovilizado material	
	(2813) Amortización acumulada de maquinaria	5.766,67

EJERCICIO RESUELTO 5

La empresa COSTA, S.A. presenta en su balance de situación a 01/01/2020, entre otras, las siguientes partidas: (213) Maquinaria: 100.000 €; (2813) Amortización Acumulada Maquinaria: 40.000 €; (2913) Deterioro valor maquinaria: 3.000 €; (218) Elementos de transporte: 60.000; (2818) Amortización Acumulada Elementos

de transporte: 24.000 €. Se sabe además que todo el inmovilizado material fue adquirido por la empresa el 01/01/2016, que los elementos tienen una vida útil de 10 años sin valor residual y sistema de amortización es lineal en 10 años.

El 1 de julio de 2020 compra un solar por 60.000 € más el 21% de IVA, pagando todo a través de transferencia bancaria. Contrata, en esa fecha, a la empresa CRUCEROS, S.A. para la explotación del solar comprado anteriormente. El coste de esta operación asciende a 8.000 € más el 21% de IVA que paga a través de un cheque de la cuenta corriente. La empresa continúa con su política de amortizar su inmovilizado material de forma lineal en 10 años.

El 1 de octubre de 2020 decide vender el elemento de transporte. El precio de venta asciende a 30.000 € (IVA 21%) y se cobrará dentro de 3 meses.

El deterioro que aparece en balance lo dotó la empresa a cierre del ejercicio 2019 como consecuencia de unos movimientos del mercado de los productos fabricados por este tipo de máquina. Se sabe que a 31 de diciembre de 2020 el valor razonable menos coste de venta es de 52.000 € y el valor en uso de la maquinaria en esa fecha es de 48.000 €.

SE PIDE: Teniendo en cuenta la información anterior, contabilizar las siguientes operaciones:

- Asiento de la venta del elemento de transporte el 01/10/2020.
- Amortización y, si procede, deterioro de la maquinaria a 30/12/2020.
- Amortización del elemento de transporte a 31/12/2020.
- Amortización, a 31/12/2020 del inmovilizado adquirido en julio de ese año.

SOLUCIÓN

a) ASIENTO DE LA VENTA DEL ELEMENTO DE TRANSPORTE EL 01/10/2020

Cuando un elemento de inmovilizado material se da de baja de la contabilidad, aplicando la NRV 2^a.3²⁵, es necesario dar de baja también todas las cuentas de correcciones valorativas relacionadas con ese inmovilizado, tanto amortizaciones acumuladas como, si los hubiera, deterioros. En el caso que nos ocupa, comprobamos que el elemento de transporte no tiene recogidas correcciones valorativas por deterioro dotadas con anterioridad a octubre de este año.

25. NRV 2^a.3: "Los elementos del inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de los mismos. La diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material neto de los costes de venta y su valor contable, determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que ésta se produce".

Sin embargo, debemos ser conscientes de que en la información inicial está facilitada con fecha 1 de enero, y como la venta se produce en octubre, ese elemento de transporte se ha ido consumiendo, es decir, perdiendo valor durante estos 9 meses. Por lo tanto, antes de contabilizar la venta debemos calcular la pérdida irreversible (amortización) que ha experimentado este elemento durante ese tiempo.

Cuota de amortización desde enero hasta octubre año 2020 → $60.000/10 \times 9/12 = 4.500 \text{ €}$

DEBE	Amortización a 01/10/2020	HABER
4.500	(681) Amortización del inmovilizado material	
	(2813) Amortización acumulada maquinaria	4.500

Por lo tanto, la amortización acumulada, en el momento de la venta asciende a 28.500 €²⁶.

El importe total de la venta se cobra dentro de tres meses²⁷, por lo que tendremos que indicar que la empresa tiene un derecho de cobro por el importe de esa venta (30.000 €) junto con el IVA correspondiente. La diferencia entre el valor contable y el precio de venta determinará si esta operación se ha realizado con beneficio o con pérdida. En este caso, será una pérdida que se imputará a pérdidas y ganancias del ejercicio 2020.

DEBE	Asiento de la venta del elemento de transporte el 01/10/2020	HABER
36.300	(543) Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	
28.500	(2813) Amortización Acumulada Maquinaria	
1.500	(671) Pérdidas procedentes del inmovilizado material	
	(218) Elementos de transporte	60.000
	(477) H.P. IVA Repartido	6.300

b) AMORTIZACIÓN Y, SI PROCEDE, DETERIORO DE LA MAQUINARIA A 31/12/2020

Según aparece en la información inicial, la empresa contabilizó una corrección valorativa por deterioro en diciembre del año anterior, lo que supone, según recoge la NRV 2ª.2.1, tener que calcular las nuevas cuotas de amortización.

26. Amortización Acumulada Elementos de Transporte Maquinaria = 24.000 (según la información a 01/01/2020) + 4.500 (hasta octubre año 2020) = 28.500 €

27. Como el cobro se va a efectuar dentro de tres meses y sin interés contractual, podemos valorar el derecho de cobro a valor nominal.

Valor contable maquinaria _{31/12/2020 antes de amortizar}: $100.000 - 40.000 - 3.000 = 57.000 \text{ €}$

Ya se han amortizado 4 años sobre un total de 10, luego quedan 6 años por amortizar:

Cuota de amortización $\rightarrow 57.000 / 6 = 9.500 \text{ €}$

DEBE	Amortización y, si procede, deterioro de la maquinaria a 31/12/2020 (primera parte)	HABER
9.500	(681) Amortización inmovilizado material (9 meses)	
	(2813) Amortización acumulada maquinaria	9.500

El nuevo valor contable de la maquinaria, una vez amortizado este año será: $100.000 - (40.000 + 9.500 + 3.000) = 47.500 \text{ €}$

El importe recuperable asciende a 52.000 €²⁸

Esto supone que hay que revertir el deterioro contabilizado el año anterior. Recordar que la NRV 2^a.2.2²⁹, indica que "*la reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor*":

Valor contable maquinaria _{31/12/2020 SIN DETERIORO}: $100.000 - 50.000^{30} = 50.000 \text{ €}$

Valor contable maquinaria _{31/12/2020 CON DETERIORO}: $100.000 - (40.000 + 9.500 + 3.000) = 47.500 \text{ €}$

LÍMITE DE LA REVERSIÓN: $50.000 - 47.500 = 2.500 \text{ €}$

DEBE	Amortización y, si procede, deterioro de la maquinaria a 31/12/2020 (segunda parte)	HABER
2.500	(2913) Deterioro valor maquinaria	
	(791) Reversión deterioro inmovilizado material	2.500

c) AMORTIZACIÓN DEL ELEMENTO DE TRANSPORTE A 31/12/2020

El elemento de transporte se vendió en octubre, luego en este apartado no se tendrá que registrar ninguna anotación contable.

- 28. El importe recuperable es el mayor entre valor razonable menos costes de venta y el valor en uso, en este caso, el mayor entre 52.000 € y 48.000 €.
- 29. NRV 2^a.2.2: ".... Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos de inmovilizado material, así como su reversión, cuando las circunstancias que la motivaron dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias ...".
- 30. La amortización acumulada, si no hubiera existido deterioro es de 50.000: 10.000 (año 2016) + 10.000 (año 2017) + 10.000 (año 2018) + 10.000 (año 2019) + 10.000 (año 2020).

DEBE	Amortización del elemento de transporte a 31/12/2020	HABER
	NO PROCEDE ANOTACIÓN CONTABLE	

d) AMORTIZACIÓN, A 31/12/2020 DEL INMOVILIZADO ADQUIRIDO EN JULIO DE ESE AÑO

En el mes de julio la empresa adquiere un solar por 60.000 € y contrata a la empresa CRUCEROS para la explotación de ese solar por importe de 8.000 €. Según la NRV 3^a³¹, aunque los terrenos no se amortizan, los costes de rehabilitación sí, por tanto, como la empresa sigue con la política de amortizar su inmovilizado en 10 años, utilizamos esta vida útil para su amortización:

Cuota amortización: $8000 / 10 \times 6/12 = 400 \text{ €}$

DEBE	Amortización a 31/12/2020 del inmovilizado adquirido en julio de ese año	HABER
400	(681) Amortización inmovilizado material	
	(2819) Amortización acumulada otro inmovilizado material	400

31. NRV 3^a: Normas particulares sobre inmovilizado material. A) Solares sin edificar. "Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento Normalmente, los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes esa porción se amortizará a lo largo del periodo en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes".

EJERCICIO PROPUESTO 1

La empresa DÉCIMA, S.A. necesita comprar una serie de inmovilizados para desarrollar su actividad. La inversión, realizada el 01/07/2020, consiste en la adquisición de:

1º. Unos equipos industriales con una vida útil de 6 años por importe de 39.500 € que requieren un periodo de instalación de 10 meses y unos gastos de instalación, al final de dicho periodo, de 500 €.

2º. Una máquina especial valorada en 29.400 € que necesitará 17 meses para poder estar en condiciones de funcionamiento y unos gastos de montaje que ascienden a 600 € al final del periodo de montaje. La vida útil de esta máquina especial es de 10 años.

Todas las operaciones se pagan mediante cheque bancario.

Sabiendo que la empresa amortiza estos inmovilizados según un sistema lineal y que no tienen valor residual alguno:

SE PIDE: Realizar los apuntes contables correspondientes a las siguientes operaciones:

DEBE	Contabilización de la compra de los inmovilizados el 1/07/2020	HABER

DEBE	Amortización de los inmovilizados el 31/12/2020	HABER

DEBE	Asiento a realizar por la maquinaria especial el 01/12/2021 al entrar en condiciones de funcionamiento	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 2

La sociedad LITIO, SA adquirió el 1 de enero de 2016 una maquinaria por importe de 1.000.000 €. La maquinaria tiene una vida útil de 10 años, con valor residual cero y amortización lineal. Por otro lado, se conoce que el importe recuperable de la maquinaria el 31 de diciembre de 2020 asciende a 450.000 € y el 31 de diciembre de 2022 a 350.000 €

SE PIDE: Registro contable de las siguientes operaciones:

DEBE	a) Amortización de la maquinaria 31 de diciembre de 2020	HABER
DEBE	b) Registro contable, si fuese necesario, del deterioro de valor de la maquinaria a 31 de diciembre de 2020	HABER
DEBE	c) Amortización de la maquinaria 31 de diciembre de 2021	HABER
DEBE	d) Si fuese necesario, registro contable de las operaciones relativas al deterioro de valor a 31 de diciembre de 2022	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 3

A 01/01/2020, la empresa CRUCEROS, S.A. posee, entre otros inmovilizados, un barco, adquirido hace 5 años (el 01/01/2015) por 2.000.000 € y con un sistema de amortización lineal en 16 años.

A cierre del ejercicio 2020, como consecuencia de la aparición de nuevos buques tecnológicamente mejor equipados, el valor razonable del barco asciende a 1.200.000 €, aunque para venderlo tendríamos un coste de venta de 50.000 €. El valor en uso del barco asciende a 1.100.000 €.

El 1 de abril de 2021 CRUCEROS, S.A. decide venderlo, ya que considera que es el momento idóneo para hacerlo. El precio de venta asciende a 1.400.000 € más el 21% de IVA, cantidad que cobrará dentro de 3 meses.

