

GASTOS E INGRESOS

2009

FRANCISCO JAVIER QUESADA
SANCHEZ

CATEDRATICO DE ECONOMIA FINANCIERA Y
CONTABILIDAD. ACTUARIO DE SEGUROS. AUDITOR DE
CUENTAS Y ARQUITECTO TÉCNICO

F.J. Quesada Sánchez

TEMA 14.- GASTOS E INGRESOS

Ph.D. FRANCISCO JAVIER QUESADA SÁNCHEZ

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad

Universidad de Castilla la Mancha

www.uclm.es/area/aef_TO/

TEMA 14.- GASTOS E INGRESOS

Aprovisionamientos de mercaderías y demás bienes adquiridos por la empresa para revenderlos. Comprende también todos los gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles, la variación de existencias adquiridas y otros gastos y pérdidas del ejercicio.

1. COMPRAS Y VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

Aprovisionamiento de la empresa de bienes incluidos en los subgrupos 30, 31 y 32.

1-1 CONCEPTOS Y CLASIFICACIÓN

Compras: aprovisionamientos de mercaderías y demás bienes adquiridos por la empresa para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o construcción.

Gasto es el quebranto necesario para el desenvolvimiento de la actividad mercantil del comerciante, cuyo importe generalmente se recupera con el producto de las ventas.

Se pueden clasificar atendiendo:

En general, todas las cuentas del grupo 6, se abonan al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta (129); por ello, al exponer los movimientos de las sucesivas cuentas del grupo, sólo se hará referencia al cargo. En las excepciones se citarán los motivos de abono y cuentas de contrapartida. Su desglose es el siguiente:

COMPRAS:

600 Compras de mercaderías.

601 Compras de materias primas.

602 Compras de otros aprovisionamientos.

606 Descuentos sobre ventas por pronto pago

607 Trabajos realizados por otras empresas.

608 Devolución de compras y operaciones similares (saldo acreedor).

609 Rappels sobre compras (saldo acreedor).

VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

610 Variación de existencias de mercaderías

611 Variación de existencias de materias primas

612 Variación de existencias de otros aprovisionamientos

1-2 CRITERIOS DE VALORACIÓN

Las compras se valoran a precio de adquisición o producción como se ha puesto de manifiesto, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

- Se incluyen como mayor valor de compra los transportes, impuestos no repercutibles, seguros de transporte, etc y todos los gastos adicionales hasta la entrada de las existencias en almacén.
- Los descuentos y similares incluidos en factura que no son debidos a pronto pago, se considerarán como menor importe de la compra. Los descuentos sobre compras por pronto pago se considerarán como ingresos (706).
- Los descuentos y asimilados que conceda la empresa a sus clientes, por pronto pago, estén o no incluidos en factura (606).
- Los descuentos debidos al alcanzar un determinado volumen son rappels sobre compras (609), cuando no se incorpora en factura.
- Los descuentos posteriores a la recepción de la factura originados por defecto de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas se contabilizarán en devolución de compras (608).
- Los envases cargados en factura con facultad de devolución se cargarán a la (406) "Envases y embalajes a devolver a proveedores".

1-3 PROBLEMÁTICA CONTABLE

Se resume en la adquisición de bienes y servicios, la operación estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, estas operaciones se realizan al contado o a crédito.

Cuando el volumen de operaciones de la compra es elevado se suele conceder bonificaciones o descuentos, si éstos no se contemplan en factura, como un rappel.

Compras (60)	a Caja (57)
H.P., IVA soportado (472)	Proveedores (40)
	Devolución de compras y operaciones similares (608)
	Rappels por compras (609)
	--- x ---

Variación existencias finales (positiva):

Comerciales (30)	a Variación de existencias (61)
Materias primas (31)	
Otros aprovisionamientos (32)	
	--- x ---

Variación existencias iniciales (negativa):

Variación de existencias (61)	a Comerciales (30)
	Materias primas (31)
	Otros aprovisionamientos (32)
	--- x ---

1-4 EJEMPLO

14-1 Se compran materias primas por valor de 100.000 euros. El IVA correspondiente es del 16%. Las devoluciones realizadas ascienden a 5.000 euros, en factura y las bonificaciones de 6.000 euros en propia factura. La operación se realiza el 50% al contado, 25% por medio de factura y el resto documentado por medio de efectos.

Se pide: contabilice dichas operaciones.

SOLUCION 14-1

2. SERVICIOS EXTERIORES Y TRIBUTOS

2-1 CONCEPTOS Y CLASIFICACIÓN

SERVICIOS EXTERIORES

"Gastos de Investigación y desarrollo del ejercicio" (620): gastos de investigación y desarrollo por servicios encargados a otras empresas.