SE PIDE: teniendo en cuenta estos datos, contabilice:

DEBE	a) Si procede, deterioro del inmovilizado a 31/12/2020	HABER

DEBE	b) Todas las operaciones a 01/04/2021	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 4

La empresa MALFAINER-II, S.A. adquiere en Alemania, el 1 de abril de 2020, una maquinaria especializada por valor de 200.000 € (IVA 21%) a pagar dentro de tres meses. Los gastos de transporte de la maquinaria ascienden a 5.000 € (IVA 21%), pagados a través de transferencia bancaria.

Para la instalación y puesta en marcha de la maquinaria, es necesario que una empresa externa proceda a la calibración, siendo el importe de la factura de 5.000 €, cantidad que pagamos mediante transferencia bancaria. El 1 de junio de 2020 la maquinaria está en condiciones de funcionamiento.

El 31 de diciembre de 2022, por causas técnicas de mercado, el importe recuperable de la maquinaria se estima en 155.000 €. A 31 de diciembre de 2023, una vez desaparecidas las causas anteriores, el importe recuperable de la maquinaria se estima en 160.000 €.

SE PIDE: Sabiendo que la empresa amortiza su inmovilizado de manera lineal durante 10 años, a razón de un 10% anual. Realizar los asientos contables en el libro diario de la sociedad MALAINER-II S.A. relativos a las siguientes operaciones:

DEBE	Contabilización, en su caso, de todas las operaciones relativas a la maquinaria a 1 de junio de 2020	HABER

DEBE	A 31/12/2022, contabilización, en su caso, del deterioro de la maquinaria adquirida en 2020	HABER

DEBE	A 31/12/2023, si procede, contabilización de la posible corrección valorativa reversible de la maquinaria adquirida en 2020	HABER

DEBE	A 31/12/2024, contabilización de la amortización	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 5

La sociedad GROODY, S.A. tiene en su balance una máquina, adquirida el 01/07/2020, con un precio de adquisición de 50.000 € menos un descuento comercial del 10%. Los gastos de transporte y seguro de la misma ascendieron a 3.500 €. Además, se incurrieron en los siguientes gastos antes de la puesta en servicio para el uso: Por la ubicación y puesta en marcha 2.500 € y los costes incurridos por el personal administrativo de la empresa 1.000 €. El pago de la máquina fue aplazado (a 3 meses) y el resto fue al contado. La máquina tiene una vida útil de 10 años y aplica un sistema de amortización lineal.

A cierre del ejercicio 2022, como consecuencia de unos movimientos del mercado de los productos fabricados por este tipo de máquina, el valor razonable de la misma asciende a 37.000 €, aunque para venderla tendríamos un coste de venta de 1.000 €. El valor en uso de la maquinaria a esa fecha es de 30.000 €.

El 1 de marzo de 2023 recibe una tentadora oferta (que no puede rechazar) por la máquina, vendiéndola por un importe total de 40.000 €, cobrando la mitad al contado y el resto dentro de 3 meses (sin interés contractual).

SE PIDE: Contabilizar las siguientes operaciones (no considerar el IVA):

DEBE	a) Adquisición de la máquina el 01/07/2020	HABER

DEBE	b) Asiento contable de la amortización a 31/12/2021	HABER

DEBE	c) Si es necesario, asiento contable del posible deterioro del inmovilizado el 31/12/2022	HABER

DEBE	d) Venta de la maquinaria el 01/03/2023	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 6

La empresa HEARTBREAK, S.A. realiza las siguientes operaciones relativas a su inmovilizado material (independientes entre sí) durante el **año 2022**:

- El 1 de marzo adquiere una maquinaria por importe de 300.000 € a pagar dentro de tres meses sin intereses, realizando además los siguientes pagos por banco relacionado con la misma: Derechos arancelarios: 5.000 €; transporte hasta la sede social: 20.000 €; formación del personal para el manejo de la maquinaria: 15.000 €. El IVA de las operaciones es del 21%. Además, contrata a la empresa MANITAS, S.A. para la instalación y puesta a punto de la maquinaria, pagando el 1 de abril a través de bancos 5.000 €, fecha en la que la maquinaria está en condiciones de funcionamiento.
- El 1 de junio compra, como inversión, un solar por un valor al contado de 50.000 €. Debido al mal estado de ese solar, contrata a la empresa WEATHER, S.A., para que realice la explanación del mismo. El coste de esta operación asciende a 6.000 €. Todas las operaciones se pagan mediante cheque, y tienen un IVA del 21%.
- El 1 de septiembre vende una furgoneta por 40.000 € más el 21% de IVA, teniendo en cuenta los siguientes datos: Precio de adquisición: 60.000 €; fecha de compra: 01/04/2019. La empresa cobra la mitad del importe total de la venta por banco y el resto dentro de tres meses sin interés contractual.
- La empresa considera que todo su inmovilizado tiene una vida útil de 10 años y se amortiza de manera lineal.

SE PIDE: Contabilizar las siguientes operaciones:

DEBE	1º. Registro contable a 01/04/2022 de la puesta en condiciones de funcionamiento de la maquinaria adquirida el 1 de marzo	HABER

DEBE	2º. Registro contable a 01/06/2022 de la compra del solar	HABER

DEBE	3º. Registro contable a 09/04/2022 de la venta de la furgoneta	HABER

DEBE	4º. Registro contable de las amortizaciones de los elementos que posee la empresa a 31/12/2022	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 7

La empresa DAYLIGHT, S.A. ha iniciado, con sus propios medios, la fabricación de una maquinaria destinada a la elaboración de forma ecológica de sus productos. Durante el proceso que dura la citada fabricación, incurre en los siguientes gastos:

	Año 2021	Año 2022
Personal	40.000	25.000
Horas extra	5.000	--
Seguridad social a cargo de la empresa	5.000	5.000
Consumo de materiales	80.000	55.000
Consumo inmovilizado material	50.000	25.000

– La nómina el año 2021 corresponde al mes de diciembre de dicho año, estando pendiente de contabilizar. La cuota obrera a la seguridad social es de 10.000 €; las retenciones por IRPF ascienden a 15.000 € y la empresa aplica un anticipo concedido a un trabajador por importe de 4.000 €. El líquido resultante se paga por bancos.

– El 30/09/2022 termina la fabricación, pagando a una empresa externa 5.000 € para la instalación y puesta a punto de la maquinaria. Desde ese mismo día se estima que la máquina se encuentra en condiciones de funcionamiento, aunque, debido al elevado precio de la luz, DAYLIGHT decide comenzar a utilizarla el 01/12/2022, una vez recibida la ayuda que solicitó al Gobierno de España. Se sabe que la vida útil de la máquina es de 10 años y se amortiza de manera lineal.

– El 01/10/2025 decide sustituir el motor de la máquina por otro nuevo más eficiente y ecológico, cuyo coste es de 50.000 € más el 21% de IVA. Nos garantizan que la vida útil aumentará en 4 años más. Para financiar esta operación, vende el motor antiguo por 15.000 € más el 21% de IVA. Se sabe, según nos indican los especialistas en la materia, que el coste del motor nuevo es igual al coste del motor original.

SE PIDE: Reflejo contable de las siguientes operaciones, sabiendo que todos los pagos se realizan a través de transferencia bancaria.

DEBE	1º. Contabilización de la nómina correspondiente a diciembre del año 2021	HABER

DEBE	2º. Si procede, activación de los gastos en los que ha incurrido durante el año 2022 antes de la puesta en condiciones de funcionamiento	HABER

DEBE	3º. Registro contable de la maquinaria a su terminación y pago de los gastos de instalación y puesta a punto a 30/09/2022	HABER

DEBE	4º. Registro contable de las operaciones derivadas de la sustitución del motor el 01/10/2025	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 8

La empresa D adquirió el 01/09/2022 una Máquina, por 20.000 €, con IVA del 21%, pagando al contado. Los gastos de transporte hasta la fábrica de la empresa D y de montaje para puesta en condiciones de funcionamiento, que duró todo el mes de septiembre, fueron realizados con sus propios medios y ascendieron a 5.000 €. La vida útil de este elemento se estima en 5 años, con un valor residual de 10.000 €.

El 31/12/2022, su valor razonable de la maquina es de 20.000 € y los gastos necesarios para su hipotética venta ascienden a 1.000 €, mientras que su valor en uso se estima en 21.000 €.

El 31/12/2023, su valor razonable es de 20.000 €, con unos gastos de venta de 1.000 €, mientras que el Valor en Uso se estima en 25.000 €. Su valor residual continúa siendo de 10.000 €.

SE PIDE: Contabilizar las siguientes operaciones:

DEBE	a) 30/09/2022, por la activación de los gastos y puesta en condiciones de funcionamiento	HABER

DEBE	b) 31/12/2022, amortización y asiento si procede de la pérdida por deterioro	HABER

DEBE	c) Amortización de elementos de transporte a 31/12/2023	HABER

DEBE	d) Reversión del deterioro en su caso	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIOS CAPÍTULO 6

EL INMOVILIZADO NO FINANCIERO (II).

INMOVILIZADO INTANGIBLE

EJERCICIO RESUELTO 1

La empresa ANIMOSA emprende, con medios propios, un proyecto de investigación con una duración prevista de tres años. Los dos primeros años corresponden a la fase de investigación y el tercer año a la fase de desarrollo. Los costes atribuibles al proyecto durante ese periodo son los siguientes:

	Año X1	Año X2	Año X3
Personal	20.000 €	30.000 €	30.000 €
Suministros	5.000 €	7.000 €	7.000 €

Desde el principio del proyecto no se plantean dudas sobre la viabilidad, el éxito técnico y comercial del proyecto, por lo que la empresa sigue la política contable de activar los gastos ocasionados por el mismo. Sin embargo, una vez finalizado el proyecto, se plantean dos situaciones alternativas:

Situación a) El 1 de enero de X4 un consultor externo presenta un informe que concluye que el proyecto no tiene rentabilidad comercial.

Situación b) El 1 de abril de X4 se patenta el resultado del proyecto, lo que acarrea un coste de inscripción de 1.000 € que se pagan mediante transferencia bancaria. Se estima que la patente tendrá una vida útil de 10 años.

SE PIDE: Realizar los apuntes contables correspondientes a las siguientes operaciones:

- a) Activación de gastos a 31/12/X1.
- b) Si procede, correcciones valorativas a 31/12/X1.
- c) Activación de gastos a 31/12/X2.
- d) Si procede, correcciones valorativas a 31/12/X2.
- e) Activación de gastos a 31/12/X3.

- f) Asiento a realizar el 01/01/X4 suponiendo que se pierde la rentabilidad comercial.
- g) Registro de la patente, si se cumple la situación b), el 01/04/X4.
- h) Si procede, corrección valorativa de la patente a 31/12/X5.

SOLUCIÓN

Un inmovilizado intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, controlado por la entidad, cuya proyección económica futura, generalmente por un periodo superior a un año, se manifiesta en su capacidad para generar flujos positivos de efectivo, ya sea mediante la obtención de ingresos, o la reducción de gastos en el futuro.

Para resolver este ejercicio se va a trabajar la NRV 5^a: "Inmovilizado Intangible" y la NRV 6^a: "Normas particulares sobre el inmovilizado intangible".

a) ACTIVACIÓN¹ DE GASTOS A 31/12/X1

Dado que no se plantean dudas sobre la viabilidad, el éxito técnico y comercial del proyecto, aplicando la NRV 6^a² se procederá a su activación. Para poder realizarla, es necesario tener en cuenta que, durante el ejercicio económico X1, la empresa ha ido contabilizando los gastos en los que ha incurrido en la realización del proyecto en las cuentas correspondientes a pérdidas y ganancias. Dado que el proyecto lo realiza la empresa con sus propios medios y, suponiendo que todos los pagos se realizan a través de transferencia bancaria (obviando el efecto impositivo del IVA), el asiento para recoger esos gastos sería:

DEBE	Gastos incurridos en el ejercicio X1	HABER
20.000	(640) Sueldos y salarios	
5.000	(628) Suministros	
	(572) Bancos c/c	25.000

1. Como su nombre indica, ACTIVAR significa considerar un gasto previamente contabilizado como un activo, siempre que se cumplan las condiciones exigidas para ello.
2. NRV 6^a apartado a): "Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante, podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:
 - Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
 - Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de se que trate.