"Arrendamientos y cánones" (621).

Arrendamientos: Los devengados por el alquiler de bienes muebles e inmuebles en uso a disposición de la empresa.

Cánones: cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

"Reparaciones y conservación" (622): los de sostenimiento de los bienes del grupo 2.

"Servicios de profesionales independientes" (623): importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la empresa. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

"Transportes" (624): transportes a cargo de la empresa realizados por terceros, cuando no proceda incluirlos en el precio de adquisición del inmovilizado o de las existencias. En esta cuenta, se registrarán, entre otros, los transportes de ventas.

"Primas de seguros" (625): cantidades satisfechas en concepto de primas de seguro, excepto las que se refieren al personal de la empresa.

"Servicios bancarios y similares" (626): cantidades satisfechas en concepto de servicios bancarios y similares, que no tengan la consideración de gastos financieros.

"Publicidad, propaganda y relaciones públicas" (627): importe de los gastos por los conceptos que indica la denominación de esta cuenta.

"Suministros" (628): electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable.

"Otros servicios" (629): los no comprendidos en las cuentas anteriores. En esta cuenta se contabilizarán, entre otros, los gastos de viaje, incluidos los de transporte, del personal de la empresa; los gastos de oficina no incluidos en otras cuentas; los de confección de títulos

por ampliaciones de capital y emisión de obligaciones y bonos, etc., cuando no vayan a ser capitalizados.

TRIBUTOS

Los Tributos han sido estudiados en otro tema específico anterior.

"Impuesto sobre beneficios" (630). Importe del impuesto devengado en el ejercicio. Su problemática contable ha sido contemplada en el caso general.

"Otros tributos" (631). Importe de los tributos de los que la empresa es contribuyente y no tenga cuenta específica. Su problemática contable ha sido tratada en el caso general.

"Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios" (633). Disminución del impuesto anticipado o del créditos impositivo por pérdidas a compensar o aumentos del impuesto diferido, correspondientes al ejercicio.

"Ajustes negativos de la imposición indirecta" (634). Aumento de los gastos por impuestos indirectos, que se produce como consecuencia de la regularización y cambios en la situación tributaria de la empresa.

"Devolución de impuestos" (636). Importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa, como consecuencia de los pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2.

"Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios" (638). Aumento, conocido en el ejercicio, del impuesto anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar o disminución del impuesto diferido, respecto de los impuestos anticipados, créditos impositivos o impuestos diferidos anteriormente generados.

"Ajustes positivos en la imposición indirecta" (639). Disminución de los gastos por impuestos indirectos, que se producen como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la empresa.

2-2 PROBLEMÁTICA CONTABLE

Optamos por reflejar la problemática general y en epígrafes específicos la problemática particular.

Servicios exteriores (62)	a	Tesorería (57)
		Acreeedores por prestaciones de servicios (410)
		Provisiones para riesgos y gastos (14)
		H.P., acreedor por conceptos fiscales (475)
		--- x ---

Todas estas cuentas se abonan con cargo a la cuenta Pérdidas y Ganancias (129)

Pérdidas y ganancias (129)	a	Servicios exteriores (62)
		--- x ---

2-3 EJEMPLO

14-2 Se han realizado un conjunto de gastos, todos ellos han sido satisfechos a un 50% y no se ha tenido en cuenta el IVA. Los gastos son los siguientes: Agua, luz y gas: 1.000 €.

Publicidad	2.000
Servicios bancarios	3.000
Prima de seguros	4.000
Transporte	5.000
Servicios profesionales	6.000
Arrendamientos	7.000

Se pide: contabilice las operaciones presentadas

SOLUCION 14-2

3. GASTOS DE PERSONAL Y OTROS GASTOS DE GESTIÓN

3-1 CONCEPTOS Y CLASIFICACIÓN

GASTOS DE PERSONAL

Gastos de personal: retribuciones al personal, cualesquiera que sea el concepto por el que se satisfacen; cuotas de la Seguridad social a cargo de la empresa y los demás gastos de carácter social.

"Sueldos y salarios" (640). Remuneraciones, fijas y eventuales, al personal de la empresa.

"Indemnizaciones" (641). Cantidades que se entregan al personal de la empresa para resarcirle de algún daño o perjuicio.

"Seguridad Social a cargo de la empresa" (642). Cuotas de la empresa a favor de los organismos de la Seguridad social por las diversas prestaciones que éstos realizan.

"Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportaciones definidas" (643).

Importe de las aportaciones devengadas por remuneraciones a largo plazo al personal de la empresa, tales como pensiones u otras prestaciones por jubilación o retiro, mediante un sistema de aportación definida.

"Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestaciones definidas" (644).

Importe de las aportaciones devengadas por remuneraciones a largo plazo al personal de la empresa, tales como pensiones u otras prestaciones por jubilación o retiro, mediante un sistema de prestación definida.

"Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio" (645). Importes liquidados por la empresa con instrumentos de patrimonio o con importes en efectivo basados en el valor de instrumentos de patrimonio a cambio de los servicios prestados por los empleados.

"Otros gastos sociales" (649). Gastos de naturaleza social relacionados en cumplimiento de una disposición legal o voluntariamente con la empresa.

OTROS GASTOS DE GESTIÓN

Otros gastos de gestión han sido estudiados en otro tema específico anterior.

"Pérdidas de créditos comerciales incobrables" (650). Pérdidas por insolvencias firmes de clientes y deudores, correspondientes al grupo 4.

6510 Beneficio transferido (empresa gestor, a partícipes no gestores o asociados).

6511 Pérdida soportada (empresa no gestor o partícipe asociado).

Se carga con abono a "Acreedores por operaciones en común" (419) ó "Tesorería" (57).

"Otras pérdidas en gestión corriente" (659). En particular, reflejará la regularización anual de utillaje y herramientas.

3-2 PROBLEMÁTICA CONTABLE

Sueldos y salarios (640)	a Caja (570)
S.S. a cargo de la empresa (642)	Remuneraciones ptes. de pago (465)
Indemnizaciones (641)	Créditos a l/p al personal (254)
Otros gastos sociales (649)	Anticipos de remuneraciones (460)
Retribuciones a l/p mediante sistema de aportaciones definidas (643)	Créditos a c/p al personal (544)
	Ingresos por servicios al personal (755)
	Organis. de la S.S., acreedores (476)
	H.P., acreedor por concep. fiscales (475)
	Provisión para retribuciones y otras prestaciones al personal (140)
	--- X ---

Por el importe de las retribuciones devengadas satisfechas con instrumento de patrimonio de la propia empresa:

Retribuciones al personal mediante instrumento de patrimonio (645)
a Capital (10)
Reservas (11)
--- X ---

Por el importe de las retribuciones devengadas a satisfacer en efectivo::

Retribuciones al personal mediante instrumento de patrimonio (645)
a
Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos financieros (147)
--- X ---

3-3 EJEMPLO

14-3 La Sociedad Anónima "X", satisface la nómina de su personal, correspondiente al mes de marzo de 20XY. La nómina asciende a 900.000 euros, pagadas a través de banco. La cuota patronal correspondiente a la Seguridad Social es de 200.000 euros y la cuota obrera de 50.000 euros. Las retenciones practicadas han sido de 300.000 euros.

La empresa concede como ayudas a comedores y transporte 50.000 euros mensuales. Por el despido de un trabajador concede una indemnización, también de 50.000 euros.

La empresa tiene constituido un plan y fondo de pensiones con sus empleados de carácter interno cuya aportación asciende a 200.000 euros por parte de la empresa y 100.000 por parte de los trabajadores.

Concede un préstamo personal a dos años a un trabajador de 100.000 euros y a su vez le reembolsan 50.000 euros, de otro préstamo a corto plazo concedido a otro trabajador.

Se pide:

1. Realizar las operaciones del mes de marzo.
2. Determinar el saldo de Bancos.

SOLUCION 14-3

4. GASTOS FINANCIEROS, PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES

La problemática contable ha sido tratada a lo largo de los temas anteriores, por ello prescindimos de su tratamiento en estos momentos.

4-1 GASTOS FINANCIEROS

660 Gastos financieros por actualización de provisiones: importe de la carga financiera correspondiente a los ajustes de valor de las provisiones en concepto de actualización financiera.

661 Intereses de obligaciones y bonos. Importe de los intereses devengados durante el ejercicio correspondiente a la financiación ajena instrumentada en valores representativos de deuda.

662 Intereses de deudas. Importe de los intereses de los préstamos recibidos y otras deudas pendientes de amortizar, cualquiera que sea el modo en que se instrumenten tales intereses.

663 Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable. Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de determinados instrumentos financieros, incluidas las que se produzcan con ocasión de su reclasificación.

664 Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivo financiero:

importe de los dividendos devengados durante el ejercicio correspondiente a la financiación ajena instrumentada en acciones o participaciones en el capital de la empresa que atendiendo a las características de la emisión deban contabilizarse como pasivo.

665 Intereses por descuentos de efectos y operaciones de factoring. Intereses en las operaciones de descuento de letras y otros efectos.

666 Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda. Pérdidas producidas por la baja, enajenación, o cancelación de valores representativos de deuda e instrumento de patrimonio, excluidas las que deban registrarse en otras cuentas de este subgrupo.