A 31 de diciembre, se procede a la activación de los gastos previamente contabilizados. Como el proyecto está en la fase de investigación, ésa será la cuenta que se utilice:

DEBE	Activación de gastos a 31/12/X1	HABER
25.000	(200) Investigación	
	(730) Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	25.000

Es decir, con la activación aumenta el valor del inmovilizado intangible; para ello, se utiliza una cuenta compensadora de ingreso. De esta forma, se consigue que el efecto sobre el resultado del ejercicio sea nulo y no se vea modificado³

b) SI PROCEDE, CORRECCIONES VALORATIVAS A 31/12/X1

La NRV6^a, apartado a)⁴ indica que los gastos de investigación deben amortizarse. Ahora bien, en el ejercicio X1 no se puede realizar ningún tipo de corrección valorativa puesto que los gastos en los que ha incurrido la empresa acaban de ser activados. Por lo tanto, esa corrección comenzará a practicarse en el ejercicio siguiente, una vez haya transcurrido un año desde su activación. Por lo tanto, en este apartado no corresponde realizar ningún tipo de anotación contable.

DEBE	Si procede, correcciones valorativas a 31/12/X1	HABER
	NO PROCEDE ANOTACIÓN CONTABLE	

c) ACTIVACIÓN DE GASTOS A 31/12/X2

Al igual que se efectuó en el apartado a), se supone que la empresa ha ido contabilizando durante el año todos los gastos en los que ha incurrido en el proyecto que está realizando:

DEBE	Gastos incurridos en el ejercicio X2	HABER
30.000	(640) Sueldos y salarios	
7.000	(628) Suministros	
	(572) Bancos c/c	37.000

-
3. Como el resultado del ejercicio se obtiene por la diferencia entre los ingresos del periodo y los gastos necesarios para obtener esos ingresos, el efecto neto de la activación supone considerar un ingreso (grupo 7) y un gasto (cuentas del grupo 6) por el mismo importe que se ha considerado como un activo.
 4. NRV 6^a, apartado a): "... Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil y, siempre dentro del plazo de cinco años...".

A 31/12/X2 se procederá a su activación, teniendo en cuenta que el proyecto continúa en la fase de investigación:

DEBE	Activación de gastos a 31/12/X2	HABER
37.000	(200) Investigación	
	(730) Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	37.000

d) SI PROCEDE, CORRECCIONES VALORATIVAS A 31/12/X2

En este caso, se tendrán que practicar las correcciones valorativas relativas a la amortización de los gastos que se habían activado en el ejercicio X1, teniendo en cuenta que el plazo máximo es de cinco años (véase el pie de página 4), por tanto:

Cuota amortización: $25.000/5 = 5.000 \text{ €}$

DEBE	Si procede, correcciones valorativas a 31/12/X2	HABER
5.000	(680) Amortización del inmovilizado intangible	
	(2800) Amortización acumulada investigación	5.000

e) ACTIVACIÓN DE GASTOS A 31/12/X3

No vamos a reproducir el proceso que ha debido realizar la empresa para contabilizar los gastos en los que ha incurrido en el ejercicio X3, sino que se procederá directamente a su activación.

En el ejercicio X3 el proyecto ha entrado en la fase de desarrollo⁵, por lo tanto, se tendrá que utilizar la cuenta correspondiente para indicar que está en esa etapa.

DEBE	Activación de gastos a 31/12/X3	HABER
37.000	(201) Desarrollo	
	(730) Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	37.000

Se entiende que, una vez se han activado esos gastos, hay que proceder con las correcciones valorativas. Aunque no se pida expresamente, vamos a proceder a su cálculo y anotación contable:

Cuota amortización: $25.000/5^6 + 37.000/5^7 = 12.400$

5. NRV 6^a, apartado a): "... Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años ...".

6. Investigación activada año X1.

7. Investigación activada año X2.

DEBE	Correcciones valorativas a 31/12/X3	HABER
12.400	(680) Amortización del inmovilizado intangible	
	(2800) Amortización acumulada investigación	12.400

f) ASIENTO A REALIZAR EL 01/01/X4 SUPONIENDO QUE SE PIERDA LA RENTABILIDAD COMERCIAL

Cuando existen dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, la NRV 6^a, apartado a) indica que "*los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio*". Por tanto, se deben dar de baja todas las cuentas que se han utilizado para activar los gastos tanto en la fase de investigación como en la fase de desarrollo.

Además, al dar de baja una cuenta de inmovilizado, se deben saldar también todas las cuentas de correcciones valorativas relacionadas con esa cuenta; en este caso, la amortización acumulada de la investigación. Como la fase de desarrollo terminó justo a 31/12/X3, aún no se ha amortizado ninguna cantidad, por eso no se puede dar de baja. La diferencia entre los importes de la investigación y del desarrollo con la amortización acumulada irá a una cuenta de pérdidas del ejercicio, la (670).

DEBE	Asiento a realizar el 01/01/X4 suponiendo que se pierde la rentabilidad comercial	HABER
81.600	(670) Pérdidas procedentes de inmovilizado Intangible	
17.400 ^b	(2800) Amortización acumulada investigación	
	(201) Desarrollo	37.000
	(200) Investigación	62.000 ^c

g) REGISTRO DE LA PATENTE, SI SE CUMPLE LA SITUACIÓN B), EL 01/04/X4

Cuando un proyecto de I + D termina con éxito, la empresa procederá a inscribirlo en el Registro de la Propiedad, convirtiéndose en una Patente. Según la NRV 6^a, apartado b)¹⁰, la valoración inicial de esta patente estará formada, exclusivamente, por los gastos de desarrollo que se hayan ido activando durante esa fase; hay que considerar que esa inscripción en el registro no debe coincidir necesariamente con el 1 de enero de ese año, lo que implica que, antes de esa inscripción, se deben

8. $17.400 = 5.000$ (amortización acumulada a 31/12/X2) + 12.400 (amortización acumulada a 31/12/X3).

9. $62.000 = 25.000$ (activados a 31/12/X1) + 37.000 (activados a 31/12/X2).

10. NRV 6^a, apartado b): "Se contabilizarán en este concepto los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes...".

amortizar¹¹ los gastos de desarrollo activados en los años previos. En ese caso, hay que amortizar un total de 3 meses:

Cuota amortización desarrollo: $37.000/5 \times 3/12 = 1.850 \text{ €}$

DEBE	Correcciones valorativas a 01/04/X4	HABER
1.850	(680) Amortización del inmovilizado intangible	
	(2801) Amortización acumulada desarrollo	1.850

Por último, recordar que los costes de registro también forman parte de la valoración de la patente. Por tanto:

DEBE	Registro de la patente, si se cumple la situación b), el 01/04/X4	HABER
36.150	(203) Propiedad industrial	
1.850	(2801) Amortización acumulada desarrollo	
	(201) Desarrollo	37.000
	(572) Bancos c/c	1.000

h) SI PROCEDE, CORRECCIÓN VALORATIVA¹² DE LA PATENTE A 31/12/X5

Se tiene que proceder a efectuar la correspondiente corrección valorativa. En este caso, la patente tiene una vida útil definida de 10 años, según se indica en el enunciado, luego se tendrá que amortizar en ese periodo de tiempo.

El apartado pide la corrección para el año X5; como el registro se efectuó en el año X4, ahora se tendrá que amortizar un año completo (si hubieran pedido el X4, se deberían haber amortizado 9 meses, desde abril a diciembre).

Cuota amortización: $36.150/10 = 3.615 \text{ €}$

DEBE	Si procede, corrección valorativa de la patente a 31/12/X5	HABER
3.615	(680) Amortización del inmovilizado intangible	
	(2803) Amortización acumulada propiedad industrial	3.615

11. Según lo indicado en la nota 5, salvo prueba en contrario, los gastos de desarrollo se amortizarán en un plazo no superior a 5 años.

12. NRV 6º, apartado b): "...La propiedad industrial debe ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles". Por tanto:

- Activos con vida útil definida, durante el periodo que se prevé que la propiedad industrial va a proporcionar beneficios económicos a la empresa.
- Activos cuya vida útil no puede ser estimada fiablemente, se amortizarán en un plazo de diez años.

EJERCICIO RESUELTO 2

La sociedad AMBAR adquiere, el 1 de enero de 2020 una tienda en una gasolinera que constituye una unidad generadora de efectivo (UGE) pagando 1.200.000 € a través de transferencia bancaria. Los elementos patrimoniales adquiridos y su valor razonable en el momento de la adquisición son los siguientes:

Cuentas	Importes
Instalaciones técnicas especializadas	500.000
Mobiliario de oficina	400.000
Ordenadores e impresora	50.000
Préstamo bancario con vencimiento a 6 meses	60.000
Deudas comerciales ¹³	100.000

A partir de la adquisición, las instalaciones técnicas y el mobiliario se amortizan de forma lineal en 10 años con un valor residual nulo, mientras que el ordenador se amortiza linealmente en 5 años con un valor residual de 10.000 €. Asimismo, se sabe que la empresa canceló totalmente el préstamo con el banco e incrementó la deuda con proveedores en un 50 por ciento durante los 6 meses siguientes a la adquisición del negocio, deuda que se mantiene constante con los proveedores a 31/12/2021. El importe recuperable de la UGE al final del primer año es de 702.000 € y de 540.000 € al final del segundo ejercicio.

SE PIDE: Contabilicen los asientos relativos a las siguientes operaciones:

- a) Reconocimiento inicial de la adquisición de la Unidad Generadora de Efectivo a 01/01/2020.
- b) A 31/12/2020, deterioro de valor, en su caso, de los elementos patrimoniales que componen la Unidad Generadora de Efectivo.
- c) A 31/12/2021, amortización de los elementos patrimoniales que componen la Unidad Generadora de Efectivo.
- d) A 31/12/2021, deterioro de valor, en su caso, de los elementos patrimoniales que componen la Unidad Generadora de Efectivo.

SOLUCIÓN

El fondo de comercio surge como resultado de una combinación de negocios¹⁴, y su importe viene determinado por la diferencia entre el valor razonable de los activos y

-
- 13. Las deudas comerciales surgen como consecuencia del desarrollo de la actividad por parte de la empresa, y se reconocen en la cuenta (400) Proveedores.
 - 14. La determinación del fondo de comercio y su valoración estará en función de lo establecido en la NRV 19º Combinaciones de Negocios. En este sentido, "el importe del fondo de comercio se determinará por diferencia entre el coste de la combinación de negocios y el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el valor de los pasivos asumidos" (NRV 19º, apart. 2.5).

pasivos que componen la Unidad Generadora de Efectivo que se está adquiriendo, y la contraprestación (importe) entregada en la operación.

El fondo de comercio podría definirse como aquel conjunto de elementos intangibles (clientela, localización, prestigio, etc.) que dan a la empresa un mayor valor.

a) RECONOCIMIENTO INICIAL DE LA ADQUISICIÓN DE LA UNIDAD GENERADORA DE EFECTIVO¹⁵ A 01/01/2020

Según la NRV 6^a, apartado c)¹⁶, el Fondo de Comercio “sólo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios”.