667 Pérdidas de créditos no comerciales. Pérdidas producidas por insolvencias firmes de créditos.

668 Diferencias negativas de cambio. Pérdidas producidas por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda distinta de la funcional.

669 Otros gastos financieros. Gastos de naturaleza financiera no reconocidas en otras cuentas del subgrupo.

4-2 PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES

El subgrupo 67 recoge las Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales.

670/671/672 Pérdidas procedentes del inmovilizado.... Pérdidas producidas en la enajenación del inmovilizado inmaterial, material o de inversiones inmobiliarias, o por la baja del activo, como consecuencia de pérdidas por depreciaciones irreversibles de dichos activos.

673 Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas. Pérdidas producidas en la enajenación de participaciones a largo plazo en partes vinculadas o por la baja del activo.

675 Pérdidas por operaciones con obligaciones propias. Pérdidas producidas con motivo de la amortización de obligaciones.

678 Gastos excepcionales. Las pérdidas y gastos de cuantía significativa, que los usuarios de los estados financieros no considerarían periódicos al evaluar los resultados operativos futuros de la empresa.

4-3 PROBLEMÁTICA CONTABLE

Puede consultarse los capítulos precedentes en donde se han utilizado las cuentas correspondientes al presente subgrupo. A modo de recordatorio señalemos la problemática contable de la cuenta (663) “Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable”, que de forma análoga puede realizarse conjuntamente con los ingresos (763)

5. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES, PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES.

5-1 DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES.

La problemática de estas cuentas ha sido tratada en el grupo 2 del PGC. Recoge la expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado intangible y material por su aplicación al proceso productivo, y por las inversiones inmobiliarias.

680 Amortización del inmovilizado intangible.

681 Amortización del inmovilizado material.

682 Amortización de las inversiones inmobiliarias.

5-2 PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES.

La problemática contable ha sido tratada en cada grupo del Plan, por ello en éste prescindimos de ser reiterativos.

690 Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible. Corrección valorativa por deterioro de carácter reversible en el inmovilizado intangible.

691 Pérdidas por deterioro del inmovilizado material. Corrección valorativa por deterioro de carácter reversible en el inmovilizado material.

692 Pérdidas por deterioro de inversiones inmobiliarias. Corrección valorativa por deterioro de carácter reversible de las existencias.

693 Pérdidas por deterioro de existencias. Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por deterioro de carácter reversible en los saldos de clientes y deudores.

694 Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales. Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por deterioro de carácter reversible en los saldos de clientes y deudores.

695 Dotación a la provisión por operaciones comerciales. Dotación realizada por la empresa para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas de su tráfico comercial, siempre y cuando no encuentren reflejo en otras cuentas del grupo 6.

696 Pérdidas por deterioros de participaciones y valores representativos de deudas a largo plazo. Correcciones valorativas por deterioro de valor en inversiones de los subgrupos 24 Inversiones financieras en partes vinculadas y 25 Otras inversiones financieras a largo plazo.

697 Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo. Correcciones valorativas por deterioro de valor en créditos de los subgrupos 24 Inversiones financieras en partes vinculadas y 25 Otras inversiones financieras a largo plazo.

698 Pérdidas por deterioros de participaciones y valores representativos de deudas a corto plazo. Correcciones valorativas por deterioro de valor en inversiones de los subgrupos 53 Inversiones financieras a corto plazo en partes vinculadas y 54 Otras inversiones financieras temporales.

699 Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo. Correcciones valorativas por deterioro de valor en créditos de los subgrupos 53 Inversiones financieras a corto plazo en partes vinculadas y 54 Otras inversiones financieras temporales.

6. VENTAS Y VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

Enajenación de bienes y prestación de servicios que son objeto del tráfico de la empresa; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios del ejercicio.

Se entiende por **ventas** las enajenaciones de bienes y prestación de servicios que son objeto del tráfico normal de la empresa, mediante la asignación de un precio.

Se entiende por **ingresos** del ejercicio a la expresión monetaria de los bienes entregados o cedidos y servicios prestados a terceros por la empresa a cambio de una contraprestación, o bien por el derecho a la misma manifestándose en forma de aumento de activos o de eliminación de pasivos. También se consideran ingresos del ejercicio el equivalente

monetario de activos recibidos o pasivos eliminados sin que supongan una contraprestación a cambio.

Transacciones o entregas de bienes o servicios, objeto del tráfico de la empresa.

6-1 VENTA DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS.

700 Venta de mercaderías

701 Venta de productos terminados

702 Venta de productos semiterminados

703 Venta de subproductos y residuos

704 Venta de envases y embalajes

705 Prestación de servicios

706 Descuentos sobre ventas por pronto pago

708 Devoluciones de ventas y operaciones similares

709 Rappels sobre ventas

6-2 CRITERIOS DE VALORACIÓN

Los criterios de valoración son los siguientes:

-Estos ingresos se valorarán por el importe de la contraprestación acordada (operaciones por pedido), recibida (operaciones al contado) o a recibir por la empresa (operaciones con cobro aplazado) como consecuencia de la entrega física de bienes o prestación de servicios.

-No se incluyen los impuestos que gravan estas operaciones. El impuesto sobre el valor añadido se recoge en la cuenta "Hacienda Pública, IVA repercutido" (477).

-Los descuentos y similares incluidos en factura, se considerarán como menor importe de la venta.

-Los descuentos y similares que sean concedidos por la empresa por pronto pago, estén o no incluidos en factura, se recogen en la cuenta de gastos financieros, "Descuentos sobre ventas por pronto pago" (606).

-Los descuentos y similares, posteriores a la emisión de la factura, originados por defectos de calidad, incumplimiento de plazos de entrega u otras causas análogas, se registran en la cuenta compensatoria de ingresos, "Devoluciones de ventas y operaciones similares" (708).

-Los descuentos y bonificaciones, en razón de haber alcanzado un determinado volumen de ventas, se registran en la cuenta compensatoria de ingresos, "Rappels sobre ventas" (709).

-El importe de envases y embalajes, cargados en factura a los clientes y con facultad de su devolución, no se considera como ingreso, se registra en la cuenta transitoria de menos activo, "Envases y embalajes a devolver por clientes" (437).

6-3 PROBLEMÁTICA CONTABLE

Tesorería (57)	a Venta de mercaderías (70)
Devolución de ventas y oper. simil. (708)	H.P., IVA repercutido (477)
Rappels sobre ventas (709)	Envases y embalajes a devolver por
Cientes (43)	clientes (437)
	Descuentos s/ ventas por p/pago (606)
	H.P., IVA repercutido (477)
	--- x ---

Al cierre del ejercicio, o a la fecha de presentación de estados contables, para el cálculo del resultado se cargarán los ingresos y ventas, con abono a la cuenta "Pérdidas y Ganancias" (129).

6-4 EJEMPLO

14-4 Se venden mercaderías por 100.000 euros con un IVA del 16%. Posteriormente, se devuelven mercaderías por 10.000 euros; por el volumen de operaciones realiza una bonificación de 5.000 euros y un descuento por pronto pago del 4%, el importe de los cobros es de 90.000 euros. Los envases a devolver a clientes ascienden a 30.000 euros.

Se pide: contabilice dichas operaciones.

SOLUCION 14-4

6-5 VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

"Variación de existencias" (71). El ajuste del valor de las existencias de la empresa se realiza al cierre del ejercicio o a la fecha de la presentación de los estados contables, comparando el valor de las existencias finales con el de las iniciales relacionadas con la producción.

710 Variación de existencias de productos en curso**711 Variación de existencias de productos semiterminados****712 Variación de existencias de productos terminados****713 Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.**

Variación existencias finales (positiva):

Productos en curso (33)	a	Variación de existencias (71)
Productos semiterminados (34)		
Productos terminados (35)		
Subproductos, residuos y materiales recuperados (36)		
		--- x ---

Variación existencias iniciales (negativa):

Variación de existencias (71)	a	Productos en curso (33)
		Productos semiterminados (34)
		Productos terminados (35)
		Subproductos, residuos y materiales recuperados (36)
		--- x ---

7. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA, SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y OTROS INGRESOS DE GESTIÓN

7-1 TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA

730 Trabajos realizados para el inmovilizado intangibles: gastos de investigación y desarrollo y otros realizados para la creación de los bienes comprendidos en el subgrupo 20 Inmovilizaciones intangibles.

731 Trabajos realizados para el inmovilizado material: construcciones o ampliación de los bienes y elementos comprendidos en el subgrupo 21 Inmovilizaciones materiales

732 Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso:

733 Trabajos realizados para el inmovilizado en curso: trabajos realizados durante el ejercicio y no terminados a fin de ejercicio.

La valoración de estas partidas será el coste de producción o de elaboración; este se obtiene agregando factores directos e indirectos de construcción o de obtención de inmovilizados, de bienes y servicios que constituyen los gastos de establecimiento y de formalización de deudas.

Durante el ejercicio se carga a las cuentas de gasto correspondiente:

Otros gastos (64)	a	Trabajos realizados por la empresa (73)
Sueldos y salarios (640)		
Compras de otros aprovisionamientos (602)		
	--- x ---	

7-2 SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS

740 subvenciones, donaciones y legados a la explotación: las recibidas de las Administraciones Públicas, empresas o particulares al objeto, por lo general de asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficit de explotación.