El reconocimiento inicial de la adquisición de una UGE consiste en reflejar contablemente qué activos se están adquiriendo (valorados a valor razonable o valor contable) y qué pasivos se están asumiendo como consecuencia de esa operación. La diferencia será lo que determine la valoración inicial del fondo de comercio.

DEBE	Reconocimiento inicial de la adquisición de la UGE a 01/01/2020	HABER
500.000	(212) Instalaciones técnicas	
400.000	(216) Mobiliario	
50.000	(217) Equipos para procesos de información	
410.000	(204) Fondo de comercio	
	(520) Préstamos a corto plazo de entidades de crédito	60.000
	(400) Proveedores	100.000
	(572) Bancos c/c	1.200.000

b) A 31/12/2020 DETERIORO¹⁷ DE VALOR, EN SU CASO, DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES QUE COMPONEN LA UNIDAD GENERADORA DE EFECTIVO

La NRV 6^a, apartado c) indica que “con posterioridad al reconocimiento inicial, el fondo de comercio se valorará por su precio de adquisición menos la amortización

15. Según el PGC, se entiende por Unidad Generadora de Efectivo: “el grupo identificable más pequeño de activos que generan entradas de efectivo que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos”.

16. NRV 6^a, apartado c): “Fondo de comercio Su importe se determinará de acuerdo con lo indicado en la norma relativa a combinaciones de negocios y deberá asignarse desde la fecha de adquisición entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la empresa, sobre los que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios”.

17. NVR 6^a, apartado c): “Al menos anualmente, se analizará si existen indicios de deterioro de valor de las UGE a las que se haya asignado un fondo de comercio, y, en caso de que los haya, se comprobará su eventual deterioro de valor de acuerdo con lo indicado en la norma específica del Inmovilizado Material”.

acumulada¹⁸ y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas".

En este apartado nos piden contabilizar, caso de que sea necesario, el deterioro de valor de los elementos que componen la UGE. Tal y como se ha visto en capítulos anteriores, antes de realizar un test de deterioro, es necesario haber practicado la oportuna corrección valorativa relativa a la amortización de esos elementos para poder obtener el valor contable en esa fecha. Al tratarse de inmovilizados materiales e intangibles, y con distintos sistemas de amortización, es necesario efectuar los siguientes cálculos previos:

- Cuota amortización instalaciones técnicas: $500.000/10 = 50.000 \text{ €}$
- Cuota amortización mobiliario de oficina: $400.000/10 = 40.000 \text{ €}$
- Cuota amortización ordenadores e impresora: $(50.000 - 10.000^{19})/5 = 8.000 \text{ €}$
- Cuota amortización fondo de comercio: $410.000/10 = 41.000 \text{ €}$

El reflejo contable sería:

DEBE	Correcciones valorativas a 31/12/2020	HABER
98.000	(681) Amortización del inmovilizado material	
	(2812) Amortización acumulada instalaciones técnicas	50.000
	(2816) Amortización acumulada mobiliario	40.000
	(2817) Amortización acumulada equipos proceso información	8.000
41.000	(680) Amortización del inmovilizado intangible	
	(2804) Amortización acumulada fondo de comercio	41.000

A continuación, se debe calcular el valor contable de la unidad generadora de efectivo, teniendo en cuenta el valor contable de cada uno de sus activos y el importe de las deudas que aún tiene:

18. La Ley 22/2015 de auditoría de cuentas y el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre introdujo una modificación en la NRV 6º apartado c), indicando que: "El fondo de comercio se amortizará durante su vida útil. La vida útil se determinará de forma separada para cada unidad generadora de efectivo a la que se le haya asignado fondo de comercio. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación es lineal. Además, se someterán, al menos anualmente, a la comprobación del deterioro del valor, procediéndose, en su caso, al registro de la corrección valorativa por deterioro. Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores".

19. El ordenador tiene un valor residual de 10.000 €.

Valor contable a 31/12/2020 de la UGE

Cuentas	Importe
Instalaciones técnicas (500.000-50.000)	450.000
Mobiliario (400.000 – 40.000)	360.000
Equipos para procesos de información (50.000-8.000)	42.000
Fondo de comercio (410.000 – 41.000)	369.000
Préstamos a corto plazo ²⁰	0
Proveedores ²¹	(150.000)
Valor contable UGE	1.071.000

Para ver si existe o no deterioro de valor, el valor contable obtenido se debe comparar con el importe recuperable a 31/12/2020:

Valor contable _{UGE a 31/12/2020}: 1.071.000 €

Importe recuperable _{UGE a 31/12/2020}: 702.000 €

La diferencia nos indica claramente que existe una posible pérdida, es decir, un deterioro por importe de 369.000 €. En estos casos, lo primero que se hace es analizar si, con el fondo de comercio, se puede cubrir el importe de esa posible pérdida. En los casos en los que la respuesta es afirmativa, se cubrirá esa corrección valorativa con el fondo de comercio, teniendo en cuenta que las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios siguientes²².

En el caso que nos ocupa: ¿hay suficiente fondo de comercio para cubrir esa corrección valorativa por deterioro? Debemos fijarnos en el valor contable del fondo de comercio a 31/12/2020, y se observa que asciende a 369.000 €, luego será suficiente. Ahora bien, al efectuar esta corrección valorativa, se “utiliza” todo el saldo existente de fondo de comercio, por lo tanto, se debe saldar y cerrar tanto el fondo de comercio como su amortización acumulada. La anotación contable sería:

DEBE	A 31/12/2020 Deterioro de valor, en su caso, de los elementos patrimoniales que componen la UGE	HABER
41.000	(2804) Amortización acumulada fondo de comercio	
369.000	(690) Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	
	(204) Fondo de comercio	410.000

20. El enunciado indica que la empresa canceló totalmente el préstamo con el banco durante el ejercicio 2020.

21. La deuda con los proveedores se incrementó en un 50% durante los 6 meses siguientes a la adquisición del negocio y, a 31/12/2020 aún no se ha cancelado.

22. Véase la nota 18.

A partir de este momento, cualquier posible deterioro que afecte a la UGE, tendrá que ser cubierto con el resto de los elementos de inmovilizado que la componen.

c) A 31/12/2021, AMORTIZACIÓN DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES QUE COMPONEN LA UNIDAD GENERADORA DE EFECTIVO

Como a finales del año anterior, la posible pérdida se cubrió íntegramente con el fondo de comercio, el valor contable de los demás elementos que la componen no se ha visto modificado, luego sus cuotas de amortización tampoco lo harán. Sólo hay que tener presente que ya no existe el fondo de comercio, por lo que no se tendrá que amortizar.

Los cálculos de las cuotas de amortización se han efectuado en el apartado anterior, de manera que ahora procederemos exclusivamente a su reflejo contable:

DEBE	A 31/12/2021 Amortización de los elementos patrimoniales que componen la UGE	HABER
98.000	(681) Amortización del Inmovilizado material	
	(2812) Amortización Acumulada Instalaciones técnicas (500.000/10)	50.000
	(2816) Amortización Acumulada Mobiliario (400.000/10)	40.000
	(2817) Amortización Acumulada Equipos proceso de información (50.000-10.000/5)	8.000

Una vez amortizados los elementos que componen la UGE, conviene calcular cuál es su valor contable:

Valor Contable a 31/12/2021 de la UGE

Cuentas	Importes
Instalaciones técnicas (500.000-100.000)	400.000
Mobiliario (400.000 – 80.000)	320.000
Equipos para procesos de información (50.000- 16.000)	34.000
Fondo de comercio	0
Préstamos a c/p	0
Proveedores ²³	(150.000)
Valor contable UGE	604.000

23. El enunciado indica que la deuda con los proveedores se mantiene constante a 31/12/2021

- d) A 31/12/2021, DETERIORO DE VALOR, EN SU CASO, DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES QUE COMPONEN LA UNIDAD GENERADORA DE EFECTIVO

Una vez calculado el valor contable de la UGE a 31/12/2021, se procederá a efectuar el test de deterioro, comparando ese valor contable con el importe recuperable en esa fecha:

Valor contable _{UGE a 31/12/2021}: 604.000 €

Importe recuperable _{UGE a 31/12/2021}: 540.000 €

En este caso, la posible pérdida asciende a 64.000 €. Según la NVR 6^a, apartado c): “Al menos anualmente, se analizará si existen indicios de deterioro de valor de las UGE a las que se haya asignado un fondo de comercio, y, en caso de que los haya, se comprobará su eventual deterioro de valor de acuerdo con lo indicado en la norma específica del Inmovilizado Material”. Como los elementos de inmovilizado material que componen la UGE son tres, esa posible pérdida²⁴ se tiene que repercutir (es decir, repartir) entre esos elementos.

El proceso consiste en aplicar a cada uno de los elementos involucrados, un deterioro en proporción a su valor neto contable.

ELEMENTO PATRIMONIAL	VALOR CONTABLE	CÁLCULO	PROPORCIÓN	IMPORTE
Instalaciones técnicas	400.000	400.000/754.000	53,05%	33.952,25 €
Mobiliario	320.000	320.000/754.000	42,44%	27.161,80 €
Equipos para procesos de información	34.000	34.000/754.000	4,50%	2.885,95 €
Total	754.000		100%	64.000 €

Trasladado este cálculo al asiento contable, quedaría:

DEBE	A 31/12/2021 Deterioro de valor, en su caso, de los elementos patrimoniales que componen la UGE	HABER
64.000	(691) Pérdidas por deterioro del Inmovilizado material	
	(2912) Deterioro de valor de Instalaciones Técnicas	33.952,25
	(2916) Deterioro de valor de mobiliario	27.161,80
	(2917) Deterioro de valor equipos proceso de información	2.885,95

24. En este caso, esa posible pérdida, al tratarse de elementos de inmovilizado material, sí puede ser recuperable, es decir, reversible, si desaparecen las causas que originaron el deterioro.

EJERCICIO RESUELTO 3

El 1 de mayo de 2019 la empresa BENI, S.A. encarga el diseño de una página web para publicar y vender sus productos por internet a la empresa CASSIM, S.A. El coste previsto asciende a 30.000 € (IVA 21%), pagando el 50% por anticipado y el resto en el momento de la entrega de la página web mediante cheque bancario. La web empieza a funcionar normalmente a partir del 1 de agosto. Durante ese periodo se han realizado cursos de formación al personal para el manejo de la página con un coste de 8.000 €. La empresa amortiza este inmovilizado en un plazo de 5 años.

Al cierre del año 2020 la empresa estima para la página web un valor de mercado menos gastos de venta de 20.000 € y un valor en uso de 19.000 €, debido a cambios producidos con la aparición de nuevos productos más eficaces.

El 1 de septiembre de 2021 decide poner a la venta la página web. El precio de venta se estima, en ese momento, en 25.000 €. Posteriormente, el 2 de marzo de 2022, debido a la escasez de demanda, se vende la página web por 15.000 € (IVA 21%) cobrando el importe mediante cheque bancario.

SE PIDE: Contabilizar en el libro diario de BENI, S.A. las siguientes operaciones:

- Contabilización de las operaciones de compra de la página web en el momento de la entrega.
- Contabilización, si procede, de la corrección valorativa a 31/12/2020.
- Contabilización de todas las operaciones del 01/09/2021.

SOLUCIÓN

La NRV 6^a, apartado e, indica que las Aplicaciones informáticas son: “*los programas de los equipos informáticos que cumplan los criterios de reconocimiento se registrarán como aplicaciones informáticas, tanto si los ha adquirido la empresa a terceros como si han sido desarrollados por ella misma. También se incluyen los gastos de desarrollo de las páginas WEB. No obstante, no podrán activarse los gastos de mantenimiento de dichos programas*”.

a) CONTABILIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DE COMPRA DE LA PÁGINA WEB EN EL MOMENTO DE LA ENTREGA

Se trata de contabilizar la adquisición de un inmovilizado intangible, teniendo en cuenta que el 01/05/2019 se entrega un anticipo a cuenta²⁵. El registro del citado anticipo sería:

25. Recordar lo visto en la unidad didáctica 2: cuando se entrega un anticipo a cuenta, también se debe “anticipar” el IVA correspondiente.

DEBE	Entrega del anticipo el 01/05/2019	HABER
15.000	(209) Anticipo para inmovilizado intangible	
3.150	(472) H.P. IVA Soportado	
	(572) Bancos c/c	18.150

En el momento de la entrega de la página web se cancela el anticipo y se paga la cantidad restante a través de la cuenta corriente bancaria:

DEBE	Contabilización de las operaciones de la compra de la página web en el momento de su entrega	HABER
30.000	(206) Aplicaciones informáticas	
3.150 ²⁶	(472) H.P. IVA Soportado	
	(209) Anticipo para inmovilizado intangible	15.000
	(572) Bancos c/c	18.150

b) CONTABILIZACIÓN, SI PROCEDE, DE LA CORRECCIÓN VALORATIVA²⁷ EL 31/12/2020

Para determinar si existe o no deterioro a 31/12/2020 es necesario tener en cuenta que:

- A 31/12/2019 se amortizó la aplicación informática por un periodo de 5 meses (desde agosto a diciembre); teniendo en cuenta que la vida útil es de 5 años: $30.000/5 \times 5/12 = 2.500 \text{ €}$.

DEBE	Amortización a 31/12/2019	HABER
2.500	(680) Amortización inmovilizado intangible	
	(2806) Amortización acumulada aplicaciones informáticas	2.500

- A 31/12/2020, antes de practicar el test de deterioro, es necesario amortizar todo el ejercicio 2020: $30.000/5 = 6.000 \text{ €}$.

DEBE	Amortización a 31/12/2020	HABER
6.000	(680) Amortización inmovilizado intangible	
	(2806) Amortización acumulada aplicaciones informáticas	6.000

26. $3.150 \text{ €} = 21\% \times (30.000 - 15.000)$.

27. NRV 6^a, apartado e) relativa a la valoración posterior de las aplicaciones informáticas: "... Se aplicarán los mismos criterios de registro y amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo, aplicándose respecto a la corrección valorativa por deterioro los criterios especificados con carácter general para los inmovilizados intangibles ..."

El valor contable del inmovilizado a 31/12/2020 será: $30.000 - (2.500 + 6.000) = 21.500 \text{ €}$. Ese valor contable se debe comparar con el importe recuperable²⁸, en este caso 20.000 €. Por lo tanto, hay que practicar una corrección valorativa por deterioro por la diferencia.

DEBE	Contabilización, si procede, de la corrección valorativa el 31/12/2020	HABER
1.500	(690) Pérdidas por deterioro de valor del inmovilizado intangible	
	(2906) Deterioro valor aplicaciones informáticas	1.500

El valor contable, después de esta corrección valorativa será:

Valor contable _{31/12/2020}: $30.000 - (2.500 + 6.000) - 1.500 = 20.000 \text{ €}$.

c) CONTABILIZACIÓN DE TODAS LAS OPERACIONES EL 01/09/2021

Al igual que ocurre con el inmovilizado material, si se practica una corrección valorativa por deterioro en un elemento de inmovilizado intangible, se deben ajustar las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable.

Cuota de amortización²⁹: $20.000 \times 8/43 = 3.721 \text{ €}$

DEBE	Contabilización de todas las operaciones del 01/09/2021, parte A	HABER
3.721	(680) Amortización inmovilizado intangible	
	(2806) Amortización acumulada aplicaciones informáticas	3.721

A continuación, aplicando la NRV 7^a se debe reclasificar este elemento de inmovilizado intangible a Activo no Corriente mantenido para la venta:

DEBE	Contabilización de todas las operaciones del 01/09/2021	HABER
12.221	(2803) Amortización acumulada propiedad industrial ³⁰	
1.500	(2903) Deterioro valor propiedad industrial	
16.279	(580) Inmovilizado	
	(206) Aplicaciones informáticas	30.000

28. El importe recuperable es el mayor valor entre 20.000 € y 19.000 €.

29. Hemos amortizado 5 meses del año 2019 y 12 meses del año 2020 de un total de 60 meses (12 meses x 5 años totales de vida útil). Por lo tanto, quedan 43 meses por amortizar. Como el inmovilizado se reclasifica para la venta en septiembre, debemos amortizar 8 meses en el año 2021.

30. El saldo de la amortización acumulada se obtiene: $2.500 + 6.000 + 3.721 = 12.221 \text{ €}$.

EJERCICIO RESUELTO 4

A comienzos de 2021 la empresa MSC decide dar de baja su página web por considerarla obsoleta. Los datos que tenemos de la misma son: Precio de adquisición: 12.000 €; Amortización acumulada: 10.000 €; Deterioro de valor: 1.000 €.

Posteriormente, el 1 de abril de 2021 la empresa MSC, S.A contacta con la empresa CRUCEROS, S.A. para que le diseñe una nueva página web para publicar sus productos y aumentar el número de viajes contratados por internet. El coste es de 20.000 € que se pagarán mediante cheque a la entrega de dicha página si ésta es satisfactoria para MSC, S.A., ya que MSC S.A. tuvo una experiencia negativa con el uso de su anterior página web.

La web es entregada y aprobada por MSC S.A. y empieza a funcionar normalmente a partir del 1 de agosto. En esa fecha, MSC contrata y paga un servicio de actualización de la web con un coste anual de 1.000 € (que corresponden a este ejercicio). Durante el mes de julio se han realizado cursos de formación al personal para el manejo de la web con un coste total de 5.000 € (cantidad que se paga mediante cheque).

El 1 de septiembre 2021, MSC S. A. compra por un importe de 200 €, una aplicación informática que se emplea para optimizar la colocación de los puestos de trabajo cumpliendo la normativa en materia de seguridad. Esta aplicación únicamente se utilizará desde septiembre a noviembre 2021 para poder desarrollar esta nueva estructuración en relación a la seguridad de los trabajadores.

SE PIDE: Teniendo en cuenta la información anterior, contabilizar las siguientes operaciones, sabiendo que todas las transacciones de cobros/pagos se realizan a través de la cuenta corriente de la empresa:

- Operaciones que realiza la empresa a principios de 2021 por la baja de la página web antigua.
- Operaciones que realiza la empresa el 01/04/2021.
- Operaciones que realiza la empresa en el mes de julio relativo a los cursos de formación.
- Operaciones que realiza la empresa el 01/08/2021 consecuencia de la recepción de la página web y la contratación de su servicio de actualización.
- Operaciones que realiza la empresa el 01/09/2021.

SOLUCIÓN

- OPERACIONES QUE REALIZA LA EMPRESA A PRINCIPIOS DE 2021 POR LA BAJA DE LA PÁGINA WEB ANTIGUA

En este caso, no se va a vender ningún inmovilizado, sólo se va a dar de baja. Al tratarse de una operación realizada a principios de año, sólo se tendrán que dar de

baja tanto la cuenta (206) Aplicaciones informáticas, como sus cuentas correctoras de valor, sin necesidad de hacer cálculos previos. Todos los datos se obtienen directamente del enunciado.

DEBE	Operaciones que realiza la empresa a principios de 2021 por la baja de la página web antigua	HABER
10.000	(2806) Amortización acumulada aplicaciones informáticas	
1.000	(2906) Deterioro valor aplicaciones informáticas	
1.000	(670) Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible	
	(206) Aplicaciones informáticas	12.000

b) OPERACIONES QUE REALIZA LA EMPRESA EL 01/04/2021

El 1 de abril de 2021 MSC contrata a otra empresa para que le diseñe una página web. Pero no entrega cantidad alguna como anticipo, por lo tanto, este apartado no tiene anotación contable.

DEBE	Operaciones que realiza la empresa el 01/04/2021	HABER
	NO PROCEDE ANOTACIÓN CONTABLE	

c) OPERACIONES QUE REALIZA LA EMPRESA EN EL MES DE JULIO RELATIVO A LOS CURSOS DE FORMACIÓN

Según la NRV 6^a, no son inmovilizados intangibles los gastos de formación del personal de la empresa que ha de trabajar con ese activo, sino que se van a considerar como gastos del ejercicio, por tanto:

DEBE	Operaciones que realiza la empresa en el mes de julio relativo a los cursos de formación	HABER
5.000	(649) Otros gastos sociales	
	(572) Bancos c/c	5.000

d) OPERACIONES QUE REALIZA LA EMPRESA EL 01/08/2021

Es en agosto cuando MSC adquiere realmente la web. Por lo tanto, se tendrá que contabilizar esa adquisición, teniendo en cuenta que, según la NRV 6^a, no forman parte de la valoración de las aplicaciones informáticas ni los costes de servicios de actualización, ni los de mantenimiento de las páginas web. Por tanto, el coste del servicio de actualización de la web no puede formar parte del precio de la citada aplicación informática, y se contabilizará como gasto del ejercicio en la cuenta correspondiente del grupo 6.

Como en el ejercicio no se especifica nada del efecto impositivo, procederemos a la contabilización de este apartado sin IVA.

DEBE	Operaciones que realiza la empresa el 01/08/2021 consecuencia de la recepción de la página web y la contratación de su servicio de actualización	HABER
20.000	(206) Aplicaciones informáticas	
1.000	(629) Otros servicios	
	(572) Bancos c/c	21.000

e) OPERACIONES QUE REALIZA LA EMPRESA EL 01/09/2021

Aunque en septiembre MSC adquiere otra aplicación informática, se va a emplear únicamente en el año en curso, es decir, en 2021; eso significa que no se podrá contabilizar como un inmovilizado, ya que no cumple con el requisito establecido en la quinta parte del PGC: *Definiciones y relaciones contables*³¹, de servir de forma duradera en las actividades de la empresa. Se tendrá que registrar como gasto del ejercicio en la cuenta correspondiente del grupo 6:

DEBE	Operaciones que realiza la empresa el 01/09/2021	HABER
200	(623) Servicios de profesionales independientes	
	(572) Bancos c/c	200

EJERCICIO RESUELTO 5

A comienzos de 2017 la empresa LEAGUE, S.A. inicia, con sus propios medios, un proyecto de investigación y desarrollo. La duración del proyecto es de 3 años, correspondiendo los dos primeros a la fase de investigación y el último a la de desarrollo. La inversión realizada durante cada periodo asciende a 40.000 €, 60.000 € y 20.000 €, respectivamente.

Durante los tres años que dura el proyecto existen motivos fundados acerca del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del mismo.

A mediados de 2020 el resultado del proyecto se patentiza, siendo el coste de registro de esa patente 10.000 €.

SE PIDE: Contabilizar las siguientes situaciones:

31. Concepto de Activo no Corriente, grupo 2 de la quinta parte del PGC: "Comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año".

- 1º. Dado que se dan las condiciones para su activación la empresa sigue la política contable de activar los gastos de investigación y desarrollo generados:
- Asientos contables necesarios a 31/12/2018.
 - Adquisición de la patente el 01/07/2020.
- 2º. Si la empresa sigue la política contable de considerar los gastos de investigación y desarrollo como gasto del ejercicio:
- Asientos contables necesarios a 31/12/2018.
 - Adquisición de la patente el 01/07/2020.

SOLUCIÓN

La problemática contable de este ejercicio ya se ha trabajado en el ejercicio resuelto 1, de manera que vamos a obviar la referencia a las Normas de Registro y Valoración.

La problemática que abarca este caso propone que el estudiante vea claramente la diferencia existente entre la activación de unos gastos de investigación y desarrollo y la no activación de los mismos, considerándolos como gasto del ejercicio, así como, la repercusión que esta decisión tiene sobre la valoración final de una patente desarrollada por la empresa en cada uno de los casos.

1º. DADO QUE SE DAN LAS CONDICIONES PARA SU ACTIVACIÓN LA EMPRESA SIGUE LA POLÍTICA CONTABLE DE ACTIVAR LOS GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO GENERADOS:

a) ASIENTOS CONTABLES NECESARIOS A 31/12/2018

El proyecto lo está realizando la empresa con sus propios medios, por lo que debe contabilizar los gastos invertidos en el proyecto en las cuentas propias de pérdidas y ganancias, grupo 6. En el año 2018 la cantidad asciende a 60.000 €, y una vez contabilizada (la empresa sigue la política contable de activar los gastos) se procederá a su activación, teniendo en cuenta que el proyecto está en la fase de investigación.

Además, como este apartado persigue el registro de todos los asientos contables a 31/12/2018, también se tendrá que amortizar la cantidad activada de investigación en el año anterior, es decir, $40.000/5 = 8.000$ €

DEBE	Asientos contables necesarios a 31/12/2018	HABER
60.000	(620) Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio	
		(572) Bancos c/c 60.000
60.000	(200) Investigación	
	(730) Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	60.000
8.000	(680) Amortización inmovilizado intangible	
	(2800) Amortización acumulada de investigación	8.000

b) ADQUISICIÓN DE LA PATENTE EL 01/07/2020

Se entiende que la empresa, a 31/12/2019 contabilizó y activo los gastos correspondientes a la fase de desarrollo de ese año (por valor de 20.000 €), así como amortizó la cantidad correspondiente de investigación.

Como el registro de la patente se realiza en julio de 2020, antes de proceder a su registro contable la empresa ha debido amortizar 6 meses del importe del desarrollo³². A continuación, se dará de baja junto con la amortización que se acaba de practicar.

Recordar que forma parte de la valoración inicial de la patente los costes de registro de la misma.

DEBE	Adquisición de la patente el 01/07/2020	HABER
28.000	(203) Propiedad industrial	
2.000	(2801) Amortización acumulada desarrollo	
	(201) Desarrollo	20.000
	(572) Bancos c/c	10.000

2º. SI LA EMPRESA SIGUE LA POLÍTICA CONTABLE DE CONSIDERAR LOS GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO COMO GASTO DEL EJERCICIO

a) ASIENTOS CONTABLES NECESARIOS A 31/12/2018

En este caso, sólo hay que contabilizar la cantidad invertida como gasto del ejercicio, sin activar ni amortizar³³.

DEBE	Asientos contables necesarios a 31/12/2018	HABER
60.000	(620) Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio	
	(572) Bancos c/c	60.000

b) ADQUISICIÓN DE LA PATENTE EL 01/07/2020

Al no haber activado los gastos, el valor de la patente será sólo la cantidad pagada por su registro:

DEBE	Adquisición de la patente el 01/07/2020	HABER
10.000	(203) Propiedad industrial	
	(572) Bancos c/c	10.000

32. Se deben amortizar 6 meses: $20.000 / 5 \text{ años} \times 6/12 = 2.000 \text{ €}$.

33. Si no se ha realizado ninguna activación de gastos, no existe la cuenta investigación (grupo 2), por lo que no se puede amortizar.

EJERCICIO RESUELTO 6

TEMUCO, S.A., compró el 01/04/X8 una empresa en funcionamiento, que es considerada una Unidad Generadora de Efectivo (UGE) con una clientela muy fiel, una gran cuota de mercado y empleados muy cualificados, por un importe total de 572.500 €, cuyos activos materiales responden al siguiente detalle:

- Maquinaria: Valor de adquisición: 400.000 €. Fecha de adquisición 01/01/X6. Criterio de amortización lineal, con una vida útil de 5 años.
- Vehículo: Valor de adquisición 120.000 €. Fecha de adquisición: 01/01/X6. Criterio de amortización lineal, con una vida útil de 4 años.

A 31/12/X8 se han estimado dos escenarios distintos respecto a la posible generación futura de flujos de efectivo por dicha UGE:

Opción a) 463.000 €.

Opción b) 150.000 €.

A 31/12/X9 se estima que la unidad generadora de efectivo puede generar unos flujos de caja de 270.000 €

SE PIDE: Realizar los asientos contables en la empresa TEMUCO S.A. relativos a las siguientes operaciones:

1º. PARA LA OPCIÓN a)

- a) Si procede, registro contable de las amortizaciones de los elementos que componen la UGE a 31/12/X8.
- b) Si procede, registro contable del deterioro de valor de los elementos que componen la UGE a 31/12/X8.
- c) Si procede, registro contable de las amortizaciones de los elementos que componen la UGE a 31/12/X9.

2º. PARA LA OPCIÓN b)

- a) Si procede, registro contable del deterioro de valor de los elementos que componen la UGE a 31/12/X8.
- b) Si procede, registro contable de las amortizaciones de los elementos que componen la UGE a 31/12/X9.
- c) Si procede, asiento contable de la reversión del deterioro de valor de los activos que componen la UGE a 31/12/X9.

SOLUCIÓN³⁴

Para resolver este ejercicio hay que tener en cuenta que los inmovilizados pertenecientes a la UGE que adquiere TEMUCO llevan en funcionamiento desde el

34. La problemática contable de este ejercicio se ha trabajado anteriormente en el ejercicio resuelto 2.

1 de enero de X6, por lo tanto, a la hora de calcular a cuánto asciende el Fondo de Comercio primero hay que obtener con los valores contables de esos inmovilizados, es decir:

a) Valor contable de la Maquinaria:

Cuota de amortización anual = $400.000 / 5 \text{ años} = 80.000$;

Amortización acumulada = $80.000 \text{ (año X6)} + 80.000 \text{ (año X7)} + (80.000 \times 3/12)$
(hasta 01/04/X8) = 180.000 €

Valor contable a 01/04/X8 = $400.00 - 180.000 = 220.000 \text{ €}$

b) Valor contable Vehículo:

Cuota de amortización anual = $120.000 / 4 \text{ años} = 30.000$;

Amortización acumulada = $30.000 \text{ (año X6)} + 30.000 \text{ (año X7)} + (30.000 \times 3/12)$
(hasta 01/04/X8) = 67.500 €

Valor contable a 01/04/X8 = $120.000 - 67.500 = 52.500 \text{ €}$

c) El reconocimiento inicial de la adquisición de la UGE, obteniendo el importe del Fondo de Comercio por la diferencia, sería:

DEBE	Reconocimiento inicial a 01/04/X8	HABER
220.000	(213) Maquinaria	
52.500	(218) Elementos de transporte	
300.000	(204) Fondo de comercio	
		(572) Bancos c/c 572.500

1º. PARA LA OPCIÓN a)

En esta opción, a 31/12/X8 los flujos de efectivo (sería el equivalente al importe recuperable) esperados para la UGE asciende a 463.000 €.

a) SI PROCEDE, REGISTRO CONTABLE DE LAS AMORTIZACIONES QUE COMPONEN LA UGE A 31/12/X8

Para calcular las distintas cuotas de amortización de los elementos que componen la UGE, podemos elegir entre dos opciones:

– Hacerlo sobre el precio de adquisición que en su día tuvieron estos inmovilizados cuando se adquirieron a 01/01/X6 y la vida útil total.

– Hacerlo sobre el valor contable obtenido en el momento del reconocimiento inicial de estos elementos a 01/04/X8, y el tiempo que queda por amortizar.

Entre estas dos opciones, se va a optar por la primera, quizás porque su cálculo sea más sencillo. No obstante, el importe de las cuotas calculadas siempre debe de coincidir, independientemente de la decisión tomada. Por tanto:

- Cuota amortización maquinaria: $400.000/5 \times 9/12^{35} = 60.000 \text{ €}$
- Cuota amortización elementos de transporte: $120.000/4 \times 9/12^{36} = 22.500 \text{ €}$
- Cuota amortización fondo de comercio: $300.000/10 \times 9/12^{37} = 22.500 \text{ €}$

DEBE	Si procede, registro contable de las amortizaciones de los elementos que componen la UGE a 31/12/X8	HABER
82.500	(681) Amortización inmovilizado material	
	(2813) Amortización acumulada maquinaria	60.000
	(2818) Amortización acumulada elementos de transporte	22.500
22.500	(680) Amortización inmovilizado intangible	
	(2804) Amortización acumulada fondo de comercio	22.500

b) SI PROCEDE, REGISTRO CONTABLE DEL DETERIORO DE VALOR DE LOS ELEMENTOS QUE COMPONEN LA UGE³⁸ A 31/12/X8

Una vez se ha amortizado, hay que calcular el valor contable de cada uno de los elementos que componen la Unidad Generadora de Efectivo. Para ello se parte del valor contable obtenido en el momento del reconocimiento inicial en abril y, a este importe, se le resta la cantidad amortizada en diciembre de este año:

ELEMENTO	VALOR CONTABLE A 01/04/X8	CUOTA DE AMORTIZACIÓN X8	VALOR CONTABLE ³⁹ A 31/12/X8
Maquinaria	220.000	60.000	160.000 €
Elementos transporte	52.500	22.500	30.000 €
Fondo de comercio	300.000	22.500	277.500 €
TOTAL UGE			467.500 €

Este valor contable de la UGE a 31/12/X8 se compara con el importe recuperable (en este caso, los flujos de efectivo esperados) para efectuar el test de deterioro. Recordar que se está resolviendo la hipótesis a) en la que esos flujos ascienden a 463.000 €:

Valor contable UGE_{31/12/X8}: 467.500 €

35. La maquinaria se adquirió el 01/01/X6 por un importe de 400.000 € y una vida útil de 5 años. Como la UGE se adquiere en abril del X8, se deben amortizar 9 meses de un total de 12.
36. Los elementos de transporte se adquirieron el 01/01/X6 por un importe de 120.000 € y una vida útil de 4 años. Al igual que en el caso anterior, se amortizan 9 meses del año X8.
37. El fondo de comercio surge cuando se adquiere la UGE en abril, luego se amortizan 9 meses. Recordar que este elemento se amortiza en 10 años.
38. La normativa contable la tienen recogida en las notas a pie de página del ejercicio resuelto 2 (NRV 5^a y 6^a), principalmente la 17 y la 18.
39. Se obtiene por la diferencia entre el valor contable a 01/04/X8 y la cuota de amortización de ese año.

Importe recuperable $_{31/12/X8}$: 463.000 €

Possible pérdida: 4.500 €

Al tratarse de una unidad generadora de efectivo, esa posible pérdida debe cubrirse, si fuera suficiente, con el fondo de comercio, sin olvidar que, en ese caso, esa pérdida sería de carácter irreversible. Se puede observar que el valor contable del fondo de comercio a 31 de diciembre es de 227.500 €, por lo tanto:

DEBE	Si procede, registro contable del deterioro de valor de los elementos que componen la UGE a 31/12/X8	HABER
4.500	(690) Pérdidas por deterioro inmovilizado intangible	
	(204) Fondo de Comercio	4.500

c) SI PROCEDE, REGISTRO CONTABLE DE LAS AMORTIZACIONES DE LOS ELEMENTOS QUE COMPONEN LA UGE A 31/12/X9

Teniendo en cuenta que en el apartado anterior la corrección valorativa por deterioro se ha cubierto íntegramente con el fondo de comercio, las cuotas de amortización de los elementos del inmovilizado material no varían. No ocurre lo mismo con la cuota del fondo de comercio, que se tiene que calcular de nuevo, ya que su valor contable a 31/12/X8 se ha visto modificado.

- Cuota amortización maquinaria: $400.000/5 = 80.000$ €
- Cuota amortización elementos de transporte: $120.000/4 = 30.000$ €
- Cuota de amortización fondo de comercio: $273.000 \times 12/111^{40} = 29.513,51$ €

DEBE	Si procede, registro contable de las amortizaciones de los elementos que componen la UGE a 31/12/X9	HABER
110.000	(681) Amortización inmovilizado material	
	(2813) Amortización acumulada maquinaria	80.000
	(2818) Amortización acumulada elementos de transporte	30.000
29.513,51	(680) Amortización inmovilizado intangible	
	(2804) Amortización acumulada fondo de comercio	29.513,51

2º. PARA LA OPCIÓN b)

En esta opción, a 31/12/X8 los flujos de efectivo (sería el equivalente al importe recuperable) esperados para la UGE asciende a 150.000 €.

40. El valor contable del fondo de comercio es de: $300.000 - 22.500 - 4.500 = 273.000$ €. Se han amortizado 9 meses del año X8 de un total de 120 meses, por lo tanto, quedan 111 meses por amortizar. Como se está calculando la cuota de amortización del ejercicio X9, se amortizará un año completo, es decir, 12 meses

a) SI PROCEDE, REGISTRO CONTABLE DEL DETERIORO DE VALOR DE LOS ELEMENTOS QUE COMPONEN LA UGE A 31/12/X8

Para resolver este apartado hay que tener en cuenta que se ha registrado la corrección valorativa derivada de la amortización de los elementos que componen la UGE a 31/12/X8. Aunque el cálculo se ha efectuado en el escenario anterior, conviene recordarlo:

DEBE	Amortización elementos que componen la UGE a 31/12/X8	HABER
82.500	(681) Amortización inmovilizado material	
	(2813) Amortización acumulada maquinaria	60.000
	(2818) Amortización ac. elementos de transporte	22.500
22.500	(680) Amortización inmovilizado intangible	
	(2804) Amortización ac. fondo de comercio	22.500

A continuación, se debe calcular el valor contable de los elementos en esa fecha. Como ya está efectuado anteriormente, sólo se van a trasladar los distintos importes:

- Valor contable maquinaria $_{31/12/X8}$: 160.000 €
- Valor contable elementos de transporte $_{31/12/X8}$: 30.000 €
- Valor contable fondo de comercio $_{31/12/X8}$: 277.500 €
- VALOR CONTABLE UGE $_{31/12/X8}$: 467.500 €
- IMPORTE RECUPERABLE $_{31/12/X8}$: 150.000 €

La posible pérdida, según el test de deterioro, asciende a 317.500 €. Lógicamente, en esta situación, no es suficiente con el fondo de comercio para compensarla; aplicando la NRV 6^a apdo. c), se debe repercutir el excedente entre los elementos de inmovilizado material que componen la UGE para cubrir totalmente el importe.

De los 317.500 €, con el valor contable del fondo de comercio se cubren 227.500 €, quedan 40.000 € que se asignan en proporción a su valor neto contable de la siguiente forma:

ELEMENTO PATRIMONIAL	VALOR CONTABLE	CÁLCULO	PROPORCIÓN	IMPORTE
Maquinaria	160.000	160.000/190.000	84,21%	33.684,21 €
Elementos de transporte	30.000	30.000/190.000	15,79%	6.315,79 €
Total	190.000		100%	40.000 €

En el registro contable del deterioro se tendrán que hacer dos apartados: uno para aplicar el fondo de comercio y otro, para el resto de los elementos del inmovilizado material:

DEBE	Si procede, registro contable del deterioro de valor de los elementos que componen la UGE a 31/12/X8	HABER
277.500	(690) Pérdidas por deterioro inmovilizado intangible	
22.500	(2804) Amortización Acumulada Fondo de Comercio	
	(204) Fondo de Comercio	300.000
40.000	(691) Pérdidas por deterioro de inmovilizado material	
	(2913) Deterioro de valor de maquinaria	33.684,21
	(2918) Deterioro de valor elementos de transporte	6.315,79

Una vez registrado el deterioro, es conveniente volver a calcular el nuevo valor contable para cada uno de los elementos que integran la UGE:

Valor contable maquinaria $_{31/12/X8}$: $160.000 - 33.684,21 = 126.315,79 \text{ €}$

Valor contable elementos de transporte $_{31/12/X8}$: $30.000 - 6.315,79 = 23.684,21 \text{ €}$

Valor contable fondo de comercio $_{31/12/X8}$: $300.000 - 22.500 = 0 \text{ €}$

b) SI PROCEDE, REGISTRO CONTABLE DE LAS AMORTIZACIONES DE LOS ELEMENTOS QUE COMPONEN LA UGE A 31/12/X9

A partir del valor contable obtenido para cada elemento patrimonial en el apartado anterior, se tienen que calcular las nuevas cuotas de amortización en función del tiempo ya amortizado y el que queda por amortizar.

- ✓ Maquinaria:
 - Valor contable: 126.315,79 €.
 - Su vida útil era de 5 años, de los que ya se han amortizado 3 (del X6 al X8 incluidos), quedan por amortizar 2 años, por tanto:
 - Cuota amortización maquinaria: $126.315,79 / 2 = 63.157,90 \text{ €}$
- ✓ Elementos de transporte:
 - Valor contable: 23.684,21 €.
 - Su vida útil era de 4 años, de los que ya se han amortizado 3 (del X6 al X8 incluidos), por lo tanto, como este es el último año, se amortiza todo:
 - Cuota amortización elementos de transporte: 23.684,21 €

DEBE	Si procede, registro contable de las amortizaciones de los elementos que componen la UGE el 31-12-X9	HABER
63.157,90	(681) Amortización del inmovilizado material	
	(2813) Amortización Acumulada de Maquinaria	63.157,90
23.684,21	(681) Amortización del inmovilizado material	
	(2818) Amortización Acumulada Elementos de transporte	23.684,21

c) SI PROCEDE, REGISTRO CONTABLE DE LA REVERSIÓN DEL DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS QUE COMPONEN LA UGE A 31/12/X9

La reversión del deterioro de los elementos de inmovilizado material, según la NVR 2^a.2.2 “Tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor”.

En primer lugar, se debe analizar a cuánto asciende el valor contable de los elementos que integran la UGE, una vez se ha practicado la corrección valorativa de la amortización:

- Valor contable maquinaria _{31/12/X9}: $126.315,79 - 63.157,90 = 63.157,89 \text{ €}$
- Valor contable elementos de transporte _{31/12/X9}: $23.684,21 - 23.684,21 = 0 \text{ €}$

A continuación, se analiza a cuánto asciende el importe recuperable en esa misma fecha. Según el enunciado, 270.000 €, es decir, valor superior al valor contable de los elementos que integran la UGE. Por lo tanto, se debe revertir el deterioro contabilizado en el ejercicio X8.

Ahora bien, para obtener el importe de la reversión hay que calcular previamente el límite de la misma. Según la NVR 2^a.2.2, la reversión del deterioro de los elementos de inmovilizado material: “Tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor”.

Valor contable maquinaria _{31/12/X9 SIN DETERIORO}: $400.000 - (80.000^{41} \times 4) = 80.000 \text{ €}$

Valor contable maquinaria _{31/12/X9 CON DETERIORO}: $400.000 - (80.000 - 80.000 - 80.000 - 63.157,90) - 33.684,21 = 63.157,89 \text{ €}$

El límite de la reversión del deterioro de valor de la maquinaria será la diferencia: $80.000 - 63.157,89 = 16.842,11 \text{ €}$

¿Por qué no se calcula también para los elementos de transporte? Como ya se ha cumplido la totalidad de su vida útil, están totalmente amortizados, por lo que su valor contable es 0 €.

DEBE	Si procede, asiento contable de la reversión del deterioro de valor de los activos que componen la UGE a 31/12/X9	HABER
16.842,11	(2913) Deterioro de valor de maquinaria	
	(791) Reversión deterioro inmovilizado material	16.842,11

41. Si no hubiera existido deterioro, las cuotas de amortización de la maquinaria serían iguales para todos los años: $400.000/5 = 80.000$, y se supone que se han amortizado los años X6, X7, X8 y X9

Como última comprobación, se puede ver si no se han superado los límites con la reversión:

Valor contable maquinaria _{31/12/X9 SIN DETERIORO}: $400.000 - (80.000 \times 4) = 80.000 \text{ €}$

Valor contable maquinaria _{31/12/X9 CON DETERIORO Y REVERSIÓN}: $400.000 - (80.000 - 80.000 - 80.000 - 63.157,90) - 33.684,21 + 16.842,11 = 80.000 \text{ €}$, así que el cálculo es correcto.

EJERCICIO PROPUESTO 1

El 1 de octubre de 2017 la empresa BENI, S.A. compra una patente de fabricación de bronceadores a la empresa CARLÓ, S.A. por un importe de 175.000 € con unos costes de registro de 25.000 €. Todas las operaciones se pagan mediante un cheque bancario. Se le estima una vida útil a este producto de 8 años.

Al cierre del año 2020 la empresa estima para la patente un valor de mercado menos gastos de venta de 114.000 € y un valor en uso de 110.000 €, debido a cambios producidos con la aparición en el mercado de nuevos productos más eficaces en la protección de la piel. Además, como consecuencia de estos cambios, la vida útil de la patente se acorta a 3 años a partir de este momento.

El 1 de julio de 2021 recibe una oferta irresistible y vende la patente por 100.000 €, cantidad que se ingresa en la cuenta corriente de la empresa.

SE PIDE: Contabilizar en el libro diario de BENI, S.A. las operaciones indicadas:

DEBE	Contabilización de las operaciones de la compra de la patente el 1/10/2017	HABER

DEBE	Contabilización, si procede, de la corrección valorativa de carácter reversible el 31/12/2020	HABER

DEBE	Contabilización de la venta de la patente el 1/7/2021	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 2

A primeros de enero 2016 la compañía INVI, S.A. inicia con medios propios dos proyectos de inversión (denominados A y B), los cuales cumplen desde su comienzo las condiciones exigidas para su activación. La fecha prevista para la terminación de ambos proyectos es diciembre de 2020.

Para el proyecto A, la fase de investigación tiene una duración de 2 años, y los gastos anuales han ascendido a 10.000 €/año. La fase de desarrollo comienza en el año 2018, y los gastos correspondientes a los años 2018 y 2019 ascienden a 2.500 €/año.

Para el proyecto B, la fase de investigación abarca desde el año 2016 hasta el año 2019, siendo los gastos anuales de 2.500 €/año.

Durante el ejercicio económico 2020, ya terminada la fase de investigación, INVI, S.A. considera que continúan existiendo motivos fundados de éxito técnico en el Proyecto A, por lo que avanza en su fase de desarrollo, que consume gastos de personal interno y materiales por importe de 3.000 €. Al 31/12/2020 el Proyecto A ha finalizado con éxito y la empresa inscribe en esa misma fecha la patente resultante en el Registro, abonando por transferencia bancaria 1.000 € en concepto de gastos. En cambio, la terminación del Proyecto B no ha obtenido los resultados obtenidos, por lo que no se ha iniciado la fase de desarrollo.

Sabiendo que INVI, S.A. amortiza todas sus inversiones intangibles por cuotas constantes en un periodo de 5 años,

SE PIDE: Contabilicen los asientos relativos a las siguientes operaciones:

DEBE	A 31/12/2016 activación de gastos imputables al Proyecto A	HABER

DEBE	A 31/12/2017 activación de gastos imputables al Proyecto B	HABER

DEBE	A 31/12/2019 amortización EXCLUSIVAMENTE de los gastos de desarrollo del Proyecto A	HABER
DEBE	A 31/12/2019 amortización de los gastos activados del Proyecto B	HABER
DEBE	A 31/12/2020 activación de gastos imputables al Proyecto A	HABER
DEBE	A 31/12/2020 Inscripción de la patente resultante del Proyecto A	HABER
DEBE	A 31/12/2020 Finalización sin éxito del Proyecto B	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 3

La sociedad DOSA adquiere, el 1 de enero de X1 un negocio que constituye una UGE pagando 1.100.000 € a través de transferencia bancaria. Los elementos patrimoniales adquiridos y su valor razonable son los siguientes:

Cuenta	Importe
(213) Maquinaria	900.000
(216) Mobiliario	300.000
(400) Proveedores	200.000

A partir de la adquisición, la maquinaria y el mobiliario se amortizan de forma lineal en 10 años, asimismo, la deuda con los proveedores se salda durante el mes siguiente al de la adquisición del negocio. El valor recuperable de la UGE al final del primer año es de 1.000.000 € Al final del segundo año, se comprueba que el valor recuperable de la UGE coincide con su valor contable en ese momento.

SE PIDE: Realizar los asientos relativos a las siguientes operaciones:

DEBE	a) 01/01/X1 Reconocimiento contable inicial de la adquisición de la UGE	HABER

DEBE	b) 31/12/X1 En su caso, deterioro de valor del fondo de comercio	HABER

DEBE	c) 31/12/X1 En su caso, deterioro de valor de maquinaria y mobiliario	HABER

DEBE	d) 31/12/X2 Amortizaciones	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 4

La sociedad BETA adquirió el 1 de julio de 2019 mediante transferencia bancaria un programa informático por importe de 300.000 € para el control de sus movimientos de almacén, cuya vida útil es 5 años. Al cierre del ejercicio 2019 el valor en uso del programa asciende a 252.000 € y se estima que el valor por el que podría venderse en condiciones normales de mercado es 210.000 €, si bien habría que soportar la comisión de una empresa dedicada a la compra-venta de software por importe de 10.000 €.

A 31 de diciembre de 2020, el valor por el que el programa podría venderse en el mercado es 210.000 €, y la comisión de la empresa vendedora es 10.500 €. y su valor en uso asciende a 188.000 €

A 31 de diciembre de 2021, la sociedad BETA vende el programa informático por 140.000 €.

SE PIDE: Prescindiendo de considerar el IVA, realizar los siguientes asientos en el libro diario de BETA:

DEBE	Amortización del programa a 31/12/2019	HABER

DEBE	Registro contable, si fuese necesario del deterioro de valor del programa a 31/12/2019	HABER

DEBE	Asientos necesarios para la valoración del programa a 31/12/2020	HABER

DEBE	Venta del programa el 31/12/2021	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 5

El 01/01/2021 la empresa MALFAINER-III, S.A. está desarrollando un proyecto de investigación y desarrollo. El proyecto comenzó en enero de 2018 y tiene una duración prevista de 5 años, siendo los dos primeros años de investigación y los tres últimos de desarrollo. Para llevar a cabo este proyecto, necesitará utilizar sus propios medios, así como contar con la ayuda de personal especializado externo. Los gastos invertidos para cada uno de los años son los siguientes (todos pagados mediante transferencia bancaria):

	Año 2018	Año 2019	Año 2020	Año 2021	Año 2022
Trabajo contratado a especialistas externos	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €
Personal de la empresa	5.000 €	4.000 €	3.000 €	4.000 €	2.000 €
Amortización de inmovilizados materiales usados en el trabajo	1.000 €	1.000 €	1.000 €	1.000 €	1.000 €

Desde el principio no existen dudas sobre la viabilidad, y el éxito técnico y comercial del proyecto. En caso de ser considerado como inversión, su vida útil se estima en el periodo máximo legalmente establecido. Sin embargo, el 1 de abril del año 2023, una vez finalizada la fase de desarrollo, se presentan dudas sobre su viabilidad.

SE PIDE: Contabilizar las siguientes situaciones:

- a) Dado que se cumplen las condiciones para su activación, la empresa sigue la política contable de activar los gastos de investigación y desarrollo generados:

DEBE	a) Activación de gastos y correcciones valorativas a 31/12/2022	HABER

DEBE	b) Asiento a realizar el 01/04/2023 relativo SÓLO a la baja del proyecto	HABER

- b) Si la empresa sigue la política contable de considerar los gastos de investigación y desarrollo como gastos del ejercicio:

DEBE	c) Registro contable de los gastos ocasionados durante el ejercicio 2019 y, si procede, activación de los mismos	HABER

DEBE	d) Asientos a realizar el 01/04/2023 relativas a la baja del proyecto	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 6

La empresa MUCHO MORRO-I, S.A. adquiere el 01/01/2020 una fábrica de aceite de oliva, constituyendo una unidad generadora de efectivo, pagando mediante cheque bancario 750.000 €. Los elementos patrimoniales adquiridos y su valor razonable son los siguientes:

- Maquinaria: 500.000 €. Criterio de amortización lineal, con una vida útil de 5 años.
- Ordenadores e impresoras: 200.000 € Criterio de amortización lineal, con una vida útil de 4 años.
- Se sabe que la empresa tiene una deuda pendiente a corto plazo por la compra de la maquinaria por valor de 50.000 €, cantidad que MUCHO MORRO, S.A. salda durante el mes siguiente al de la adquisición del negocio.

Al cierre del ejercicio 2021 el valor en uso de la empresa es de 450.000 € y el valor razonable menos costes de venta asciende a 445.000 €.

A 31/12/2022 el valor razonable es de 225.000 € y los costes de venta estimados son de 5.000 €, mientras que el valor en uso es de 200.000 €.

A 31/12/2023 el valor razonable menos costes de venta es de 100.000 €.

SE PIDE: Contabilizar las siguientes operaciones:

DEBE	a) Contabilización de la adquisición de la fábrica de aceite el 01/01/2020	HABER

DEBE	b) Posible deterioro a 31/12/2021	HABER

DEBE	c) Amortización del inmovilizado el 31/12/2022	HABER

DEBE	d) Si procede, deterioro de valor del fondo de comercio a 31/12/2022	HABER

DEBE	e) Si procede, deterioro de valor de la maquinaria y de los ordenadores a 31/12/2022	HABER

DEBE	f) Amortización del inmovilizado el 31/12/2023	HABER

DEBE	g) Si procede, reversión del deterioro de valor de la maquinaria y de los ordenadores a 31/12/2023	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 7

El 01/01/2021 la empresa DROMROE, S.A. está desarrollando un proyecto de investigación y desarrollo. El proyecto comenzó en enero de 2019 y tiene una duración prevista de 5 años, siendo los dos primeros años de investigación y los tres últimos de desarrollo. Para llevar a cabo este proyecto, necesitará utilizar sus propios medios, así como contar con la ayuda de personal especializado externo. Los gastos invertidos para cada uno de los años son los siguientes (todos pagados mediante transferencia bancaria):

	Año 2019	Año 2020	Año 2021	Año 2022	Año 2023
Personal externo	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €
Suministros	5.000 €	4.000 €	3.000 €	4.000 €	2.000 €

Desde el principio no existen dudas sobre la viabilidad, y el éxito técnico y comercial del proyecto. En caso de ser considerado como inversión, su vida útil se estima en el periodo máximo legalmente establecido. Sin embargo, el 1 de abril del año 2023 se presentan dudas sobre su viabilidad.

SE PIDE: Contabilizar las siguientes situaciones:

- a) Dado que se cumplen las condiciones para su activación, la empresa sigue la política contable de activar los gastos de investigación y desarrollo generados:

DEBE	a) Activación de gastos y correcciones valorativas a 31/12/2022	HABER

DEBE	b) Asiento a realizar el 01/04/2023 relativo SÓLO a la baja del proyecto	HABER

- b) Si la empresa sigue la política contable de considerar los gastos de investigación y desarrollo como gastos del ejercicio:

DEBE	c) Registro contable de los gastos ocasionados durante el ejercicio 2019 y, si procede, activación de los mismos	HABER

DEBE	d) Asientos a realizar el 01/04/2023 relativas SÓLO a la baja del proyecto	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 8

La sociedad GAÉLICO, S.A. dedicada a la organización de viajes a Irlanda adquiere, el 01/04/2022, un programa informático para los ordenadores de sus empleados por un importe total de 30.000 €, amortizando aplicando los criterios establecidos por el PGC.

A 31/12/2023, por causas técnicas, el valor razonable del programa informático asciende a 19.300 €, con unos costes de venta de 200 €, mientras que su valor en uso asciende a 19.000 €.

A 31/12/2024, una vez desaparecidos esos problemas técnicos, el importe recuperable asciende a 15.000 €.

SE PIDE: Reflejo contable de las siguientes operaciones:

DEBE	1º. Amortización a 31/12/2023	HABER
DEBE	2º. Si procede, contabilización del deterioro de valor a 31/12/2023	HABER
DEBE	3º. Amortización a 31/12/2024	HABER
DEBE	4º. Si procede, contabilización de la posible corrección valorativa reversible a 31/12/2024	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS

EJERCICIO PROPUESTO 9

La sociedad EMPIRE, S.A. emprende, con sus propios medios, una aplicación informática para la gestión de su actividad empresarial. Todo el proyecto se considera directamente en fase de desarrollo y tiene una duración prevista de dos años.

El primer año del proyecto (año 2020) se invirtieron un total de 25.000 €. Sin embargo, durante ese año existen dudas sobre la viabilidad y la rentabilidad del proyecto. No obstante, EMPIRE sigue trabajando en el mismo, e invierte 36.000 € durante el año 2021, dándolo por finalizado a 31/12/2021 con total éxito.

El 01 de abril de 2022 procede a registrar la aplicación informática obtenida pagando unos gastos de registro que ascienden a 1.000 €. Se le estima una vida útil de 8 años a partir de esa fecha.

A 31/12/2023 el valor razonable en el mercado de la aplicación informática es de 27.300 €, con unos gastos de venta de 300 €. Su valor en uso asciende a 26.900 €.

A 31/12/2024 el valor realizable asciende a 24.500 €. El 1 de enero de 2025 decide venderla por un 25.000 € más el 21% de IVA, cobrando el importe total mediante cheque bancario.

SE PIDE: Reflejo contable de las siguientes operaciones:

DEBE	1º. Contabilización del registro de la aplicación informática a 01/04/2022	HABER

DEBE	2º. Amortización y, si procede, deterioro a 31/12/2023	HABER

DEBE	3º. Amortización y, si procede, ajuste del deterioro a 31/12/2024	HABER

DEBE	4º. Contabilice la venta de la aplicación informática el 01/01/2025	HABER

NOTAS Y CÁLCULOS