746 Subvenciones, donaciones, y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio: importe traspasado al resultado del ejercicio de la subvención, donaciones y legados de capital.

747 Otras subvenciones, donaciones y legados trasferidos al resultado del ejercicio: importe traspasado al resultado del ejercicio de otras subvenciones, donaciones y legados.

En el momento de entrada de efectivo o nacimiento del derecho a su percepción, concedidas por Administraciones Públicas:

Tesorería (57)

H.P., deudor por subvenciones concedidas (4708)

a

Subvenciones, donaciones y legados a la explotación (740)

--- x ---

Al cierre del ejercicio, se desglosa con abono a "Pérdidas y Ganancias" (129).

7-3 OTROS INGRESOS DE GESTION

"Otros ingresos de gestión" (75), se refieren a los ingresos accesorios, complementarios y conexos a los principales de carácter no financiero de naturaleza regular y corriente.

(751) "Resultados de operaciones en común": operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones análogas. Se pueden obtener pérdidas o beneficios y serán las empresas gestora y partícipes las encargadas de registrar el importe correspondiente.

(752) "Ingresos por arrendamientos": corresponden a la contraprestación por la cesión a terceros del uso de bienes del inmovilizado material propio de la empresa. Se reconocen contablemente según el principio del devengo, y a efectos de su imputación a resultados se utiliza, por lo general, una distribución temporal de carácter lineal.

(753) "Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación": corresponde a la contraprestación por la cesión a terceros del uso de elementos del inmovilizado inmaterial propio de la empresa, reciben el nombre de cánones y derechos de franquicia. Se reconocen según el principio de devengo y de acuerdo con los preceptos contenidos en los contratos.

(754) "Ingresos por comisiones": correspondientes a la contraprestación de servicios de mediación. Se reconocerán como ingresos cuando la prestación del servicio haya sido completada.

(755) "Ingresos por servicios al personal": los originados por la prestación de servicios al factor trabajo, derivados de economatos, comedores, transportes a cargo del personal, utilización de viviendas, etc... Estos servicios prestados, bien pueden ser elaborados por la propia empresa o adquiridos a terceros; su valoración se hará sobre la base del coste de dichos servicios.

(759) "Ingresos por servicios diversos": los originados por la prestación eventual de ciertos servicios, a otras empresas o particulares.

En caso de que la empresa sea gestora de operaciones en común y el resultado de dichas operaciones ha sido negativo, solicitará de las empresas partícipes compensación del resultado negativo en la proporción correspondiente.

Tesorería (57)	a	Pérdida transferida (gestor) (7510)
Deudores por operaciones en común (449)		
		--- X ---

En el supuesto de que la empresa sea partícipe ó asociada en operaciones en común y el resultado obtenido ha sido positivo, solicitará de la empresa gestora la porción correspondiente del resultado positivo.

Tesorería (57)	a	Beneficio atribuido (partícipe) (7511)
Deudores por operaciones en común (449)		
		--- X ---

Al cierre del ejercicio, para el cálculo del resultado, se cargan con abono a "Pérdidas y Ganancias" (129).

8. INGRESOS FINANCIEROS, BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES, INGRESOS EXCEPCIONALES, EXCESO Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO

La problemática contable ha sido tratada a lo largo de los temas anteriores, por ello prescindimos de su tratamiento en estos momentos.

8-1 INGRESOS FINANCIEROS

760 Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio: rentas a favor de la empresa, devengadas en el ejercicio, provenientes de participaciones en instrumento de patrimonio.

761 Ingresos de valores representativos de deuda: intereses de valores de renta fija a favor de la empresa, devengados en el ejercicio.

762 Ingresos de créditos: importe de los intereses de préstamos y otros créditos, devengados en el ejercicio.

763 Beneficios por la valoración de instrumentos financieros por su valor razonable: beneficios originados por la valoración a valor razonable de determinados instrumentos financieros, incluidos los que se produzcan con ocasión de reclasificación.

766 Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda: beneficios producidos en la enajenación de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio excluidos los que deban registrarse en las cuentas 763 “Beneficios por la valoración de instrumentos financieros por su valor razonable” y 773 “Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas”.

767 Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo: importe del rendimiento esperado de los activos afectos a los compromisos a los que se liquidarán las obligaciones de la empresa por retribuciones a largo plazo de prestación definida o de los derechos de reembolso destinados a cancelar dichas obligaciones.

768 Diferencias positivas de cambio: beneficios producidos por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda distinta de la funcional.

769 Otros ingresos financieros: ingresos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo.

Se pretende, como en otros casos, contemplar primeramente la problemática contable genérica y posteriormente los casos excepcionales.

Cuando se produzca la entrada de efectivo o al final del ejercicio por el importe estimado:

H.P., retenciones y pagos a cuenta (473)

Tesorería (57)

Dividendo a cobrar (545)

Intereses a l/p de inversiones financieras en partes vinculadas (243)

Intereses a l/p de valores representativos de deuda (256)

Intereses a c/p de inversiones financieras en partes vinculadas (533)

Intereses a c/p de valores representativos de deuda (546)

a

Ingresos de part. en instrumentos de patrimonio (760)

Ingresos de valores representativos de deuda (761)

Ingresos de créditos (762)

B^a. por la valoración de instrumentos financieros por su valor razonable (763)

B^o en participaciones y valores representativos de deuda (766)

Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo (767)

Otros ingresos financieros (769)

--- x ---

Al cierre del ejercicio, para el cálculo del resultado, con abono a "Pérdidas y Ganancias" (129).

Se pueden señalar excepciones al asiento general, contemplado en capítulos anteriores; si bien contemplaremos la problemática de (763) "Beneficios por la valoración de instrumentos financieros por su valor razonable. Se desdobra en las subcuentas siguientes:

(7630) Beneficios de cartera de negociación: beneficios originados por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros clasificados como "Activos o Pasivos financieros mantenidos para negociar".

Por el aumento en el valor razonable de los activos financieros o por su disminución de los pasivos financieros.

Otras inversiones financieras a largo plazo (25)

a Beneficio de cartera de negociación (7630)

--- x ---

(7631) Beneficios de designados por la empresa: beneficios originados por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros clasificados como "Otros activos o pasivos

financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”. Su problemática contable es análoga al caso anterior.

(7632) Beneficios de disponibles para la venta: beneficios originados por la baja o enajenación de los instrumentos financieros clasificados como “Activos financieros disponibles para la venta”.

En el momento en que se produzca la baja o enajenación en el instrumento financiero por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto:

Transferencia de B°. en activos financieros disponibles para la venta (802)	
Transferencia de B°. en pasivos financieros a valor razonable por cambios en el patrimonio neto (803)	
	a Beneficio de disponibles para la venta (7632)
--- x ---	

(7633) Beneficios de instrumentos de cobertura: beneficios originados en instrumentos de cobertura.

Por el importe que resulte de aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas:

Operaciones en cobertura (134)	a Beneficio de instrumentos de cobertura (7633)
--- x ---	

Por la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias del importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, en las operaciones de cobertura de flujos de efecto e inversiones netas en un negocio en el extranjero:

Transferencia de B°. por coberturas de flujos de efectivo (802)	
Transferencia de B°. por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranj.(803)	
	a Beneficio de instrumentos de cobertura (7633)
--- x ---	

8-2 BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES

Se refieren a ingresos y beneficios procedentes de operaciones irregulares, esporádicas y la mayor parte de las veces, relacionadas con elementos y fuentes de financiación de naturaleza permanente.

Al cierre del ejercicio, para el cálculo del resultado, se cargan con abono a "Pérdidas y Ganancias" (129).

770 Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.

771 Beneficios procedentes del inmovilizado material.

772 Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.

773 Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

774 Diferencia negativa en combinación de negocios.

775 Beneficios por operaciones con obligaciones propias.

778 Ingresos excepcionales.

8-3 EXCESO Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO

(790) "Reversión del deterioro del inmovilizado intangible".

(791) "Reversión del deterioro del inmovilizado material".

(792) "Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias".

(793) "Reversión del deterioro de existencias".

(794) "Reversión del deterioro de créditos comerciales".

(795) "Exceso de provisiones".

(796) "Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo".

(797) "Reversión del deterioro de créditos a largo plazo".

(798) "Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo".

(799) "Reversión del deterioro de créditos a corto plazo".

La mayoría de estas cuentas son cargadas por el deterioro correspondiente con abono a la cuenta de ingresos del exceso o reversión de la reversión.

14-5 La S.A. X presenta el balance siguiente al 31 de diciembre de 2006:

ACTIVO	PASIVO
5.000 Edificios	Capital
500 Mercaderías	Reserva legal
400 Clientes	Acreedores por prestación
100 Efectos comerciales a cobrar	de servicios 500
800 Acciones cotización oficial	Amortización acumulada
200 Caja	del Inmovilizado M. 500
-----	-----
7.000	7.000

Los gastos e ingresos hasta el 1 de diciembre de 2007 han ascendido a los siguientes:

100	Devoluciones de compras
600	Sueldos y salarios
200	Rappels sobre compras
100	Descuentos sobre ventas por pronto pago
1.000	Compra de mercaderías
1.600	Venta de mercaderías
100	Ingresos financieros

Las operaciones de gastos e ingresos se han realizado en efectivo, el importe de caja durante los once meses del año 2007 asciende a 300 u.m.

La reserva legal esta constituida mínimamente según el art. 110 de la L.S.A.

Las operaciones hasta el final del ejercicio son las siguientes:

1. Obtención de dos tipos de subvenciones oficiales, una de 1.000 um. De capital recibida al finalizar el año y otra de 200 de explotación que se cobrará en el mes de enero.

2. Se cobra el importe de los efectos. El recibo del teléfono se estima en 100 um. correspondiente al mes de diciembre y enero.

3. Se pagan 100 um. a acreedores y en febrero se compromete a otros 100. Se cobra de clientes 200 um., siendo 50 de difícil cobro.

4. Dotamos la amortización del ejercicio por importe de 200 um. La cartera de valores para la venta está formada por 400 títulos a 1 um., por título al 200 %. La cotización media del último trimestre es de 250 %, a la fecha de cierre la cotización es de 240 %.

5. Las existencias al final de ejercicio han sido de 300 um.

Se pide: 1) Calcular el capital y la reserva en el Balance inicial.

2) Realizar las operaciones según la nueva normativa contable.

3) Calcular el resultado después de impuestos

SOLUCIÓN 14-5

BIBLOGRAFIA CONSULTADA

- Cañibano L.: "Contabilidad. Análisis de la realidad económica". Ed. Pirámide. Madrid, 1989.
- CEE: Cuarta Directiva del Consejo correspondiente a la presentación de las cuentas anuales, junio 1978.
- I.A.S.B.: Norma Internacional de Contabilidad nº 12. Contabilidad del impuesto sobre beneficios, marzo 1979 Revisada en 2000.
- IASB: IAS nº 17. Revisada en 1997. "Arrendamientos".
- IASB: IAS nº 18. Revisada en 1993. "Ingresos ordinarios"
- IASB: SIC nº 3: "Eliminación de pérdidas y ganancias no realizadas en transacciones con asociadas". Párrafo 11 IAS nº 1 e IAS nº 28.
- I.A.S.B.: IAS nº: 21, sobre contabilización sobre los efectos de las diferencias de cambio en moneda extranjera, en marzo de 1983. Revisado en 1993.
- IASB: SIC nº 10. "Ayudas públicas sin relación específica con actividades de explotación". Párrafo 11 IAS nº 1 e IAS nº 20.
- IASB: SIC nº 11. "Variaciones de cambio en moneda extranjera capitalización de pérdidas derivadas de devaluaciones muy importantes". Párrafo 11 IAS nº 1 e IAS nº 21.
- IASB: SIC nº 30. "Moneda en la que se informa: conversión de la moneda de valoración a la moneda de presentación". Afecta al párrafo 11 IAS nº 1 e IAS nº 21.
- IASB: SIC nº 31. "Ingresos ordinarios: permutas que comprenden servicios de publicidad". Afecta al párrafo 11 IAS nº 1 e IAS nº 18.
- Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base a la normativa de la Unión Europea.

- Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial de la Legislación Mercantil adaptada alas Directivas de la CEE.
- Ley 18/91, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 19/91, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Ley 43/95, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963.
- Plan General de Contabilidad: Instituto de Contabilidad y Auditoría. RD 1514/2007, 16 de noviembre. Madrid, 2.007.
- Quesada F.J.: "Normativa y Contabilización de Riesgos, Contingencias e Indemnizaciones". Ed. Ciencias Sociales. Madrid, 1991.
- Quesada, F.J.: "Contabilidad General". Imp. Fernández Ciudad, S.A. Madrid, 1.999.
- Quesada, F.J. y J.F. Santos.: "Manual Práctico de Contabilidad General". Imp. Fernández Ciudad, S.A. Madrid, 2.000.
- Quesada F.J. y J.F. Santos: Casos prácticos de Contabilidad General. Ed Pirámide. Madrid 2002
- Quesada F.J. Contabilidad: riqueza y renta empresarial. Ed. Pirámide 2002
- Quesada F.J.: "Análisis patrimonial de la empresa". Imp. Tebar, S.A. Albacete, 1.993.
- Real Decreto 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Trasmisiones y Actos Jurídicos Documentados.
- Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Trasmisiones y Actos Jurídicos Documentados.
- Reglamento (CE) nº 2336/2004 de la Comisión de 29 de diciembre de 2004, por el que se modifica el Reglamento 1725/2003 por las que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad