

Super Contable



45 CASOS PRÁCTICOS DEL PGC Y PGC PYME Y SUS SOLUCIONES

REVISIÓN
2025

ÍNDICE

Algunas Consideraciones Previas	6
Capítulo I. Activos Financieros.....	7
Caso 1. Clientes con cobro aplazado más de 12 meses. Intereses NO incluidos en factura.	7
Caso 2. Clientes con cobro aplazado más de 12 meses. Intereses establecidos por contrato.	11
Caso 3. Préstamos y partidas a cobrar.	15
Capítulo II. Arrendamientos: Financiero y Operativo	19
Caso 4. Arrendamiento financiero – Leasing.....	19
Caso 5. Arrendamiento financiero – Renting.....	23
Caso 6. Arrendamiento operativo – Renting.....	30
Capítulo III. Cambios de Criterios Contables.....	32
Caso 7. Cambio de criterios motivados por cambios en las estimaciones contables.	32
Caso 8. Cambios de criterios motivados por errores cometidos.....	35
Capítulo IV. Constitución, Ampliación y Reducción de Capital	38
Caso 9. Ampliación de capital.	38
Caso 10. Ampliación de capital con cargo a reservas	41
Caso 11. Constitución con aportaciones dinerarias y no dinerarias.	45
Caso 12. Reducción de capital para constituir reservas	49
Caso 13. Reducción de capital para paliar pérdidas	51
Capítulo V. Deterioros y Provisiones	54
Caso 14. Deterioro de valor por insolvencia de créditos. Método global.....	54
Caso 15. Deterioro de valor por insolvencia de créditos. Método individualizado.	57
Caso 16. Provisión para responsabilidades.	61
Caso 17. Provisión para impuestos.....	64

Capítulo VI. Impuesto sobre Sociedades	67
Caso 18. Diferencias temporarias deducibles.	67
Caso 19. Diferencias temporarias imponibles.	71
Caso 20. Registro contable y liquidación del Modelo 200.	75
Capítulo VII. Impuesto sobre el Valor Añadido	82
Caso 21. Prorrata general.	82
Caso 22. Prorrata especial.	88
Caso 23. Régimen especial de recargo de equivalencia.....	95
Caso 24. Regularización de bienes de inversión.....	100
Capítulo VIII. Inmovilizado	106
Caso 25. Activación de gastos financieros en compra de inmovilizado.....	106
Caso 26. Adquisición de derechos de traspaso.....	112
Caso 27. Compra de vehículo para uso particular y empresarial.	115
Caso 28. Contabilidad del fondo de comercio hasta 2015.	120
Caso 29. Contabilidad del fondo de comercio a partir de 2016.	123
Caso 30. Grandes reparaciones de inmovilizado.	128
Caso 31. Obra en inmueble arrendado.	134
Caso 32. Permutas comerciales.....	139
Caso 33. Permutas NO comerciales.	141
Caso 34. Venta de inmovilizado con pacto de recompra.....	143
Capítulo IX. Otros Casos Prácticos	146
Caso 35. Canon de franquicia. Registro del franquiciador.	146
Caso 36. Clasificación de operaciones vinculadas.....	150
Caso 37. Compras, ventas y provisiones por operaciones comerciales.....	154
Capítulo X. Pasivos Financieros	159

Caso 38. Préstamo bancario según PGC normal..... 159

Caso 39. Préstamo bancario según PGC pyme..... 164

Caso 40. Préstamo ICO. 168

Capítulo XI. Reparto de Resultados del Ejercicio 173

Caso 41. Préstamo bancario según PGC normal..... 173

Caso 42. Reparto del resultado contable. 179

Capítulo XII. Subvenciones 182

Caso 43. Subvenciones de capital según PGC normal. 182

Caso 44. Subvenciones de capital según PGC pyme. 191

Caso 45. Subvenciones para asegurar la rentabilidad económica..... 197

Normas de valoración PGC Normal..... 200

Cuentas Anuales
Impuestos
IVA
IRPF
Contable
Fiscal
Laboral
Autónomos

Super Contable

SUPERCONTABLE
 TODO EN UNO

¿PROBLEMAS?
 SuperContable
PUEDA CON
TUDO

Prueba nuestras soluciones,
 somos buenos en todas las materias

GRATIS DURANTE UN MES
 (Sin obligación de permanencia)

*Desde el equipo de **RCR Proyectos de Software**, y aprovechando al tiempo, el 15º aniversario de la exitosa familia que conforman el grupo de trabajo que hay detrás de esta obra y que muestra su cara al público a través de la página web www.SuperContable.com, gracias por acompañarnos diariamente en su desempeño profesional.*

Consideramos que la mejor forma de agradecer esa fidelidad y confianza depositada en nosotros es seguir trabajando para ustedes. Así, fruto de esta filosofía, nos complace presentarles la nueva edición de una de las obras más demandadas por nuestros usuarios, el libro de 45 casos prácticos de contabilidad.

Esta edición incluye casos prácticos nuevos que no estaban en la anterior edición, por lo que no es simplemente una actualización de los casos prácticos de la versión anterior.

Los casos seleccionados en esta nueva edición, no buscan aclarar conceptos extremadamente complejos ni tratar temas de investigación contable, simplemente recogen aquellas casuísticas que hemos considerado más relevantes, habituales y siempre con las limitaciones autoimpuestas para realizar un trabajo ágil, cómodo y eminentemente práctico. Además, todos aquellos casos que hemos decidido mantener de la edición pasada se han actualizado rigurosamente a las normativas vigentes.

Por último, les dejamos en este libro una pequeña muestra del trabajo que con esfuerzo y dedicación desarrollan todas aquellas personas que forman parte de SuperContable.com

*Desde el staff de SuperContable.com, mostrándonos una vez más a su disposición, **GRACIAS**.*

Enero 2025

Algunas Consideraciones Previas

En este apartado simplemente hacer mostrar algunas consideraciones que se han tenido en cuenta para la realización del presente trabajo o que han de tenerse en cuenta para su lectura:

- ▶ A lo largo de los casos prácticos presentados en este trabajo, hemos utilizado las cuentas de tesorería (Bancos c/c (572), Caja Euros (570)) de forma directa, independientemente de que en la mayoría de operaciones se requiera un registro previo del proveedor, acreedor, cliente, deudor, etc., que fuera objeto de la operación.
- ▶ La mayoría de los ejercicios presentados, son de aplicación tanto a contabilidades que utilizan el Plan General Contable “Normal” (RD 1514/2007) como a las que utilizan el Plan General Contable “Pyme” (RD 1515/2007); si bien, en aquellos casos que ha resultado una contabilización diferencia y que hemos creído significativa, se ha detallado expresamente si la resolución corresponde a uno u otro criterio.
- ▶ Se ha realizado un estudio y repaso de los casos prácticos presentados, no obstante, pedimos disculpas por si se encontrase algún error (a fecha de hoy no conocido por nosotros) aritmético, mecanográfico o de tipo tipográfico, pues en cuanto a la interpretación y resolución de los casos prácticos está fundamentado principalmente en las normas de valoración y registro del Plan General de Contabilidad.


Capítulo I. Activos Financieros

Caso 1. Clientes con cobro aplazado más de 12 meses. Intereses NO incluidos en factura.

CASO PRÁCTICO N° 1

La Entidad SuperContable, SA realiza el 31.12.20x0 una venta de 50.000 euros más IVA. La operación se realiza con cobro aplazado a 24 meses. En la factura no serán cargados intereses.

Contabilizar la operación en toda su extensión teniendo en cuenta un tipo de interés de mercado del 6% anual TAE.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 1

De acuerdo con la *norma de valoración 9ª*, del Plan General Contable (8ª del PGC Pyme) los préstamos y partidas a cobrar 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 entregada más los costes de transacción que le sean directamente atribuibles.

No obstante, los créditos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los anticipos y créditos al personal, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio, cuyo importe se espera recibir en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Las **valoraciones posteriores** se realizarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Al mismo tiempo la *norma de valoración 14ª*, del Plan General Contable (16ª en PGC Pyme) establece que los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, 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, podrá 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.

La factura emitida viene dada por un total de 60.500 euros, pero de este importe debemos obtener el importe implícito de la financiación. Así el cálculo del valor actual de los 60.500 euros a 2 años (31.12.20x2) se obtendrá de la forma:

$$\text{VAN (31.12.20x0)} = 60.500 / (1 + 0,06)^2 = \mathbf{53.844,79 \text{ Euros}}$$

De esta forma el importe de la operación quedaría a fecha 31.12.20x0:

. Precio de venta	= 53.844,79 - 10.500,00 =	43.344,79 euros
. Intereses	= 60.500,00 - 53.844,79 =	6.655,21 euros
		50.000,00 euros
	IVA (21%)	10.500,00 euros
TOTAL FACTURA		60.500,00 euros

Podríamos determinar una tabla de intereses de la forma:

	Importe de interés (TAE 6% anual)	Cobro	Coste Amortizado
Fecha de venta	---	---	53.844,79
Año 20x1 (6% s/ 53.844,79)	3.230,69	0,00	57.075,48
Año 20x2 (6% s/ 57.075,48)	3.424,52	60.500,00	0,00

De esta forma los registros contables vendrían dados por:

31 de diciembre de 20x0

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(450) Clientes a largo plazo	53.844,79	
a (700) Venta de mercaderías		43.344,79
a (477) HP IVA repercutido		10.500,00

31 de diciembre de 20x1

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(450) Clientes a largo plazo	3.230,69	
a (762) Ingresos de créditos		3.230,69

Al mismo tiempo reclasificaríamos el crédito con los clientes pues se cobrará a la finalización del siguiente ejercicio:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(430) Clientes	57.075,48	
a (450) Clientes a largo plazo		57.075,48

31 de diciembre de 20x2

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(430) Clientes	3.424,52	
a (762) Ingresos de créditos		3.424,52

Y el cobro del al cliente vendrá dado por:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(57-) Tesorería	60.500,00	
a (430) Clientes		60.500,00

Caso 2. Clientes con cobro aplazado más de 12 meses. Intereses establecidos por contrato.

CASO PRÁCTICO N° 2

La Entidad SuperContable, SA realiza el 31.12.20x0 una venta de 50.000 euros más IVA. La operación se realiza con cobro aplazado a 24 meses en las siguientes condiciones:

- Cobro de la factura en 4 cuotas semestrales.
- Interés anual de un 8%.

Registrar la operación la operación en toda su extensión.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 2

La justificación contable en la normativa viene referida, como en el ejercicio precedente, a las normas 9ª (8ª en PGC Pyme) y 14ª (16ª en PGC Pyme) del Plan General de Contabilidad, por lo que la misma justificación desarrollada en ese ejercicio nos servirá para la resolución de este (evitando de esta forma una duplicidad en el texto presentado), si bien es cierto, aplicando las normas referidas a este caso concreto.

De este modo conocemos:

- . **Valor actual** = 50.000 + 10.500 (IVA) = 60.500 euros.
- . **Tipo de interés** = 8% anual = 4% semestral

$$60.500 = (x / 1,04) + (x / 1,04^2) + (x / 1,04^3) + (x / 1,04^4)$$

X = **16.667,15 euros**, será el importe de las 4 cuotas semestrales

Así:

. **Total a cobrar** = 16.667,15 x 4 cobros = 66.668,60 euros.

. **Intereses** = 66.668,60 - 60.500,00 = 6.168,60 euros.

Luego la factura vendría dada por:

. Precio de venta 50.000,00 euros.

. IVA repercutido (21%) 10.500,00 euros.

. **Total** **60.500,00 euros.**

. **Intereses financiación** **6.168,60 euros.**

A partir de aquí podemos obtener la tabla del coste amortizado:

	Importe de interés (TAE 4% semestral)	Cobro	Coste Amortizado
Fecha de venta (31.12.20x0)	---	---	60.500,00
1^{er} Semestre (30.06.20x1)	2.420,00	16.667,15	46.252,85
2^o Semestre (31.12.20x1)	1.850,11	16.667,15	31.435,82
3^{er} Semestre (30.06.20x2)	1.257,43	16.667,15	16.026,10
4^o Semestre (30.12.20x2)	641,04	16.667,15	0,00

De esta forma los registros contables vendrían dados por:

31 de diciembre de 20x0

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(430) Clientes	60.500,00	
a (700) Venta de mercaderías		50.000,00
a (477) HP IVA repercutido		10.500,00

30 de junio de 20x1: Intereses devengados durante el primer semestre y cobro de 1ª cuota:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(430) Clientes	2.420,00	
a (762) Ingresos de créditos		2.420,00

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(57-) Tesorería	16.667,15	
a (430) Clientes		16.667,15

31 de diciembre de 20x1: Intereses devengados durante el segundo semestre y cobro de 2ª cuota:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(430) Clientes	1.850,11	
a (762) Ingresos de créditos		1.850,11

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(57-) Tesorería	16.667,15	
a (430) Clientes		16.667,15

30 de junio de 20x2: Intereses devengados durante el tercer semestre y cobro de 3ª cuota:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(430) Clientes	1.257,43	
a (762) Ingresos de créditos		1.257,43

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(57-) Tesorería	16.667,15	
a (430) Clientes		16.667,15

31 de diciembre de 20x2: Intereses devengados durante el cuarto semestre y cobro de 4ª cuota:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(430) Clientes	641,04	
a (762) Ingresos de créditos		641,04

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(57-) Tesorería	16.667,15	
a (430) Clientes		16.667,15

Caso 3. Préstamos y partidas a cobrar.

CASO PRÁCTICO N° 3

La Sociedad SuperContable, SA compra un bono en un mercado secundario en las siguientes condiciones:

Valor de emisión 4.500 euros.


Valor nominal: 5.000 euros.

Valor de reembolso: 5.500 euros.

Interés explícito: 5% cupón anual vencido.

Gastos adquisición 50 euros.

Amortización del Bono a los 2 años.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 3.

Dejando a un lado el efecto impositivo, la valoración de este tipo de activos habrá de realizarse de acuerdo:

VALORACIÓN INICIAL. - Los activos 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 entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

VALORACIONES POSTERIORES. - Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Así, en primer lugar, habremos de calcular el tipo de interés efectivo consecuencia de los flujos del contrato de compra del bono. Así:

$$\text{Interés Anual} = 5.000 \times 5 \% = 250 \text{ euros.}$$

$$4.500 + 50 = 250 \cdot (1 + \text{TIE}) + (250 + 5.500) \cdot (1 + \text{TIE})^{-2} \rightarrow \text{TIE} = 15,19\%$$

Fecha	TIE	Coste Amortizado	Interés Devengado	Cupón	Bono Amortizado
Año 1	15,1968416%	4.550,00	691,46	250,00	441,46
Año 2	15,1968416%	4.991,46	758,54	250,00	508,54
				5.500,00	

En el momento de la compra:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(251) Valores representativos de deuda a L/P	4.550,00	
a (572) Bancos c/c		4.550,00

Devengo y cobro de intereses año 1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(251) Valores representativos de deuda a L/P	441,46	
(546) Intereses a C/P de valores repr. de deuda	250,00	
a (7613) Ing. de valores representativos de deuda		691,46

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos	250,00	
a (546) Intereses a C/P de Valores rep. de Deuda		250,00

Reclasificación de bono:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(541) Valores representativos de deuda a C/P	4.991,46	
a (251) Valores representativos de deuda a L/P		4.991,46

Devengo de intereses:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(541) Valores representativos de deuda a C/P	508,54	
(546) Intereses a C/P de valores rep. de deuda	250,00	
a (7613) Ingresos de valores represent. de deuda		758,54

Cobro de intereses:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos c/c	250,00	
a (546) Intereses a C/P de valores rep. de deuda		250,00

Amortización de los Títulos:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos c/c	5.500,00	
a (546) Intereses a C/P de valores rep. de deuda		5.500,00

Super Contable

CUENTAS ANUALES
IMPUESTOS IVA
IRPF
CONTABLE FISCAL
LABORAL
AUTONOMOS

SUPERCONTABLE
 TODO EN UNO

¿PROBLEMAS?
 SuperContable
PUEDE CON TODO

Prueba nuestras soluciones,
 somos buenos en todas las materias

GRATIS DURANTE UN MES

(Sin obligación de permanencia)

Capítulo II. Arrendamientos: Financiero y Operativo

Caso 4. Arrendamiento financiero – Leasing.

CASO PRÁCTICO N° 4

El 1 de enero de 20x0, la sociedad SuperContable, SA adquiere un elemento de transporte en régimen de arrendamiento financiero por 12.020,24 euros.

- El tipo de interés que nos cargarán sobre la deuda pendiente será del 10 % anual.
- La opción de compra se fija en 863,05 euros.
- Se fija una cuota anual de 3.606,07 euros.
- La vida útil se estima en 8 años.

Además, el acondicionamiento del elemento de transporte ha supuesto unos gastos de 900 euros.

Año	Cuota anual	Intereses	Amortización	Deuda Pendiente
20x1	3.606,07	1.202,02	2.404,05	9.616,19
20x2	3.606,07	961,62	2.644,45	6.971,74
20x3	3.606,07	697,17	2.908,90	4.062,84
20x4	3.606,07	406,28	3.199,79	863,05
Opción compra	863,05	---	863,05	---
	15.287,33	3.267,09	12.020,24	



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 4.

En primer lugar, hay que comprobar que efectivamente es un arrendamiento financiero y para ello vemos que existe una opción de compra y debemos verificar si existen dudas de que se vaya a realizar o no, comparando el precio de la opción de compra con el valor en libros en la fecha en que se vaya a ejercitar la opción.

a) Opción de compra: 863,05.

b) Valor en libros fecha opción compra:

$$12.020,24 - [(12.020,24 / 8) \cdot 4] = \mathbf{6.010,12 \text{ euros}}$$

Como el valor del elemento de transporte es superior al precio de la opción de compra no hay dudas razonables de que se vaya a realizar, por lo que se trata de un arrendamiento financiero.

Hay que calcular el importe por el que el elemento de transporte debe figurar en el balance: *(el menor de Valor razonable del activo y Valor Actual de los pagos mínimos acordados durante el plazo del arrendamiento incluida la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que haya garantizado, directa o indirectamente y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador)*

- Valor razonable del activo = 12.020,24 euros.

- Valor actual de los pagos mínimos: = 12.020,24 euros.

$$3.606,07 \cdot (1+0,10)^{-1} + 3.606,07 \cdot (1+0,10)^{-2} + 3.606,07 \cdot (1+0,10)^{-3} + 3.606,07 \cdot (1+0,10)^{-4} + 863,05 \cdot (1+0,10)^{-4} = \mathbf{12.020,24 \text{ Euros.}}$$

Viendo que en este caso ambos importes coinciden el asiento a realizar sería:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(218) Elementos de transporte	12.020,24	
a (174) Acreedores a L/P por arrend. financiero		9.616,19
a (524) Acreedores a C/P por arrend. financiero		2.404,05

Como vemos no realizamos ninguna anotación en relación al IVA ni intereses, los cuales se contabilizarán en el pago de las cuotas.

Los gastos de acondicionamiento del elemento de transporte suponen un mayor valor del activo:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(218) Elementos de transporte	900,00	
(472) HP IVA soportado	189,00	
a (572) Bancos c/c		1.089,00

Los intereses se irán devengando conforme se vayan pagando las cuotas periódicas del contrato de arrendamiento financiero:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(524) Acreedores por arrendamiento financiero a C/P	2.404,05	
(662) Intereses de deudas	1.202,02	
(472) HP IVA soportado	757,27	
a (572) Bancos c/c		4.363,34

También realizaremos la dotación de la amortización correspondiente a 31 de diciembre de 20x0:

$(12.020,24 + 900) / 8 \text{ años} = \mathbf{1.615,03 \text{ euros}}$

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Amortización inmovilizado material	1.615,03	
a (281) Amortización Acum. Inmovilizado Material		1.615,03

Al final del ejercicio deberemos traspasar al corto plazo la parte de deuda que pagaremos el siguiente año:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(174) Acreedores por arrendamiento financiero a L/P	2.644,45	
a (524) Acreedores por arrend. financiero a C/P		2.644,45

Caso 5. Arrendamiento financiero – Renting.

CASO PRÁCTICO N° 5

La Sociedad SuperContable, S.A., con fecha 1 de enero de 20x0, firma un contrato de renting para la utilización de un coche de empresa. Las condiciones vienen dadas por:

- . Cuota anual (IVA no incluido): 10.000 euros
- . La cuota incluye: mantenimiento del vehículo, amortización del vehículo, intereses, seguro a todo riesgo e impuesto de circulación.
- . Km. contratados: 400.000 km.
- . Plazo 4 años.
- . Valor de Mercado del vehículo en el momento de la firma del contrato según factura pro-forma del concesionario: 34.495,00 euros.
- . Tipo de interés anual del mercado 4,25%.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 5.

De acuerdo con la norma de valoración 8ª del Plan General Contable (7ª en el PGC Pyme), "... cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero...

También se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

a) Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.

b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.

El plazo del arrendamiento es el periodo no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.

d) Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

e) El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.

f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.

g) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Así, por el apartado b) hemos de entender que nos encontramos ante un contrato de Arrendamiento Financiero, pues cuando el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida del activo (400.000 kms).

Luego, en primer lugar, hemos de proceder al cálculo del **VALOR ACTUAL** de los pagos futuros (aplicando el tipo de interés del 4,25 % anual):

$$\text{VALOR ACTUAL (VA)} = 10.000,00 \cdot [(1 - 1,0425^{-4}) / 0,0425] = \mathbf{36.086,10 \text{ Euros.}}$$

Luego tenemos:

- . Valor de Mercado del Vehículo: 34.495 euros.
- . Valor Actual de los pagos a realizar: 36.086,10 euros.

Debemos obtener el tipo de interés efectivo de la operación que vendría dado por:

$$34.495,00 = 10.000,00 \times [(1 - \text{TIE}^{-4}) / \text{TIE}] = \mathbf{\text{TIE} = 6,1974013 \% \text{ Euros.}}$$

En este sentido habremos de calcular, a partir del TIE, la Tabla de Amortización del contrato de Renting, separando la parte de interés (4,25 %) y la de mantenimiento (1,9474013 %).

Capital Pendiente	Cuota	Intereses	Mantenimiento	Capital Amortizado
34.495,00	10.000,00	1.466,04	671,76	7.862,21
26.632,79	10.000,00	1.131,89	518,65	8.349,46
18.283,33	10.000,00	777,04	356,05	8.866,91
9.416,43	10.000,00	400,20	183,38	9.416,43
	40.000,00	3.775,17	1.729,83	34.495,00

Así el registro contable vendrá determinado por los siguientes asientos:

Compra del vehículo 1 de enero de 20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(218) Elementos de transporte	34.495,00	
a (174) Acreedores a L/P por arrend. financiero		26.632,79
(524) Acreedores a C/P por arrend. financiero		7.862,21

Pago de la 1ª cuota el 1 de enero de 20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(524) Acreedores por arrendamiento financiero a C/P	7.862,21	
(662) Intereses de deudas	1.466,04	
(622) Reparación y conservación	671,76	
(472) HP IVA soportado	2.100,00	
a (572) Bancos c/c		12.100,00

Amortización anual del Vehículo 31 de diciembre de 20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Amortización inmovilizado material 34.495,00 / 4 años = 8.623,75	8.623,75	
a (2818) Amortización acumulada de vehículo		8.623,75

Reclasificación de Deuda 31 de diciembre de 20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(174) Acreedores por arrendamiento financiero a L/P	8.349,46	
a (524) Acreedores por arrend. financiero a C/P		8.349,46

Pago de la 2ª cuota 1 de enero de 20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(524) Acreedores por arrendamiento financiero a C/P	8.349,46	
(662) Intereses de deudas	1.131,89	
(622) Reparación y conservación	518,65	
(472) HP IVA soportado	2.100,00	
a (524) Acreedores por arrend. financiero a C/P		12.100,00

Amortización anual del Vehículo 31 de diciembre de 20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Amortización inmovilizado material 34.495,00 / 4 años = 8.623,75 euros	8.623,75	
a (2818) Amortización acumulada de vehículo		8.623,75

Reclasificación de Deuda 31 de diciembre de 20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(174) Acreedores por arrendamiento financiero a L/P	9.416,43	
a (524) Acreedores por arrend. financiero a C/P		9.416,43

Pago de la 3ª cuota 01 de enero de 20x2:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(524) Acreedores por arrendamiento financiero a C/P	8.866,91	
(662) Intereses de deudas	777,04	
(622) Reparación y conservación	356,05	
(472) HP IVA soportado	2.100,00	
a (572) Bancos c/c		12.100,00

Amortización anual del Vehículo 31 de diciembre de 20x2:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Amortización inmovilizado material 34.495,00 / 4 años = 8.623,75 euros	8.623,75	
a (2818) Amortización acumulada de vehículo		8.623,75

Reclasificación de Deuda 31 de diciembre de 20x2:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(174) Acreedores por arrendamiento financiero a L/P	8.866,91	
a (524) Acreedores por arrend. financiero a C/P		8.866,91

Pago de la 4ª cuota 01 de enero de 20x3:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(524) Acreedores por arrendamiento financiero a C/P	9.416,42	
(662) Intereses de deudas	400,20	
(622) Reparación y conservación	183,38	
(472) HP IVA soportado	2.100,00	
a (572) Bancos c/c		12.100,00

Amortización anual del Vehículo 31 de diciembre de 20x3:


REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Amortización inmovilizado material 34.495,00 / 4 años = 8.623,75 euros	8.623,75	
a (2818) Amortización acumulada de vehículo		8.623,75

Caso 6. Arrendamiento operativo – Renting.

CASO PRÁCTICO N° 6

La Sociedad SuperContable, S.A., con fecha 1 de enero de 20x0, firma un contrato de renting para la utilización de un coche de empresa. Las condiciones del contrato de renting vienen dada por:

- . Cuota anual (IVA no incluido): 7.000 euros
- . La cuota incluye: mantenimiento del vehículo, amortización del vehículo, intereses, seguro a todo riesgo e impuesto de circulación.
- . Km. contratados: 100.000 km.
- . Plazo 4 años.
- . Valor de Mercado del vehículo en el momento de la firma del contrato según factura pro-forma del concesionario: 34.495,00 euros.
- . Tipo de interés anual del mercado 4,25%.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 6

La argumentación para el presente caso práctico nº 12 viene recogida en la explicación dada en el caso práctico precedente, es decir, de acuerdo con la norma de valoración 8ª del Plan General Contable (7ª en el PGC Pyme).

Así, no existe ninguno de los apartados referidos en la norma de valoración que nos haga pensar que nos encontramos ante un contrato de arrendamiento financiero, sino ante un contrato de arrendamiento operativo.

Incluso si procedemos al cálculo del VALOR ACTUAL de los pagos futuros (aplicando el tipo de interés del 4,25% anual):

VALOR ACTUAL (VA) = 7.000,00 x [(1 - 1,0425⁻⁴)] / 0,0425 = 25.260,27 Euros.

Luego tenemos:

- . Valor de Mercado del Vehículo: 34.495,00 euros.
- . Valor Actual de los pagos a realizar: 25.260,27 euros.

Observamos que el valor actual de los pagos mínimos acordados supone un 73,23% del Valor de Mercado del vehículo por lo que el valor actual no supone la práctica totalidad del valor de mercado del activo.

Conclusión → habríamos de registrar el arrendamiento operativo como un gasto por arrendamiento por el pago de cada una de las cuotas a satisfacer.

Asiento a registrar por cada uno de los 4 pagos a realizar:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(621) Arrendamientos y Cánones	7.000,00	
(472) HP IVA soportado	1.470,00	
a (57-) Tesorería		8.470,00


Capítulo III. Cambios de Criterios Contables

Caso 7. Cambio de criterios motivados por cambios en las estimaciones contables.

CASO PRÁCTICO N° 7

La sociedad SuperContable adquiere el día 1 de enero de 20x0 un edificio con el fin de utilizarlo para el desarrollo de su actividad productiva. El valor del terreno es 50.000 euros y el valor de la construcción 400.000 euros. El método de amortización utilizado es el lineal. La vida útil del edificio se estima en un principio en 50 años. Se paga por bancos el total del importe de la compra en el momento de la adquisición.

El día 1 de enero de 20x1 el edificio sufre un incendio de grandes proporciones que afecta a la estructura básica del mismo. Los expertos estiman que la vida útil del edificio podría haberse reducido hasta en 10 años.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 7

Las modificaciones en estimaciones contables debidas a la obtención de información adicional, a una mayor experiencia o al conocimiento de nuevos hechos, no serán consideradas como cambios en los criterios contables. Este cambio se imputará como gasto o ingreso del ejercicio actual o en el patrimonio neto en la partida correspondiente. El efecto que pudiera producirse en ejercicios futuros se imputaría en el sucesivo transcurso de estos.

Es la norma de valoración 22ª del Plan General de Contabilidad (21ª en el PGC Pyme) la que así lo pone de manifiesto, estableciendo que **el cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva.**

De esta forma, el registro y valoración del ejemplo presentado vendría dado por:

El 1 de enero del año 20x0 por la adquisición, haremos:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(211) Construcciones	400.000,00	
(210) Terrenos y bienes naturales	50.000,00	
(472) HP IVA soportado	94.500,00	
a (572) Bancos c/c		544.500,00

1 de enero de 20x0, por la amortización del ejercicio:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Amortización del inmovilizado material 400.000 / 50 años = 8.000 euros	8.000,00	
a (281) Amort. acumulada del inmovilizado mat.		8.000,00

A partir del día 1 de enero del año 20x1, se modifica la estimación de la vida útil del edificio, y según la referida norma de registro y valoración, los cambios en estimaciones contables derivados de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos no se considerarán como cambio de criterio contable y su efecto deberá ser imputado como gasto o ingreso del ejercicio, o en su caso, directamente en el patrimonio neto. Los efectos en ejercicios futuros, en caso de que se produjeran, se imputarían durante el devenir de los mismos.

Así, para el cálculo de la amortización a partir de 20x1 tendríamos:

- . Precio de compra:..... 400.000 euros.
- . Amortización Acumulada 20x1: 8.000 euros.
- . Valor neto contable:..... 392.000 euros.

. Cuota amortización a partir de 20x2: $392.000 / 40 \text{ años} = 9.800 \text{ €/año}$.

A 31 de diciembre de 20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Amort. acumulada inmovilizado material	9.800,00	
a (281) Amort. acumulada inmovilizado material		9.800,00

CUENTAS ANUALES
IMPUESTOS IVA
IRPF
CONTABLE FISCAL
LABORAL
AUTONOMOS

Super Contable

¿PROBLEMAS?
 SuperContable
PUEDE CON TODO

Prueba nuestras soluciones,
 somos buenos en todas las materias

GRATIS DURANTE UN MES
 (Sin obligación de permanencia)

Caso 8. Cambios de criterios motivados por errores cometidos.

CASO PRÁCTICO N° 8

La sociedad SuperContable, SL adquiere el día 1 de enero de 20x0 un edificio con el fin de utilizarlo para el desarrollo de su actividad productiva. El valor del terreno es 50.000 euros y el valor de la construcción 400.000 euros. El método de amortización utilizado es el lineal. La vida útil del edificio se estima en un principio en 50 años. Se paga por bancos la mitad del total del importe de la compra en el momento de la adquisición, pagándose el resto a los 6 meses.

El día 1 de enero de 20x1 la empresa, debido a un error contable en la estimación de la vida útil del edificio, decide cambiar y amortizar cada año el 2,5 %.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 8

Según la norma de valoración 22ª del Plan General de Contabilidad (21ª en el PGC Pyme), cuando se produzca un cambio en algún criterio contable, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores derivado de dicha aplicación dará lugar a un ajuste que se **imputará directamente al patrimonio neto, concretamente en una partida de reservas** salvo que afectara a un gasto o ingreso que se imputó en años anteriores directamente en otra partida del patrimonio neto.

Además, habrá que modificar las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que afecte el cambio de criterio contable.

Siempre que se produzcan cambios en algún criterio contable, deberá informarse de ello en la memoria de las cuentas anuales.

En este sentido, registro y valoración contable del ejemplo presentado vendría dado por:

El 1 de enero de 20x0, por la adquisición del edificio, el asiento contable será:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(211) Construcciones	400.000,00	
(210) Terrenos y bienes naturales	50.000,00	
(472) HP IVA soportado	94.500,00	
a (523) Proveedores de inmovilizado a C/P		272.250,00
(572) Bancos c/c		272.250,00

El 1 de enero de 20x0, por el pago de lo adeudado por la empresa, haremos:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(523) Proveedores de inmovilizado a C/P	272.250,00	
a (572) Bancos c/c		272.250,00

El 1 de enero de 20x0, por la amortización del ejercicio:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Amort. acumulada inmovilizado material	8.000,00	
a (281) Amort. acumulada inmovilizado material		8.000,00

A partir del día 1 de enero de 20x1, al cambiar el criterio de amortización, se modifica también la cantidad amortizada, y esta modificación, según la mencionada

norma de valoración, se llevará a cabo con efecto retroactivo desde el último ejercicio contable del que se disponga de información, lo que dará lugar a un ajuste en el patrimonio neto (al ser la causa del cambio de criterio un error contable cometido por la propia empresa) por la diferencia en la cantidad amortizada como consecuencia del cambio en el criterio de amortización.

En el año 20x0 habíamos amortizado 8.000 euros, cuando en realidad deberíamos haber amortizado: $2,5 \% \cdot 400.000 = 10.000$ euros; luego a 1 de enero de 20x1 habrá que realizar un ajuste en el patrimonio neto (en una cuenta de reservas) por valor de **10.000 - 8.000 = 2.000 euros**, reflejado en el siguiente asiento contable:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(113) Reservas voluntarias	2.000,00	
a (281) Amort. acumulada inmovilizado material		2.000,00

Capítulo IV. Constitución, Ampliación y Reducción de Capital

Caso 9. Ampliación de capital.

CASO PRÁCTICO N° 9

La Sociedad SuperContable, SA, cuyo capital social es de 500.000 euros (5.000 acciones a 100 euros de valor nominal cada una de ellas) decide ampliar capital entre sus socios y en los siguientes términos:

- Se emite 1 acción nueva por cada 5 antiguas, con el mismo valor nominal.
- Valor de emisión de las acciones 120%.
- El desembolso se produce en su totalidad si bien el 50% por ciento del capital social se hará con cargo a los resultados del ejercicio precedente y el resto, junto con la prima de emisión, será ingresado en la cuenta corriente de la sociedad.
- Los gastos de la emisión son del 3% del valor de emisión. Son abonados a través de la cuenta corriente de la sociedad.
- El beneficio del ejercicio precedente fue de 100.000 euros.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 9

En este sentido, lo primero sería conocer cuantas acciones nuevas van a ser emitidas y lo vemos de la forma:

$$5.000 \text{ acciones} \cdot 1 \text{ nueva} / 5 \text{ antiguas} = 1.000 \text{ acciones nuevas.}$$

El registro de la emisión de las nuevas acciones vendrá dado por: *(1.000 acciones x 100 €/acc. x 120%)*

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(190) Acciones emitidas	120.000,00	
a (194) Capital emitido pendiente de inscripción		120.000,00

Registro de suscripción y desembolso de las acciones:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(57-) Tesorería	70.000,00	
(129) Resultado del ejercicio	50.000,00	
a (190) Acciones emitidas		120.000,00

En el momento en que se produzca la inscripción en el Registro Mercantil tendremos:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(194) Capital emitido pendiente de inscripción	120.000,00	
a (100) Capital Social		120.000,00
(110) Prima de emisión		20.000,00

El registro de los gastos de ampliación de capital, suponiendo un tipo de gravamen a efectos del Impuesto sobre Sociedades del 25%, viene dado por: (3% sobre 120.000)

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(113) Reservas voluntarias	2.700,00	
(47--) Hacienda Pública	900,00	
a (57-) Tesorería		3.600,00

Hemos de recordar que los gastos de ampliación de capital son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, pero la reforma contable de 2007 articula que habrán de registrarse como minoración del patrimonio neto de la empresa con cargo a reservas voluntarias de la sociedad.

La cuenta de Hacienda Pública dependerá de la liquidación futura del Impuesto sobre Sociedades, pudiendo obtenerse una menor cantidad a ingresar o una mayor cantidad a devolver al "fisco".

Caso 10. Ampliación de capital con cargo a reservas

CASO PRÁCTICO N° 10

La sociedad SuperContable, SA aprueba en Junta General de Accionistas una ampliación de capital con cargo a reservas por la máxima cantidad posible, de acuerdo con el TRLSC.

En el momento de la ampliación de capital SuperContable, SA contaba con un Capital Social de 200.000 euros, formado por 10.000 acciones con un valor nominal de 20 euros por acción. Además, dentro de los fondos propios de la sociedad se encuentran contabilizadas una Reserva Legal por importe de 42.000 euros y una Reserva Voluntaria por un importe de 22.000 euros.

Los gastos de la emisión son del 3% del valor de emisión. Son abonados a través de la cuenta corriente de la sociedad.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 10

El TRLSC recoge, en su artículo 303, los requisitos que se deben cumplir a la hora de realizar una ampliación con cargo a reservas de este tipo.

Concretamente el artículo 303 establece:

"Uno. Cuando el aumento de capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las reservas por prima de asunción de participaciones sociales o de emisión de acciones y la reserva legal en su totalidad, si la sociedad fuera de responsabilidad limitada, o en la parte que exceda del diez por ciento del capital ya aumentado, si la sociedad fuera anónima.

Dos. A la operación deberá servir de base un balance aprobado por la junta general referido a una fecha comprendida dentro de los seis meses inmediatamente anteriores al acuerdo de aumento del capital, verificado por el auditor de cuentas de la sociedad, o por un auditor nombrado por el Registro Mercantil a solicitud de los administradores, si la sociedad no estuviera obligada a verificación contable."

La operación realizada por SuperContable, SA se trata de una ampliación totalmente liberada, puesto que se hace en su totalidad con cargo a reservas, por lo que se producirá una mera distribución del neto.

Cálculo de la reducción máxima posible de la Reserva Legal

Lo primero que la sociedad debe calcular es la cifra del nuevo Capital Social tras la ampliación y éste lo obtendremos a partir de la resolución de la siguiente igualdad:

Capital Social inicial + Reservas = Capital Social final + 10% de Capital Social final

$$200.000 + 42.000 + 22.000 = \text{CSfinal} + 10\% \text{ CSfinal}$$

$$264.000 = 1,1 \text{ CSfinal}$$

$$\text{CSfinal} = 240.000 \text{ Euros}$$

Lo que supone una ampliación de capital de 40.000 euros.

Al tratarse de una sociedad anónima, la disposición máxima que puede hacerse de la Reserva Legal para la ampliación será, de acuerdo con el artículo 303 del TRLSC, de la parte que exceda del 10% del Capital Social ya aumentado.

$$\text{Capital Social aumentado} = 240.000 \text{ euros}$$

$$10\% \text{ Capital Social aumentado} = 24.000 \text{ euros}$$

Dado que SuperContable, SA tiene dotada una Reserva Legal por importe de 42.000 euros, el importe máximo que se puede destinar a la ampliación será:

$$\text{Reserva Legal} = 42.000 \text{ euros}$$

$$10\% \text{ Capital Social aumentado} = 24.000 \text{ euros}$$

$$\text{Reducción máx. de la Reserva Legal para ampliación} = 42.000 - 24.000 = 18.000 \text{ euros.}$$

Contabilización de la operación

Por la emisión de los títulos:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(190) Acciones emitidas	40.000,00	
a (194) Capital emitido pendiente de inscripción		40.000,00

Por la compensación de la suscripción de acciones con cargo a reservas:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(113) Reserva legal	18.000,00	
(112) Reserva voluntaria	22.000,00	
a (190) Acciones emitidas		40.000,00

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(194) Capital emitido pendiente de inscripción	40.000,00	
a (100) Capital Social		40.000,00

Por los gastos de emisión (3% sobre 40.000 euros), suponiendo un tipo de gravamen a efectos del Impuesto sobre Sociedades del 25%:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(113) Reservas voluntarias	900,00	
(47--) Hacienda Pública	300,00	
a (57-) Tesorería		1.200,00

Hemos de recordar que los gastos de ampliación de capital son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, pero la reforma contable de 2007 articula que habrán de registrarse como minoración del patrimonio neto de la empresa con cargo a reservas voluntarias de la sociedad.

La cuenta de Hacienda Pública dependerá de la liquidación futura del Impuesto sobre Sociedades, pudiendo obtenerse una menor cantidad a ingresar o una mayor cantidad a devolver al "fisco".

Al derecho preferente de suscripción de esta ampliación se le denomina «Derecho de asignación gratuita»

Esta modalidad de ampliación de capital es generalmente perjudicial para la sociedad, puesto que ésta no recibe contraprestación alguna al tiempo que tendrá que repartir más dividendos. Además, el valor teórico de las acciones disminuirá al mismo tiempo que lo hará su cotización.

Sin embargo, de cara a los accionistas la operación supone un aumento de su participación en los beneficios sociales como consecuencia del incremento de sus acciones, por lo que siempre será una operación beneficiosa para el accionariado

Caso 11. Constitución con aportaciones dinerarias y no dinerarias.

CASO PRÁCTICO Nº 11

La Sociedad Anónima, SuperContable, SA, es constituida por 4 personas con fecha 1 de enero de 20x1.

En el acuerdo de constitución, celebrado con fecha 1 de diciembre de 20x0 se fija una cifra de capital social de 400.000 euros, correspondiente con la emisión de 4.000 acciones con un valor nominal de 100 euros cada una de ellas.

Veinte días más tarde, uno de los socios aporta 1 local cuyo valor razonable es de 50.000 euros cada uno de ellos (15.000 euros corresponden al valor del suelo); se compromete a aportar un local valorado en los mismos términos 6 meses más tarde. El resto de socios hacen una aportación del 50% del capital suscrito, depositando esta cantidad en la cuenta corriente de la sociedad.

La escritura pública de constitución se inscribe en el Registro Mercantil con fecha 1 de enero de 20x1 y en ese mismo momento se pone a disposición de la sociedad el local aportado por uno de los socios.

Con fecha 1 de septiembre de 20x1, la sociedad exige los desembolsos pendientes.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 11

El registro contable de la emisión de acciones vendría dado por 1 de diciembre de 20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(190) Acciones emitidas	400.000,00	
a (194) Capital emitido pendiente de inscripción		400.000,00

Por la recepción de las aportaciones realizadas por los socios el 20 de diciembre de 20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(210) Terrenos y bienes naturales	15.000,00	
(211) Construcciones	35.000,00	
(572) Bancos c/c	150.000,00	
(1034) Socios por desem. No exig., cap. pte. Insc.	150.000,00	
(1044) Socios por aport. No dinerarias ptes., cap. pte. inscripción	50.000,00	
a (190) Acciones emitidas		400.000,00

Por la inscripción de la sociedad SUPERCONTABLE, SA en el Registro Mercantil el 1 de enero de 20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(194) Capital emitido pendiente de inscripción	400.000,00	
a (100) Capital Social		400.000,00

Reclasificación de los desembolsos pendientes:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(1030) Socios por desembolsos no exigidos	150.000,00	
(1040) Socios por aport. No dinerarias pendientes	50.000,00	
a (1034) Socios desemb. No exig. Cap. pdte. Inscrip.		150.000,00
(1044) Socios aport. No dinerarias Cap. pdte. Insc.		50.000,00

Por la aportación del local pendiente el 20 de mayo de 20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(210) Terrenos y bienes naturales	15.000,00	
(211) Construcciones	35.000,00	
a (1044) Socios aport. No dinerarias Cap. pdte. Insc.		50.000,00

En el momento de producirse la exigencia de los desembolsos pendientes:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(558) Socios por desembolsos exigidos	150.000,00	
a (1030) Socios por desembolsos no exigidos		150.000,00

En el momento en que la empresa reciba los desembolsos pendientes:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos c/c	150.000,00	
a (558) Socios por desembolsos exigidos		150.000,00

Cuentas Anuales
Impuestos IVA
IRPF
Contable Fiscal
Laboral
Autónomos

SuperContable
 TODO EN UNO

¿PROBLEMAS?
 SuperContable
PUEDE CON TODO

Prueba nuestras soluciones,
 somos buenos en todas las materias

GRATIS DURANTE UN MES
 (Sin obligación de permanencia)

Caso 12. Reducción de capital para constituir reservas


CASO PRÁCTICO N° 12

La Sociedad SuperContable, SA realiza una reducción de capital (inscribiéndola en el Registro Mercantil) para constituir reservas de libre disposición que entiende pueden ser necesarias en un futuro. La reducción será de un importe de 20.000 euros.

Los gastos de la operación importan 1.000 euros.

El Patrimonio Neto de la Sociedad resulta:

. Capital Social.....	100.000 euros
. Reserva Legal.....	20.000 euros
. PATRIMONIO NETO	120.000 euros

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 12

En referencia al artículo 163 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 de diciembre):

Artículo 163 Modalidades de la reducción.

*1. La reducción del capital puede tener por finalidad la devolución de aportaciones, la condonación de dividendos pasivos, la **constitución o el incremento de la reserva legal o de reservas voluntarias** o el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido consecuencia de pérdidas.*

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

2. La reducción podrá realizarse mediante la disminución del valor nominal de las acciones, su amortización o su agrupación para canjearlas.

Puesto que la reducción de capital para el incremento de la reserva legal o voluntarias está permitida, los asientos para llevar a cabo dicha operación serán los siguientes.

En este sentido, el asiento a realizar por la reducción de capital vendría dado por:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(100) Capital Social	20.000,00	
a (113) Reservas voluntarias		20.000,00

Como ya conocemos, los gastos derivados de transacciones con instrumentos del Patrimonio se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

Así:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(113) Reservas voluntarias	1.000,00	
a (57-) Tesorería		1.000,00

Caso 13. Reducción de capital para paliar pérdidas

CASO PRÁCTICO N° 13

La Sociedad SuperContable, SA realiza una reducción de capital (inscribiéndola en el Registro Mercantil) para paliar pérdidas.

Los gastos de la operación importan 1.500 euros.

El Patrimonio Neto de la Sociedad resulta:

. Capital Social.....	100.000 euros.
. Reserva Legal.....	20.000 euros.
. Resultados negativos de ejercicio	- 25.000 euros.
. Resultado del ejercicio	- 50.000 euros.
. PATRIMONIO NETO	45.000 euros.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 13

De acuerdo con el artículo 163 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 de diciembre):

Artículo 163 Modalidades de la reducción.

1. La reducción del capital puede tener por finalidad la devolución de aportaciones, la condonación de dividendos pasivos, la constitución o el incremento de la reserva legal o de reservas voluntarias o **el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido consecuencia de pérdidas.**

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

2. La reducción podrá realizarse mediante la disminución del valor nominal de las acciones, su amortización o su agrupación para canjearlas.

Es evidente que este hecho (continuas pérdidas) provoca un efecto descapitalizador sobre el patrimonio de la empresa. Así hemos observado que la redacción del artículo 163 referido exige una reducción de capital social obligatoria cuando las pérdidas hayan disminuido su haber social (patrimonio contable) por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio.

El registro contable que habríamos de realizar durante el ejercicio vendría dado por:

Trasladamos las pérdidas del ejercicio a la cuenta de Resultados negativos de ejercicios anteriores:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(121-) Resultados negativos de ejercicios anteriores	50.000,00	
a (129) Resultado del ejercicio		50.000,00

Compensamos las pérdidas, tanto las generadas este ejercicio como las que ya estaban en la cuenta 121, contra el Patrimonio Neto de la empresa, minorando la Reserva Legal y el Capital Social de la empresa. El asiento contable a realizar será:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(100) Capital Social	55.000,00	
(112) Reserva Legal	20.000,00	
a (121-) Resultados negativos de ej. anteriores		75.000,00

De esta forma el nuevo patrimonio neto de la empresa quedaría conformado por:

- . Capital Social..... 45.000 euros.
- . **PATRIMONIO NETO..... 45.000 euros.**

Los gastos derivados de transacciones con instrumentos del Patrimonio se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

Así:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(113) Reservas voluntarias	1.500,00	
a (57-) Tesorería		1.500,00

Capítulo V. Deterioros y Provisiones

Caso 14. Deterioro de valor por insolvencia de créditos. Método global.

CASO PRÁCTICO N° 14

La empresa SuperContable S.A. se ha dado cuenta de que deberá contabilizar una corrección valorativa de los créditos comerciales que mantienen con diversos clientes, y ha estimado su valoración en un 4,5% a fecha de cierre.

Al cierre del ejercicio 20x1, se revisa la estimación y se detecta que la corrección por el deterioro de créditos en el último año debe ser superior a la estimada, por lo que se decide aumentarla a un 5,2%.

Los saldos de la cuenta clientes son los siguientes:

- Saldo clientes 20x0: 25.000

- Saldo clientes 20x1: 33.000



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 14

De acuerdo con la NRV 22ª del Plan General de Contabilidad (NRV 21ª PGC PYMES): "se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto

sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos. Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales".

Por tanto, hallamos la diferencia derivada del efecto del cambio estimado:

- Pérdida por deterioro de créditos comerciales 20x0 (4,5% x 25.000): 1.125
- Efecto del cambio estimado al cierre del ejercicio 20x1: 33.000 x 4,5 = 1.485
- Pérdida del ejercicio 20x1: 33.000 x 5,2% = 1.716

Registro contable a 31 de diciembre de 20x1, revirtiendo la pérdida por deterioro del ejercicio 20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(490) Deterioro valor de créditos op. comerciales	1.125,00	
a (794) Reversión det. créditos op. comerciales		1.125,00

Registro de la estimación de la pérdida por deterioro en 20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(694) Pérdidas det. créditos op. comerciales	1.716,00	
a (490) Deterioro valor créditos op. comerciales		1.716,00

Importante también destacar a tenor de lo dispuesto en el artículo 104 de la LIS sobre las pérdidas por deterioro que: "En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones para que la empresa sea considerada de reducida dimensión (cifra de negocios inferior a 10 millones de euros según artículo 101 de esta Ley) será deducible

la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo." Siempre y cuando, evidentemente se cumplan los requisitos establecidos en la normativa (Art. 13 LIS - apartado 1) para la imputación de este tipo de deterioros.

Super Contable

Cuentas Anuales
Impuestos
IVA
IRPF
Contable
Fiscal
Laboral
Autónomos

SUPERCONTABLE
TODO EN UNO

¿PROBLEMAS?
SuperContable
PUEDE CON
TODO

Prueba nuestras soluciones,
somos buenos en todas las materias

GRATIS DURANTE UN MES

(Sin obligación de permanencia)

Caso 15. Deterioro de valor por insolvencia de créditos. Método individualizado.

CASO PRÁCTICO Nº 15

La sociedad SuperContable S.A. dispone de créditos comerciales por valor de 6.000 euros, con la sociedad NOPAGO, SA; a fecha 1 de marzo de 20x0 estima que estos créditos serán difícilmente cobrables, pues una vez llegado el vencimiento no fueron atendidos y la gestiones realizadas a tal fin han resultado inicialmente fallidas.

Registrar contablemente los diferentes casos en que la empresa pudiera encontrarse:

- a) Que dote el correspondiente deterioro por insolvencias por los "créditos fallidos".
- b) Transcurrido un tiempo desaparecen los riesgos que determinaron el registro de la corrección valorativa.
- c) A partir del apartado a), consideramos que el cliente finalmente paga el importe pendiente.
- d) A partir del apartado a) consideramos que finalmente se da por perdido el crédito definitivamente.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN Nº 15

De acuerdo con la NRV 22ª del Plan General de Contabilidad (NRV 21ª PGC PYMES): "se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la

operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de estos. Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales".

Apartado a)

La empresa califica el crédito como moroso y registra el correspondiente deterioro.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(436) Clientes de dudoso cobro	6.000,00	
a (430) Clientes		6.000,00

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(694) Pérd. Det. valor de créditos op. comerciales	6.000,00	
a (490) Deterioro valor créditos op. comerciales		6.000,00

Apartado b)

Desaparece el riesgo de impago, por lo que se recalifica al cliente y se revierte el deterioro.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(430) Clientes	6.000,00	
a (436) Clientes de dudoso cobro		6.000,00

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(490) Deterioro valor créditos op. comerciales	6.000,00	
a (794) Reversión det. créditos op. comerciales		6.000,00

Apartado c)

El cliente hace efectivo el importe pendiente por lo que se revierte el deterioro.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos c/c	6.000,00	
a (436) Clientes de dudoso cobro		6.000,00

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(490) Deterioro valor créditos op. comerciales	6.000,00	
a (794) Reversión det. créditos op. comerciales		6.000,00

Apartado d)

Pérdida definitiva del crédito, deja de considerarse pérdida reversible y pasa a ser una insolvencia firme.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(650) Pérdidas de créd. comerciales incobrables	6.000,00	
a (436) Clientes de dudoso cobro		6.000,00

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(490) Deterioro valor créditos op. comerciales	6.000,00	
a (794) Reversión det. créditos op. comerciales		6.000,00

Recordemos que la deducibilidad de estas pérdidas por deterioros de créditos comerciales en el Impuesto sobre Sociedades estará condicionada al cumplimiento de una serie de circunstancias recogidas en la Ley 27/2014. Además, podrá ver un estudio detallado del tratamiento fiscal de estos deterioros en nuestro Asesor del Impuesto sobre Sociedades dentro del apartado “Deducciones, gastos deducibles y bonificaciones.”


Caso 16. Provisión para responsabilidades.

CASO PRÁCTICO N° 16

Con fecha 1 de noviembre de 20x1, la sociedad SuperContable, SA ha sido denunciada judicialmente por daños relacionados con la salud pública. La compensación solicitada por la fiscalía asciende a 1.500.000 euros, incluyendo en este importe las costas del procedimiento.

Puesta a disposición la documentación pertinente del departamento jurídico de la sociedad, se estima que la posible resolución judicial que puede tardar entre 9 y 15 meses será con total seguridad desfavorable para los intereses de la empresa.

Determinar los registros contables y valoración relacionados con la problemática presentada.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 16

De acuerdo con la norma de valoración 15ª del Plan General Contable (17ª del PGC Pyme) "... La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. ..."

En este caso nos encontramos ante una disposición legal y por el texto de la problemática altamente probable, por lo que si procederá registrar una provisión. En este sentido, habríamos de estar a lo establecido en la mencionada norma de valoración de forma que "... las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por

la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento. ..."

. El registro contable por realizar vendría dado por (31 de diciembre de 20x0):

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(6--) Gastos según naturaleza	1.500.000,00	
a (142) Provisión para otras responsabilidades		1.500.000,00

Al llegar la fecha de 31 de diciembre de 20x1 habremos de realizar una actualización de la provisión, pues inicialmente al considerarse que la resolución podría tener un período inferior al año no se realizó. Así presuponiendo un tipo de interés del 0,5% según el BCE tendríamos:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(660) Gastos financieros por actualización de prov. 1.500.000 x 0,5% = 7.500	7.500,00	
a (142) Provisión para otras responsabilidades		7.500,00

Caso 17. Provisión para impuestos.

CASO PRÁCTICO N° 17

La Sociedad SuperContable recibe de la Administración tributaria un acta de liquidación por distintos conceptos tributarios donde se establece una deuda tributaria de 5.000 euros.

- . La deuda deberá pagarse en el plazo de 2 años.
- . La sanción incorporada es de 1.500 euros.
- . El índice de actualización es del 4%.
- . El tipo de interés de demora es del 6%.

El tipo de interés cobrado por la deuda generada en dos ejercicios anteriores es del 5%.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 17

De acuerdo a la norma de valoración 15ª del Plan General Contable (17ª del PGC Pyme) y con la misma argumentación referida en el caso práctico anterior, procedemos:

En primer lugar, habríamos de contabilizar la deuda tributaria por el solicitado; mientras la sanción habría de contabilizarse por su valor actual, con lo que:

$$VA = 1.500 \times (1 + 0,04)^{-2} = 1.386,83 \text{ Euros.}$$

$$\text{Intereses años anteriores} = 5.000 \times 5\% \times 2 \text{ años} = 500 \text{ euros.}$$

Luego tendríamos inicialmente:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(631) Otros tributos	5.000,00	
(678) Gastos excepcionales	1.386,83	
(113) Reservas voluntarias	500,00	
a (141) Provisión para impuestos		6.886,83

A la finalización del ejercicio 1, habremos contabilizar los intereses de demora, actualizar el valor de la sanción y reclasificar la provisión:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(669) Otros gastos financieros	300,00	
(660) Gastos financieros por act. de provisiones 1.386,83 x 4% = 55,47 euros	55,47	
a (141) Provisión para impuestos		355,47

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(141) Provisión para impuestos	7.242,30	
a (5291) Provisión para impuestos a corto plazo		7.242,30

A la finalización del ejercicio 2, contabilizamos intereses de demora, actualizamos valor de la sanción y pagamos la misma:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(669) Otros gastos financieros	300,00	
(660) Gastos financieros por act. de provisiones (1.386,83 + 55,47) x 4% = 57,69 euros	57,69	
a (141) Provisión para impuestos		357,69

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(5291) Provisión para impuestos a corto plazo	7.600,00	
a (572) Bancos c/c		7.600,00

Si el importe a satisfacer al final no coincidiese con la cifra presentada, habría de imputarse a la cuenta correspondiente de gastos (caso de faltar provisión o a la cuenta de "Exceso de provisión para impuestos (7951)" por el exceso dotado.

Esto son solo dos ejemplos sobre la contabilización de las distintas provisiones que se pueden dotar en una empresa. No dude en consultar el resto de los casos prácticos y comentarios acerca de estas provisiones en nuestro Asesor Contable.

Capítulo VI. Impuesto sobre Sociedades


Caso 18. Diferencias temporarias deducibles.

CASO PRÁCTICO N° 18

La Sociedad SuperContable con fecha 1 de noviembre de 20x0 registra un deterioro por insolvencias de créditos de importe 6.000 euros.

A efectos fiscales y de acuerdo con el artículo 12.1 de la Ley 27/2014 del Impuesto serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto hayan transcurrido seis meses desde el vencimiento de la obligación.

El resultado del ejercicio antes de impuestos es de 100.000 euros. El tipo de gravamen es del 25% y las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio son 4.800 euros.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 18

Con el enfoque implantado a partir de la aplicación del PGC2007, el impuesto no solo comprende la cuota a pagar por el ejercicio presente (impuesto corriente) sino además la carga fiscal que tendrá que pagarse en el futuro derivada de los hechos económicos realizados en el ejercicio en curso (impuesto diferido).

Con la idea de aproximar el resultado fiscal al resultado contable se establece expresamente que el resultado fiscal se calculará realizando unos ajustes sobre el resultado contable y cuando no se pueda realizar (por falta de contabilidad o que ésta sea muy irregular) se calculará indirectamente (art. 10.2 Ley del Impuesto sobre Sociedades).

En este caso nos encontramos ante DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES. Para obtener esta diferencia temporaria deducible (podríamos asemejarlas a las llamadas temporales positivas con el PGC90), habremos de realizar:

1.- Determinar el valor contable del activo o pasivo estudiado. (De acuerdo con la normativa contable)

2.- Determinar la base fiscal del activo o pasivo estudiado. (De acuerdo con la normativa fiscal correspondiente)

3.- Verificar que existe una diferencia entre ambos criterios y que esta diferencia genera un pasivo imponible, esto se dará cuando:

- La base fiscal de un activo sea mayor que su valor en libros.
- La base fiscal de un pasivo sea menor que su valor en libros.

4.- Determinar el importe a registrar el activo deducible surgido. (Tipo de gravamen por importe de la diferencia temporaria)

Recordemos que, de acuerdo con la NRV 13ª del PGC (NRV 15ª PGC PYMES), se generará una "diferencia temporaria deducible", cuando se produzcan las diferencias mencionadas anteriormente y ello de lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros. Serán recogidas en la cuenta "(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles" con abono a la cuenta "(6301) Impuesto sobre beneficios diferido".

Así, en este caso se producirá un mayor pago por impuestos en el ejercicio en curso.

Cualquier diferencia temporaria deducible generará un activo por impuesto anticipado, salvo en los casos recogidos para el PGC Normal.

Luego en nuestro ejercicio tendríamos, que como fiscalmente no resulta deducible el deterioro registrado hasta que no transcurran los 6 meses señalados en la normativa

de sociedades, hemos de aumentar el resultado contable en el importe de la insolvencia dotada:

RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	100.000,00
+ / - Diferencias temporarias	+ 6.000,00
BASE IMPONIBLE	106.000,00
x Tipo de gravamen (25 %)	
CUOTA ÍNTEGRA	26.500,00
- Bonificaciones	0,00
- Deducciones	0,00
CUOTA LÍQUIDA (6300)	26.500,00
- Retenciones y pagos a cuenta	4.800,00
CUOTA DIFERENCIAL (4752)	21.700,00

El importe de la cuenta Activo por diferencias temporarias deducibles (4740) sería el 25% de la diferencia temporaria (6.000,00 euros).

$$6.000,00 \times 25 \% = 1.500,00 \text{ euros.}$$

El asiento a realizar por el impuesto corriente sería:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(6300) Impuesto sobre Beneficios corriente	26.500,00	
a (4752) Hacienda Pública, acreedora IS		21.700,00
(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cta.		4.800,00

El asiento relativo a la diferencia temporaria deducible vendrá dado por:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(4740) Activos por diferencias temporarias deduc. 6.000 x 25% = 1.500 euros	1.500,00	
a (6301) Impuesto sobre beneficios diferido		1.500,00

De acuerdo con la NRV 13ª del PGC (NRV 15ª PGC PYMES), "los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o pasivo".

Caso 19. Diferencias temporarias imponibles.

CASO PRÁCTICO N° 19

La Sociedad SuperContable compra a inicios de 20x0 un ordenador personal con todo su equipamiento por importe de 1.500 euros, que contablemente se amortizará en 4 años. A efectos fiscales cabe la posibilidad de aplicar libertad de amortización por lo que SuperContable decide amortizarlo íntegramente en 20x0. El resultado del ejercicio antes de impuestos es de 50.000 euros. El tipo de gravamen es del 25% y las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio son 2.700 euros.

- Valor en libros = $1.500 - (1.500 / 4 \text{ años}) = 1.125$ Euros
- Base Fiscal = 0 Euros
- Diferencia = 1.125 Euros.
- Diferencia Temporal Imponible = 25% de 1.125 = 281,75 Euros.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 19

Con el enfoque implantado a partir de la aplicación del PGC2007, el impuesto no solo comprende la cuota a pagar por el ejercicio presente (impuesto corriente) sino además la carga fiscal que tendrá que pagarse en el futuro derivada de los hechos económicos realizados en el ejercicio en curso (impuesto diferido).

Con la idea de aproximar el resultado fiscal al resultado contable se establece expresamente que el resultado fiscal se calculará realizando unos ajustes sobre el resultado contable y cuando no se pueda realizar (por falta de contabilidad o que ésta sea muy irregular) se calculará indirectamente (art. 10.2 Ley del Impuesto sobre Sociedades).

En este caso nos encontramos ante DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES. Para obtener esta diferencia temporaria imponible (podríamos asemejarlas a las llamadas temporales negativas con el PGC90), habremos de realizar:

1.- Determinar el valor contable del activo o pasivo estudiado. (De acuerdo a la normativa contable)

2.- Determinar la base fiscal del activo o pasivo estudiado. (De acuerdo a la normativa fiscal correspondiente)

3.- Verificar que existe una diferencia entre ambos criterios y que esta diferencia genera un pasivo imponible, esto se dará cuando:

- La base fiscal de un activo sea menor que su valor en libros.
- La base fiscal de un pasivo sea mayor que su valor en libros.

4.- Determinar el importe a registrar el pasivo diferido surgido. (tipo de gravamen por importe de la diferencia temporaria)

Recordemos que, de acuerdo con la NRV 13ª del PGC (NRV 15ª PGC PYMES), se generará una "diferencia temporaria imponible", cuando se produzcan las diferencias mencionadas anteriormente y ello de lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros. Serán recogidas en la cuenta "(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles" con cargo a la cuenta "(6301) Impuesto sobre beneficios diferido".

Así, en este caso se producirá un menor pago por impuestos en el ejercicio en curso.

Cualquier diferencia temporaria imponible generará un pasivo por impuesto diferido, salvo en los casos recogidos para el PGC Normal.

Luego en nuestro ejercicio tendríamos:

RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	50.000,00
+ / - Diferencias temporarias	-1.125,00
BASE IMPONIBLE	48.875,00
x Tipo de gravamen (25 %)	
CUOTA ÍNTEGRA	12.218,75
- Bonificaciones	0,00
- Deducciones	0,00
CUOTA LÍQUIDA (6300)	12.218,75
- Retenciones y pagos a cuenta	2.700,00
CUOTA DIFERENCIAL (4752)	9.518,75

El importe de la cuenta Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479) sería el 25% de la diferencia temporaria (1.125,00 euros).

$$1.125,00 \times 25 \% = \mathbf{281,25 \text{ euros.}}$$

El asiento a realizar por el impuesto corriente sería:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(6300) Impuesto sobre beneficios corriente	12.218,75	
a (4752) Hacienda Pública, acreedora IS		9.518,75
(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cta.		2.700,00

El asiento relativo a la diferencia temporaria imponible vendrá dado por:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(6301) Impuesto sobre beneficios diferido $1.125 \times 25\% = 281,25$ euros	281,25	
a (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles		281,25

De acuerdo con la NRV 13ª del PGC (NRV 15ª PGC PYMES), "los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o pasivo".

Caso 20. Registro contable y liquidación del Modelo 200.

CASO PRÁCTICO N° 20


La Sociedad SuperContable presenta la siguiente composición de fondos propios:

	Ejercicio 20x0	Ejercicio 20x1
Capital Social	20.000	20.000
Reserva Legal	1.000	2.200
Reserva Voluntaria	1.200	12.000
Resultado del ejercicio	12.000	8.000
TOTAL FONDOS PROPIOS	34.200	42.200

El resultado del ejercicio obtenido en el ejercicio 20x0 se distribuirá destinando el mínimo legal exigido a la Reserva Legal, el resto irá a Reserva Voluntaria.

Además, durante el ejercicio 20x1 se ha contabilizado una sanción valorada en 1.000 euros, la cual no es deducible ni lo será en un futuro.


Por último, las retenciones y pagos a cuenta referentes al ejercicio 20x1 ascienden a 1.300 euros.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 20

Para la resolución de este caso práctico nos hemos ayudado de uno de nuestros Asesores, concretamente del **Asesor Contable**. En el podremos obtener un informe completo referente de la liquidación y asientos contables a realizar para una correcta liquidación y registro contable del Impuesto sobre Sociedades.

Una vez introducidos todos los datos en nuestro Asesor Contable, este nos arroja el siguiente esquema de liquidación:

CONCEPTOS	Importes Euros	Casilla del Modelo 200
RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS 	8.000,00	00501
+ Aumentos del resultado contable (diferencias permanentes +)	1.000,00	Casillas Aumentos Pags. 12-13
+ Aumentos del resultado contable (diferencias temporarias +) - Con origen en el ejercicio en curso. - Con origen en ejercicios anteriores	0,00 0,00 0,00	Casillas Aumentos Pags. 12-13
- Disminuciones del Resultado contable (diferencias permanentes -)	- 0,00	Casillas Disminuciones Pags. 12-13
- Disminuciones del Resultado contable (diferencias temporarias -) - Con origen en el ejercicio en curso. - Con origen en ejercicios anteriores.	- 0,00 - 0,00 - 0,00	Casillas Disminuciones Pags. 12 y 13
= BASE IMPONIBLE PREVIA A RESERVA DE CAPITALIZACIÓN Y BINs	9.000,00	00550
- Reducción por reserva de capitalización (*) Ajustado	- 900,00	01032
- Compensación Bases Imponible Negativas ejercicios anteriores	- 0,00	00547
+ BASE IMPONIBLE	8.100,00	00552
+ Aumento por reserva de nivelación	0,00	01033
- Reducción por reserva de nivelación	- 0,00	01034
= BASE IMPONIBLE POSTERIOR A RESERVA DE NIVELACIÓN	8.100,00	01330
x Tipo de gravamen (25 %)		00558
= CUOTA ÍNTEGRA	2.025,00	00562
- Deducciones y Bonificaciones Fiscales	- 0,00	Pág. 14 según corresponda
= CUOTA LÍQUIDA POSITIVA	2.025,00	00592
- Retenciones y Pagos Fraccionados	- 1.300,00	00595,00596, 00597,00601 a 00606
= CUOTA DIFERENCIAL	725,00	00611

De una lectura de la Norma de Valoración 15ª, entendemos que el impuesto corriente coincide con el importe a pagar aplicando la normativa fiscal, es decir coincidirá con la cuota líquida del impuesto.

Pero con el enfoque implantado a partir de la aplicación del PGC2007, el impuesto no solo comprende la cuota a pagar por el ejercicio presente (impuesto corriente) sino además la carga fiscal que tendrá que pagarse en el futuro derivada de los hechos económicos realizados en el ejercicio en curso (impuesto diferido).



Con la idea de aproximar el resultado fiscal al resultado contable se establece expresamente que el resultado fiscal se calculará realizando unos ajustes sobre el resultado contable y cuando no se pueda realizar (por falta de contabilidad o que ésta sea muy irregular) se calculará indirectamente (art. 10.2 Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Entre el resultado contable y el fiscal pueden existir unas diferencias (temporarias o permanentes) ya que el criterio seguido por ambos varía. Por el mismo motivo el gasto del ejercicio por el Impuesto sobre Sociedades, el cual se recoge en la cuenta (630), puede no coincidir con la cuota a pagar a Hacienda, recogida en la cuenta (4752).



En este sentido, distinguimos para la liquidación presentada, deberá realizar todos los asientos expresados a continuación.

Impuesto corriente

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(6300) Impuesto sobre beneficios corriente	2.025,00	
a (4752) Hacienda Pública, acreedora IS		725,00
(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cta.		1.300,00

Por el pago del impuesto:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(4752) Hacienda Pública, acreedora IS	725,00	
a (572) Bancos c/c		725,00

Aumentos por diferencias positivas permanentes

Recordemos que las diferencias permanentes son diferencias entre la Base Imponible y el Resultado contable antes de impuestos del ejercicio cuyo origen está en los diferentes criterios permanentes de imputación para determinar ambas magnitudes.

La Norma de Valoración 15ª del PGC Pyme establece que estas diferencias NO se contabilizan, pues no revierten en períodos posteriores, pero sí han de considerarse, evidentemente, en la liquidación del impuesto (los ejemplos más habituales son multas, sanciones, recargos, etc., considerados como gastos contables, pero no permitidos fiscalmente).

En este sentido, no realizamos registro contable alguno, aunque como puede observarse en el esquema de liquidación del impuesto han sido tenidas en cuenta para su cálculo.

Reserva de capitalización

Ha incluido la cantidad de 900,00 euros como reserva de capitalización del Impuesto sobre Sociedades (derecho establecido en el artículo 25 de la Ley 27/2014 de la LIS) que permite reducir la base imponible del impuesto como consecuencia del incremento de sus fondos propios.

De aquí se derivará un asiento contable en el siguiente sentido: (importe previsiblemente a dotar en plazo de aprobación de las cuentas anuales del ejercicio cerrado)

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(129) Resultado del ejercicio	1.080,00	
a (1146) Reserva de capitalización		1.080,00

Ahora bien, observamos que la reserva de capitalización dotada ha excedido el límite permitido en el artículo 25 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, cuando dice "(...) en ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas (...)".

Entendemos que aun cuando la dotación haya sido por el 10% del incremento de los fondos propios (es una presunción pues el dato ha sido introducido), como existe la limitación del 10% de la base imponible referida, la dotación a la reserva debería hacerse por el total y activar el derecho que tenemos a poder compensar la base en los dos próximos años.

En este caso tenemos:

- Reserva de capitalización introducida: **1.080,00 Euros**
- Límite a la reserva de capitalización: **900,00 Euros**
- Cantidad pendiente de aplicar a reserva: **180,00 Euros**

Consecuentemente resulta INSUFICIENTE la Base Imponible Previa (casilla 550 del modelo 200 del IS) para reducir todo el importe al que el contribuyente tiene derecho, quedando cantidades pendientes de aplicación de la reserva de capitalización, que de acuerdo con el referido artículo 25 de la LIS, podrán "ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción".

NOTA: Pese a haber dotado una reserva de capitalización por un importe de 1.080,00 euros, la reducción por este concepto que regula el artículo 25 de la LIS, está limitada a minorar hasta un 10 % la base imponible positiva del periodo previa a esta reducción, a la integración de dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente y de las aportaciones a planes de pensiones, y a la compensación de bases imponibles negativas.

Dado que la cantidad dotada (1.080,00 euros) supera el 10% de la base imponible previa del impuesto (900,00 euros) tanto en el esquema de liquidación como en los asientos contables deberemos ajustar el importe al límite máximo permitido. Sin embargo, la reserva de capitalización SI que deberá ser dotada por la totalidad.

En este sentido, habrá de ser reconocido un activo por impuesto diferido, por la parte de reserva que no ha podido reducir la base imponible previa. Este activo habrá de ser valorado de acuerdo con el tipo de gravamen esperado en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Así, el asiento que deberá realizar vendrá dado por:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(4747) Crédito por reserva de cap. pdte de aplicar (1.080 – 900) x 25% = 45 euros	45,00	
a (6301) Impuesto diferido		45,00

Una vez se produzca la aplicación de las cuantías pendientes se realizará el asiento inverso.

Recuerde que en el **Asesor Contable** tiene a su disposición todo lo referente al tratamiento contable y fiscal tanto de la reserva de capitalización como de la reserva de nivelación.

Por último, le animamos a que pruebe nuestro **Asesor de Análisis de Balances**, puesto que con esta herramienta cumplimentará y presentará con facilidad tanto las cuentas anuales como la memoria del ejercicio, Además, tendrá la posibilidad de verificar, previsualizar y presentar el Modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades.

Capítulo VII. Impuesto sobre el Valor Añadido

Caso 21. Prorrata general.

CASO PRÁCTICO Nº 21

La Sociedad SuperContable, S.A., realiza dos tipos de actividades:

- Formación (sujeta y exenta de IVA).
- Alquiler de aulas de formación (sujeta y NO exenta de IVA).

En el ejercicio 20x0 presentó el siguiente volumen de negocio:

- Ingresos por Formación: 175.000 euros.
- Alquiler de Aulas de Formación: 60.000 euros.

Las operaciones realizadas durante el primer trimestre de 20x1 son (todas las cantidades se entienden excluidas de IVA y aplicable el tipo general del 21%):

- Alquiler del local donde desarrolla la actividad: 3.600 euros.
- Se compran 15 ordenadores portátiles para adecuar un aula para clases de informática. El coste es de 500 euros cada portátil.
- Se compran folios, tinta para impresoras, y otros consumibles por 1.800 euros.
- Diversos suministros importan (luz, agua, etc.) 4.500 euros.
- Se compra una máquina fotocopidora por 35.000 euros. (10 años de vida útil)
- Ingresos por Formación: 36.000 euros.
- Ingresos por alquiler de aulas de formación: 20.000 euros.

El volumen de facturación a la finalización del ejercicio 20x1 es:

- Ingresos por Formación: 156.000 euros.
- Ingresos por alquiler de aulas de formación: 100.000 euros.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 21

El registro de las operaciones planteadas en el enunciado del ejercicio vendría de una forma genérica, de la siguiente forma:

De acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992, artículo 104) es aplicable la regla de la prorrata por realizar actividades sujetas y exentas (formación) y actividades sujetas y no exentas (alquiler de aulas). Así:

1) Cálculo de la prorrata definitiva de 20x0 y provisional de 20x1.

$$\text{Prorrata definitiva 20x0 y provisional de 20x1} = \frac{\text{Volumen de op. con derecho a deducción}}{\text{Volumen de op. totales}}$$

$$\text{Prorrata} = \frac{60.000}{60.000 + 175.000} \times 100 = 25,53 \text{ redondeado por exceso} = \mathbf{26\%}$$

2) Registros contables de compras y gastos del primer trimestre de 20x1.

Alquiler de local: *(suponemos no es obligatoria la retención)*

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(621) Arrendamientos y cánones 3.600 + (3.600 x 0,21 x 0,74)	4.159,44	
(472) H.P. IVA soportado 3.600 x 0,21 x 0,26	196,56	
a (410) Acreedores por prestación de servicios		4.356,00

Compra de 15 ordenadores portátiles:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(217) Equipos para procesos de información $7.500 + (7.500 \times 0,21 \times 0,74)$	8.665,50	
(472) H.P. IVA soportado $7.500 \times 0,21 \times 0,26$	409,50	
a (523) Proveedores de inmovilizado a C/P		9.075,00

Compra de consumibles:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(602) Otros aprovisionamientos $1.800 + (1.800 \times 0,21 \times 0,74)$	2.079,72	
(472) H.P. IVA soportado $1.800 \times 0,21 \times 0,26$	98,28	
a (400) Proveedores		2.178,00

Suministros:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(628) Suministros $4.500 + (4.500 \times 0,21 \times 0,74)$	5.199,30	
(472) H.P. IVA soportado $4.500 \times 0,21 \times 0,26$	245,70	
a (410) Acreedores por Prestación de Servicios		5.445,00

Máquina fotocopidora:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(213) Maquinaria $35.000 + (35.000 \times 0,21 \times 0,74)$	40.439,00	
(472-) H.P. IVA soportado bienes de inversión $35.000 \times 0,21 \times 0,26$	1.911,00	
a (523) Proveedores de Inmovilizado a C/P		42.350,00

Ingresos (suponiendo un único asiento para todo el volumen de operaciones trimestral)

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(430) Clientes	36.000,00	
a (7051) Prestación de servicios (Formación)		36.000,00

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(430) Clientes	24.200,00	
a (7052) Prestación de servicios (Alquiler)		20.000,00
(477) H.P. IVA repercutido		4.200,00

3) Liquidación del IVA primer trimestre

IVA repercutido = **4.200,00 euros**

IVA soportado deducible por operaciones corrientes

$$196,56 + 409,50 + 98,28 + 245,70 = \mathbf{950,04 \text{ euros}}$$

IVA soportado deducible bienes de inversión = **1.911,00 euros**

De acuerdo con el artículo 108 de la Ley del IVA, se consideran bienes de inversión a aquellos cuya duración en la actividad empresarial sea superior a un año siempre que su valor de adquisición sea superior a 3.005,06 euros. A los efectos de calcular el límite de 3.005,06 euros para calificar a un bien como bien de inversión, debe entenderse que dicho límite es el valor de adquisición del bien, es decir, el precio satisfecho por el adquirente que, por tanto, no incluye el IVA que recae sobre la correspondiente operación. Además, ese límite de 3.005,06 euros debe aplicarse a cada bien independiente que tenga sustantividad propia y no a un conjunto de bienes, aunque estén relacionados entre sí.

Luego a 31.03.20x1 tendríamos:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(477) H.P. IVA repercutido	4.200,00	
a (472) H.P. IVA soportado operaciones corrientes		950,04
(472-) H.P. IVA soportado en bienes de inversión		1.911,00
(4750) H.P. Acreedora por IVA		1.338,96

4) Prorrata definitiva de 20x1 y provisional de 20x2

$$\text{Prorrata definitiva 20x1 y provisional de 20x2} = \frac{\text{Volumen de op. con derecho a deducción}}{\text{Volumen de op. totales}}$$

$$\text{Prorrata} = \frac{100.000}{100.000 + 156.000} \times 100 = 39,06 \text{ redondeado por exceso} = \mathbf{40\%}$$

Vamos a suponer que los datos del primer trimestre son los acontecidos durante todo el ejercicio a efectos simplemente de simplificación del caso práctico presentado.

IVA soportado en op. corrientes con prorrata provisional (26%) = **950,04 Euros.**

IVA soportado en bienes de inversión con prorrata prov. (26%) = **1.911,00 Euros.**

Total IVA soportado con prorrata provisional = **2.861,04 Euros.**

IVA soportado en op. corrientes con prorrata definitiva (40%) = **1.461,60 Euros.**

IVA soportado en bienes de inversión con prorrata definitiva (40%) = **2.940,00 Euros.**

Total IVA soportado con prorrata definitiva = **4.401,60 Euros.**

REGULARIZACIÓN: por la diferencia (2.861,04 - 4.401,60) = **1.540,56 Euros.**

El asiento de ajuste por la regularización referida vendría dado por:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(472) H.P. IVA soportado operaciones corrientes	511,56	
(472-) H.P. IVA soportado en bienes de inversión	1.029,00	
a (6391) Ajustes positivos en IVA de activo corriente		511,56
(6392) Ajustes positivos en IVA de inversiones		1.029,00

Tras esto, procedería realizar el asiento de liquidación del cuarto trimestre del ejercicio, pero a fin de simplificación del mismo y por falta de datos del enunciado del caso práctico hemos obviado este apartado. No obstante, en nuestro [Asesor de IVA](#) podrá encontrar un estudio detallado acerca de la prorrata, ya sea general o especial, así como el análisis y explicación de esta en el manual de dicha figura impositiva.

Caso 22. Prorrata especial.

CASO PRÁCTICO Nº 22

La Sociedad SuperContable, S.A., realiza dos tipos de actividades:

- Formación (sujeta y exenta de IVA).
- Alquiler de aulas de formación (sujeta y NO exenta de IVA).

En el ejercicio 20x0 presentó el siguiente volumen de negocio:

- Ingresos por Formación: 175.000 euros.
- Alquiler de Aulas de Formación: 60.000 euros.

Las operaciones realizadas durante el primer trimestre de 20x1 son (todas las cantidades se entienden excluidas de IVA y aplicable el tipo general del 21%):

- Alquiler del local donde desarrolla la actividad: 3.600 euros.
- Se compran 15 ordenadores portátiles para adecuar un aula para clases de informática. Esta aula tiene un contrato-compromiso con una Asociación que la tiene alquilada y disponible de forma exclusiva durante 4 años. El coste es de 500 euros cada portátil.
- Se compran folios, tinta para impresoras, y otros consumibles por 1.800 euros (este material es de uso exclusivo de la actividad de formación).
- Diversos suministros importan (luz, agua, etc.) 4.500 euros.
- Se compra una máquina fotocopidora (uso exclusivo para la actividad de formación) por 35.000 euros. (10 años de vida útil)
- Ingresos por Formación: 36.000 euros.
- Ingresos por alquiler de aulas de formación: 20.000 euros.

El volumen de facturación a la finalización del ejercicio 20x1 es:

- Ingresos por Formación: 156.000 euros.
- Ingresos por alquiler de aulas de formación: 100.000 euros.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 22

De acuerdo con el artículo 103 de la Ley 37/1992, del IVA, "la regla de prorrata especial será aplicable en los siguientes supuestos:

- Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla.
- Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por 100 del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial".

Así, vamos a suponer que se dan las condiciones del referido artículo para la resolución del ejercicio presentado.

Por otro lado, el artículo 106 de la referida norma establece que "el ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

1. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.
2. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.
3. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartados Dos y siguientes (es decir la prorrata general)".

Así tendríamos:

1) Cálculo de la prorrata definitiva de 20x0 y provisional de 20x1.

$$\text{Prorrata definitiva 20x0 y provisional de 20x1} = \frac{\text{Volumen de op. con derecho a deducción}}{\text{Volumen de op. totales}}$$

$$\text{Prorrata} = \frac{60.000}{60.000 + 175.000} \times 100 = 25,53 \text{ redondeado por exceso} = \mathbf{26\%}$$

2) Registros contables de compras y gastos del primer trimestre de 20x1.

Alquiler de local, considerado un bien común a ambas actividades, por lo que se registra con prorrata general.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(621) Arrendamientos y cánones 3.600 + (3.600 x 0,21 x 0,74)	4.159,44	
(472) H.P. IVA soportado 3.600 x 0,21 x 0,26	196,56	
a (410) Acreedores por prestación de servicios		4.356,00

Compra de 15 ordenadores portátiles. En este caso sería deducible la totalidad del IVA soportado, ya que es destinado exclusivamente a operaciones con derecho a deducción.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(217) Equipos para procesos de información	7.500,00	
(472) H.P. IVA soportado	1.575,00	
a (523) Proveedores de inmovilizado a C/P		9.075,00

Compra de consumibles. No sería posible deducir cantidad alguna pues es una actividad exenta

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(602) Otros aprovisionamientos	2.178,00	
a (400) Proveedores		2.178,00

Suministros. Considerados gastos comunes a ambas actividades, por lo que se aplica la prorrata general

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(602) Otros aprovisionamientos $4.500 + (4.500 \times 0,21 \times 0,74)$	5.199,30	
(472) H.P. IVA soportado $4.500 \times 0,21 \times 0,26$	245,70	
a (400) Proveedores		5.445,00

Máquina fotocopidora. Exclusiva para la actividad de formación, no se aplica prorrata.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(213) Maquinaria	42.350,00	
a (400) Proveedores		42.350,00

Ingresos (suponiendo un único asiento para todo el volumen de operaciones trimestral)

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(430) Clientes	36.000,00	
a (7051) Prestación de servicios (Formación)		36.000,00

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(430) Clientes	24.200,00	
a (7052) Prestación de servicios (Alquiler)		20.000,00
(477) H.P. IVA repercutido		4.200,00

3) Liquidación del IVA primer trimestre

IVA repercutido = **4.200,00 euros**

IVA soportado deducible por operaciones corrientes

$$196,56 + 1.575,00 + 245,70 = \mathbf{2.017,26 \text{ euros}}$$

IVA soportado deducible bienes de inversión = **0,00 euros**

De acuerdo con el artículo 108 de la Ley del IVA, se consideran bienes de inversión a aquellos cuya duración en la actividad empresarial sea superior a un año siempre que su valor de adquisición sea superior a 3.005,06 euros. A los efectos de calcular el límite de 3.005,06 euros para calificar a un bien como bien de inversión, debe entenderse que dicho límite es el valor de adquisición del bien, es decir, el precio satisfecho por el adquirente que, por tanto, no incluye el IVA que recae sobre la correspondiente operación. Además, ese límite de 3.005,06 euros debe aplicarse a cada bien independiente que tenga sustantividad propia y no a un conjunto de bienes, aunque estén relacionados entre sí.

Luego a 31.03.20x1 tendríamos:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(477) H.P. IVA repercutido	4.200,00	
a (472) H.P. IVA soportado operaciones corrientes		2.017,26
(4750) H.P. Acreedora por IVA		2.182,74

4) Prorrata definitiva de 20x1 y provisional de 20x2

$$\text{Prorrata definitiva 20x1 y provisional de 20x2} = \frac{\text{Volumen de op. con derecho a deducción}}{\text{Volumen de op. totales}}$$

$$\text{Prorrata} = \frac{100.000}{100.000 + 156.000} \times 100 = 39,06 \text{ redondeado por exceso} = \mathbf{40\%}$$

Vamos a suponer que los datos del primer trimestre son los acontecidos durante todo el ejercicio a efectos simplemente de simplificación del caso práctico presentado.

IVA soportado en op. mixtas con prorrata provisional (26%) = 442,26 Euros.

IVA soportado deducible íntegramente (100%) = 1.575,00 Euros.

Total IVA soportado con prorrata provisional = 2.017,26 Euros.

IVA soportado en op. mixtas con prorrata definitiva (40%) = 680,40 Euros.

IVA soportado deducible íntegramente (100%) = 1.575,00 Euros.

Total IVA soportado con prorrata definitiva = 2.255,40 Euros.

REGULARIZACIÓN: por la diferencia (2.017,26 – 2.255,40) = **238,14 Euros.**

El asiento de ajuste por la regularización referida vendría dado por:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(472-) H.P. IVA soportado	238,14	
a (6391) Ajustes positivos en IVA de activo corriente		238,14

Tras esto, procedería realizar el asiento de liquidación del cuarto trimestre del ejercicio, pero a fin de simplificación del mismo y por falta de datos del enunciado del caso práctico hemos obviado este apartado. No obstante, en nuestro [Asesor de IVA](#) podrá encontrar un estudio detallado acerca de la prorrata, ya sea general o especial, así como el análisis y explicación de esta en el manual de dicha figura impositiva.

Super Contable

CUENTAS ANUALES
IMPUESTOS IVA
IRPF
CONTABLE FISCAL
LABORAL
AUTONOMOS

SUPERCONTABLE
 TODO EN UNO

¿PROBLEMAS?
 SuperContable
PUEDE CON TODO

Prueba nuestras soluciones,
 somos buenos en todas las materias

GRATIS DURANTE UN MES

(Sin obligación de permanencia)

Caso 23. Régimen especial de recargo de equivalencia.

CASO PRÁCTICO N° 23

Un comerciante minorista sometido al régimen especial del recargo de equivalencia realiza las siguientes operaciones:

1. Compras de mercancías por un valor de 10.000 euros (impuestos no incluidos). Comunica al proveedor que se encuentra en el régimen de equivalencia.
2. Ventas al por menor por un valor acumulado de 20.000 euros (IVA incluido)
3. Compra de mercancías a un empresario alemán por un valor de 5.000 euros, transporte incluido.
4. Devolución del IVA a un cliente en régimen de viajeros por una compra de 200 euros (IVA incluido), con la correspondiente solicitud de reintegro a la Administración.
5. Compra de estanterías para la propia tienda por un valor de 3.000 euros.

Todos los bienes enumerados están sujetos al 21% de IVA.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 23

En líneas generales, el Régimen Especial del recargo de equivalencia, de carácter obligatorio para los comerciantes minoristas, consiste en la exoneración de la mayoría de obligaciones formales y registrales a efectos del IVA (llevar a cabo libros, presentación de declaraciones, ingreso del impuesto...) a cambio de la obligación de acreditar ante los proveedores el hecho de estar sometidos al recargo de equivalencia, con el fin de que estos puedan repercutir en la factura, además del IVA, el recargo de equivalencia correspondiente (5,2%, 1,4% ó 0,5% según los artículos adquiridos estén gravados al 21%, 10% ó 4%, respectivamente).

Además, los comerciantes minoristas sometidos a este régimen especial no pueden deducir el IVA soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de su actividad económica (Art. 154 de la Ley 37/1992 del IVA). Así, cuando bajo este régimen se realizan adquisiciones intracomunitarias, importaciones o adquisiciones de bienes en los que el minorista sea sujeto pasivo, éste tiene la obligación de liquidar y pagar el impuesto y el recargo, a través del modelo 309.

Desde el punto de vista contable, la no deducibilidad del IVA (ni del recargo) provoca la inclusión de su importe en el precio del bien adquirido como si de un mayor coste se tratase. De igual forma se actuará para los bienes vendidos bajo este régimen especial. De este modo, por tanto, nos olvidaremos de las cuentas referidas a la Hacienda Pública.

Una vez tenido esto en cuenta, a la hora de contabilizar las operaciones indicadas procederemos de la siguiente forma:

Por la compra de mercancías:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(600) Compra de mercaderías 10.000,00 + (10.000,00 x 0,21 x 0,052)	12.620,00	
a (400) Proveedores		12.620,00

Por las ventas de mercancías:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(57-) Tesorería	20.000,00	
a (700) Ventas de mercaderías		20.000,00

En el caso de que el cliente pidiese factura habría que desglosar en ella el IVA de la base, sin que este hecho modificase el asiento contable a realizar.

Por la adquisición intracomunitaria:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(600) Compra de mercaderías	5.000,00	
a (57-) Tesorería		5.000,00

Una vez se presente el modelo 309 de autoliquidación no periódica de IVA:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(600) Compra de mercaderías 5.000,00 + (5.000,00 x 0,21 x 0,052)	1.310,00	
a (57-) Tesorería		1.310,00

Recordemos que el Modelo 309 debe presentarse en los primeros 20 días del mes siguiente a aquel trimestre en que se realicen adquisiciones intracomunitarias, excepto para aquellas efectuadas en el cuarto trimestre del año, cuyo plazo será hasta el 30 de enero del año siguiente.

Además, será importante tener en cuenta que el Modelo 309 debe presentarse siempre que se realicen adquisiciones intracomunitarias, incluso aunque no se esté inscrito en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI).

Por la devolución del IVA al cliente en régimen de viajeros:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(470-) H.P. deudora por IVA en régimen de viajeros 200,00 - (200,00 / 1,21)	34,71	
a (57-) Tesorería		34,71

En el momento en que la Administración Tributaria formalice el reintegro:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(57-) Tesorería	34,71	
a (470-) H.P. deudora por IVA en régimen de viajeros 200,00 - (200,00 / 1,21)		34,71

La solicitud de reintegro del IVA reembolsado a los clientes en régimen de viajeros se realizará a través del Modelo 308, en los mismos plazos que hemos visto anteriormente para el Modelo 309.

Por la compra de las estanterías:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(218) Mobiliario 3.000,00 + (3.000,00 x 0,21)	3.630,00	
a (523) Proveedores de inmovilizado a C/P		3.630,00

Como se trata de un bien que no se va a destinar al comercio minorista, el vendedor únicamente repercutirá el IVA correspondiente, pero en ningún caso el recargo de equivalencia.

Para saber más acerca del Régimen de Recargo de Equivalencia o cualquier otro tema relacionado con el IVA o la contabilidad de este no dude en echar un vistazo a nuestros Asesores, los cuales le resolverán todas y cada una de las dudas que le puedan surgir en el día a día de la gestión de su empresa.

Super Contable

CUENTAS ANUALES
IMPUESTOS IVA
IRPF
CONTABLE
FISCAL
LABORAL
AUTONOMOS

SUPERCONTABLE
 TODO EN UNO

¿PROBLEMAS?
 SuperContable
 PUEDE CON
TODO

Prueba nuestras soluciones,
 somos buenos en todas las materias

GRATIS DURANTE UN MES

(Sin obligación de permanencia)

Caso 24. Regularización de bienes de inversión.

CASO PRÁCTICO N° 24

La sociedad SuperContable.com, SA adquirió en el año 20x0 un inmueble valorado en 750.000 euros, por el cual se le repercutió un IVA de 157.500 euros. La prorrata definitiva de ese año 20x0 fue del 60%. Un año más tarde, año 20x1, Supercontable.com, SA adquiere una maquina por valor de 100.000 euros más 21.000 euros de IVA.

La prorrata definitiva del año 20x1 fue del 55%.

En el año 20x2, la prorrata definitiva asciende a un 77%.

La prorrata durante 20x3 ha sido del 40%.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 24

Son el artículo 107 y siguientes de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) donde se recogen las normas para la regularización del IVA de las deducciones por bienes de inversión.

El concepto de bienes de inversión, recogido en el artículo 108, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, es el de bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación; importante conocer además que no serán considerados bienes de inversión todos aquellos bienes cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 Euros.

Concretamente el artículo 107.1 establece:

"(...) Uno. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.

Las regularizaciones indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos

(...)

Tres. Tratándose de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición (...)"

Consecuentemente en el ejercicio 20x0, se procede a la deducción del IVA del Inmueble en:

$$157.500 \times 60\% = \mathbf{94.500 \text{ Euros.}}$$

De igual forma en el ejercicio 20x1, se procede a la deducción del IVA de la máquina en:

$$21.000 \times 55\% = \mathbf{11.550 \text{ Euros.}}$$

1. Regularización correspondiente al año 20x1

No se debe practicar regularización alguna ya que el porcentaje de deducción aplicable el año de la repercusión y el aplicable el año de la regularización difiere en menos de 10 puntos porcentuales.

- Prorrata año 20x0 = 60%
- Prorrata año 20x1 = 55%

- Diferencia = 5%

2. Regularización correspondiente al año 20x2

Obedeciendo al artículo 107.1 de la LIVA, regularizaremos la deducción por bienes de inversión ya que existe una diferencia entre porcentajes de deducciones aplicables superior a 10 puntos porcentuales.

- **Regularización por la adquisición del inmueble.**
 - o Prorrata año 20x0 = 60%
 - o Prorrata año 20x2 = 77%
 - o Diferencia = 17%

Deducción que procedería si la inversión se hubiese realizado en el año 20x2:

$$157.500 \times 77\% = \mathbf{121.275 \text{ euros}}$$

Regularización por la diferencia de deducciones:

$$(121.275 - 94.500) / 10 = \mathbf{2.677,50 \text{ euros}}$$

Este año, Supercontable.com obtendrá una deducción complementaria de 2.677,50 euros en su liquidación de IVA del año 20x2. El asiento contable que deberá realizar será:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(4723) HP IVA soportado op. bienes de inversión	2.677,50	
a (6392) Ajuste positivo IVA inversiones		2.677,50

- **Regularización por la adquisición de la máquina.**
 - o Prorrata año 20x1 = 55%
 - o Prorrata año 20x2 = 77%
 - o Diferencia = 22%

Deducción que procedería si la inversión se hubiese realizado en el año 20x2:

$$21.000 \times 77\% = \mathbf{16.170 \text{ euros}}$$

Regularización por la diferencia de deducciones:

$$(16.170 - 11.550) / 5 = \mathbf{924 \text{ euros}}$$

Este año, Supercontable.com obtendrá una deducción complementaria de 924 euros en su liquidación de IVA del año 20x2. El asiento contable que deberá realizar será:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(4723) HP IVA soportado op. bienes de inversión	924,00	
a (6392) Ajuste positivo IVA inversiones		924,00

Unificación de los asientos de regularización del año 20x2 en un solo apunte:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(4723) HP IVA soportado op. bienes de inversión	3.601,50	
a (6392) Ajuste positivo IVA inversiones		3.601,50

3. Regularización correspondiente al año 20x3

Al igual que en el año 20x2, la diferencia entre las prorratas en el año de adquisición de los bienes de inversión y el año 20x3 es superior a 10 puntos, lo que nos lleva a la obligación de regularizar.

- **Regularización por la adquisición del inmueble.**

- Prorrata año 20x0 = 60%
- Prorrata año 20x3 = 40%

- Diferencia = 20%

Deducción que procedería si la inversión se hubiese realizado en el año 20x3:

$$157.500 \times 40\% = \mathbf{63.000 \text{ euros}}$$

Regularización por la diferencia de deducciones:

$$(63.000 - 94.500) / 10 = - \mathbf{3.150 \text{ euros}}$$

Este año, Supercontable.com deberá realizar una reducción de las deducciones practicadas de 3.150 euros en su liquidación de IVA de 20x3. Su apunte contable es:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(6342) Ajuste negativo IVA activo inversiones	3.150,00	
a (4723) HP IVA soportado op. bienes de inversión		3.150,00

- Regularización por la adquisición de la máquina.

- Prorrata año 20x1 = 55%
- Prorrata año 20x3 = 40%
- Diferencia = 15%

Deducción que procedería si la inversión se hubiese realizado en el año 20x3:

$$21.000 \times 40\% = \mathbf{8.400 \text{ euros}}$$

Regularización por la diferencia de deducciones:

$$(8.400 - 11.550) / 5 = - \mathbf{630 \text{ euros}}$$

Este año, Supercontable.com deberá realizar una reducción de las deducciones practicadas de 630 euros en su liquidación de IVA del año 20x3. Su apunte contable es:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(6342) Ajuste negativo IVA activo inversiones	630,00	
a (4723) HP IVA soportado op. bienes de inversión		630,00

Unificación de los asientos de regularización del año 20x3 en un solo apunte:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(6342) Ajuste negativo IVA activo inversiones	3.780,00	
a (4723) HP IVA soportado op. bienes de inversión		3.780,00

Capítulo VIII. Inmovilizado


Caso 25. Activación de gastos financieros en compra de inmovilizado.

CASO PRÁCTICO N° 25

La entidad SuperContable, S.A. compra el 01/04/20x0 una máquina valorada en 500.000 euros (más IVA). El pago se realiza de la siguiente forma:

- La mitad al contado.
- El resto en 2 cuotas anuales de igual cantidad a pagar dentro de uno y dos años respectivamente.
- Por el importe aplazado se acuerda un interés del 6% anual pagadero por anualidades vencidas.

Por otro lado, la máquina necesita un período de instalación de 18 meses, por lo que no podrá ponerse en funcionamiento hasta el 01/10/20x1.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 25

De acuerdo con la norma de valoración 9ª del Plan General Contable (8ª en el PGC Pyme) la valoración de la deuda por el pago que ha sido aplazado habrá de realizarse a **coste amortizado**.

Para este ejercicio el tipo de interés efectivo coincide con el tipo de interés nominal pues no existen gastos adicionales, comisiones, etc. (en cierta medida se simplifican los cálculos).

Al mismo tiempo la norma de valoración 2ª del PGC y PGC Pyme, establece que "en los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar

en condiciones de uso, **se incluirán** en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción."

En este sentido, la operación se desglose de la siguiente forma:

- Pago contado = 302.500 euros

$$(500.000 \times 1,21) / 2 = \mathbf{302.500 \text{ euros}}$$

- Primer plazo = 151.250 euros

$$302.500 / 2 = \mathbf{151.250 \text{ euros}}$$

- Segundo plazo = 151.250 euros

$$302.500 / 2 = \mathbf{151.250 \text{ euros}}$$

Ahora bien, al realizarse el pago de lo aplazado con un interés del 6% anual, pagándose por cuotas constantes, tendremos:

$$302.500 = Q \times (1,06)^{-1} + Q \times (1,06)^{-2}$$

$$\mathbf{Q = 164.994,66 \text{ euros.}}$$

La tabla que representa el coste amortizado vendría dada por:

Año	CAI	TIE	IE	Pagos	CAF	CAF - P
1	302.500,00	6%	18.150,00	164.994,66	155.655,34	146.844,66
2	155.655,34	6%	9.339,32	164.994,66	0,00	155.655,34
			27.489,32			

Donde:

- CAI = Coste amortizado inicial
- TIE = Tipo de interés efectivo

- IE = Intereses (CAI x TIE)
- P = Pagos
- CAF = Coste amortizado final (CAI + IE – P)

Registro contable de compra de la máquina (01.04.20x0):

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(233) Maquinaria en montaje	500.000,00	
(472) HP IVA soportado	105.000,00	
		302.500,00
a (57-) Tesorería		
(523) Proveedores de inmovilizado a C/P		146.844,66
(173) Proveedores de inmovilizado a L/P		155.655,34

Para la contabilización de los intereses hemos de tener en cuenta que al ser imputables a distintos períodos (y no coincidir con el año natural) y estar calculados en relación con el tipo de interés efectivo, 6%, tendremos:

- Del 01/04/20x0 a 31/12/20x0 (9 meses)

$$302.500 \times (1,06^{9/12} - 1) = \mathbf{13.512,88 \text{ euros}}$$

- Del 01/01/20x1 a 31/03/20x1 (3 meses)

$$(302.500 + 13.512,88) \times (1,06^{3/12} - 1) = \mathbf{4.637,12 \text{ euros}}$$

- Del 01/04/20x1 a 30/09/20x1 (6 meses)

$$155.655,34 \times (1,06^{6/12} - 1) = \mathbf{4.601,64 \text{ euros}}$$

- Del 01/10/20x1 a 31/12/20x1 (3 meses)

$$(155.655,34 + 4.601,64) \times (1,06^{3/12} - 1) = \mathbf{2.351,59 \text{ euros}}$$

- Del 01/01/20x2 a 31/03/20x2 (3 meses)

$$(155.655,34 + 4.601,64 + 2.351,59) \times (1,06^{3/12} - 1) = 2.386,09 \text{ euros}$$

- **Total intereses**

$$13.512,88 + 4.637,12 + 4.601,64 + 2.351,59 + 2.386,09 = 27.489,32 \text{ euros}$$

- **Intereses a capitalizar**

$$13.512,88 + 4.637,12 + 4.601,64 = 22.751,64 \text{ Euros.}$$

Así el Registro contable de los intereses y posterior activación de estos vendrá dado por:

Devengo de intereses al cierre del ejercicio 31.12.20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	13.512,88	
a (523) Proveedores de inmovilizado a C/P		13.512,88

Devengo de intereses 31.03.20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	4.637,12	
a (523) Proveedores de inmovilizado a C/P		4.637,12

Pago de la cuota anual 01.04.20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(523) Proveedores de inmovilizado a C/P	164.994,66	
a (57-) Tesorería		164.994,66

Devengo de intereses 30.09.20x1, finalización instalación:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	4.601,64	
a (523) Proveedores de inmovilizado a C/P		4.601,64

Capitalización de intereses al finalizar la instalación 30.09.20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(233) Maquinaria en montaje	22.751,64	
a (736) Incorporación al activo de gastos financieros		22.751,64

Finalización de la instalación 30.09.20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(213) Maquinaria	522.751,64	
a (233) Maquinaria en montaje		522.751,64

Devengo de intereses 31.12.20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	2.351,59	
a (523) Proveedores de inmovilizado a C/P		2.351,59

Reclasificación de Deuda 31.12.20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(173) Proveedores de inmovilizado a L/P	155.655,34	
a (523) Proveedores de inmovilizado a C/P		155.655,34

Devengo de intereses 31.03.20x2:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	2.386,09	
a (523) Proveedores de inmovilizado a C/P		2.386,09

Pago de la cuota anual final 01.04.20x2:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(523) Proveedores de inmovilizado a C/P	164.994,66	
a (57-) Tesorería		164.994,66

Caso 26. Adquisición de derechos de traspaso.


CASO PRÁCTICO N° 26

La sociedad SuperContable, SL, dedicada a la actividad de peluquería, con fecha 01.01.20x0, compra el derecho de traspaso de un local comercial, por importe de 150.000 euros, con un contrato de arrendamiento durante 15 años.

Los pagos mensuales a realizar por el arrendamiento son de 2.000 euros/mes.

Al mismo han de realizarse unas obras en el local, que no podrán separarse del mismo, por importe de 6.000 euros, cuya vida útil será de 20 años.

Las obras de acondicionamiento del local finalizan el 01.04.20x0 y es a partir de ese instante cuando comienza la actividad y a computarse el contrato de 15 años.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 26

Pago del Derecho de traspaso 01.01.20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(205) Derechos de traspaso	150.000,00	
(472) HP IVA soportado	31.500,00	
a (57-) Tesorería		181.500,00

Realización de las obras de acondicionamiento del local 01.04.20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(219) Otro inmovilizado material	6.000,00	
(472) HP IVA soportado	1.260,00	
a (57-) Tesorería		7.260,00

Pago del mes de alquiler del local (ejemplo el primer pago 01.04.20x0):

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(621) Arrendamientos y cánones	2.000,00	
(472) HP IVA soportado	420,00	
a (57-) Tesorería		2.420,00

La amortización del derecho de traspaso habrá de realizarse en función de la duración del contrato de alquiler. Así:

Amortización del derecho de traspaso 31.12.20x0:

$$(150.000 / 15 \text{ años}) = 10.000 \text{ euros/año}$$

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(280) Amortización inmovilizado intangible 150.000 / 15 años = 10.000 euros	10.000,00	
a (2805) Amortización Acum. de derecho de traspaso		10.000,00

La amortización de las obras de acondicionamiento de local, aún cuando tienen una vida útil de 20 años, habrán de amortizarse igualmente en función del contrato de arrendamiento firmado. Así:

. Amortización de obras de acondicionamiento de local 31.12.20x0:

$$6.000 / 15 \text{ años} = 400 \text{ euros/año}$$

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(280) Amortización inmovilizado intangible 6.000 / 15 años = 400 euros	400,00	
a (2805) Amortización Acum. de derecho de traspaso		400,00


Observemos que aun cuando las obras finalizan el 01.04.20x0 tomamos como período para amortizar desde 01.01.20x0, pues es la fecha firma del contrato de arrendamiento y a partir de la cual deberá amortizarse el derecho y todos los bienes que no sean separables de éste

Caso 27. Compra de vehículo para uso particular y empresarial.

CASO PRÁCTICO N° 27

La empresa SuperContable, SA adquiere, con fecha 1 de diciembre de 20x0, un vehículo turismo para el desarrollo de su actividad empresarial. SuperContable, SA toma la determinación de deducir exclusivamente el 50% de las cuotas de IVA soportadas en el vehículo, de acuerdo a la redacción del artículo 95.3.2 de LIVA.

El precio de adquisición del vehículo ha sido de 30.000 euros. Suponemos una vida útil de 10 años.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N° 27

Inicialmente hay que comentar que la compra de un turismo por parte de una empresa, adquisición considerada como un inmovilizado material para la misma, plantea la problemática de la consideración de éste como uso particular del empresario, como uso de la empresa o como ambos.

Así a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el artículo 95.3.2 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece:

"... 3. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1. ...
2. Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 %.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo jeep.

No obstante, lo dispuesto en esta regla 2), los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 %:

- a. Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- b. Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c. Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d. Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- e. Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- f. Los utilizados en servicios de vigilancia.

“ ... ”

En este sentido, el empresario deberá ver cuál es el efectivo grado de afectación del vehículo a la actividad empresarial, pues la administración "presume" una afectación, y por tanto deducibilidad de la cuota de IVA soportada, del 50%; deberá el empresario acreditar, "por cualquier medio de prueba admitido a derecho" según reiteradas consultas de la DGT, un grado de afectación superior a éste (o bien la Administración probar un grado de afectación menor).

Para el registro contable de la operación referida hemos de tener en cuenta lo establecido en la NRV 2ª del Plan General de Contabilidad, que establece:

"Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Así tendríamos:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(218) Elementos de transporte $30.000 + (30.000 \times 0,21 \times 0,5)$	33.150,00	
(472) HP IVA soportado $30.000 \times 0,21 \times 0,5$	3.150,00	
a (523) Proveedores de Inmovilizado a C/P		36.000,00

Como cualquier elemento de inmovilizado material, su imputación a la cuenta de resultados de la sociedad vendrá dado por la depreciación efectiva sufrida por el mismo, es decir, por su "amortización". Ahora bien, la pregunta sería ¿la amortización del vehículo sobre qué cantidad debería ser calculada? ¿Sobre el total? ¿Sobre la mitad de este al imputarse al 50% a la actividad empresarial?

Si utilizamos para la resolución de esta cuestión la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos nº V0688/2007, de 4 de abril, esta se expresa de la forma:

"En cuanto al tratamiento del vehículo en el Impuesto sobre Sociedades, al estar afecto a la actividad de la consultante, tendrá la consideración de activo fijo material y según señala el artículo 11 del TRLIS, "serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material e inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia."

Por lo que toda la amortización del vehículo será gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de la consideración como renta en especie que pudiera tener (a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para el gerente) la utilización del vehículo por este para sus fines particulares, cuya valoración se determinaría de acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (B.O.E 29 de noviembre de 2006)".

Así tendríamos:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Amort. elementos de transporte (33.150 / 10) x (1 / 12)	276,25	
a (2818) Amort. Acum. elementos de transporte		276,25

Ahora bien, hemos de puntualizar el hecho de que la consulta vinculante V0508-09, hablando de la transmisión de un vehículo afectado al 50% al patrimonio empresarial y otro 50% al patrimonio empresarial, establece que:

"Por consiguiente, la base imponible del Impuesto en la entrega de un vehículo automóvil que ha estado afecto a un patrimonio empresarial o profesional en un porcentaje del cincuenta por ciento, debe computarse, asimismo, en el cincuenta por ciento de la total contraprestación pactada, dado que la transmisión del otro cincuenta por ciento se corresponde con la entrega de la parte de dicho activo no afecta al referido patrimonio que debe quedar no sujeta al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.dos.b) de la Ley 37/1992".

Luego habríamos de entender que cupiese también la posibilidad de esa afectación al 50%

Es aconsejable ver el desarrollo de las Normas de Registro y Valoración del Inmovilizado material, que hace la Resolución de 1 de marzo de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

Super Contable

CUENTAS ANUALES
IMPUESTOS IVA
IRPF
CONTABLE FISCAL
LABORAL
AUTONOMOS

SUPERCONTABLE
 TODO EN UNO

¿PROBLEMAS?
 SuperContable
PUEDE CON TODO

Prueba nuestras soluciones,
 somos buenos en todas las materias

GRATIS DURANTE UN MES
 (Sin obligación de permanencia)

Caso 28. Contabilidad del fondo de comercio hasta 2015.

CASO PRÁCTICO N° 28

Con fecha 1 de Enero de 20x0, la Sociedad SuperContable S.A., adquiere los siguientes activos y pasivos de la empresa DESVALIJADA, S.A., por importe de 12.000 Euros:

- Elementos de transporte: 3.000 Euros.
- Planta: 6.000 Euros.
- Cartera de clientes: 5.000 Euros.
- Deudas con proveedores: 3.500 Euros.

El Beneficio del ejercicio a 31 de diciembre de 20x0 asciende a 1.000 Euros.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N° 28

El Fondo de Comercio es el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos.

De acuerdo con la NRV 6ª del PGC, "Normas particulares sobre el inmovilizado intangible", relativa al 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 fondo de comercio no se amortizará. En su lugar, las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado el fondo de comercio, se someterán, al menos anualmente, a la comprobación del deterioro del valor, procediéndose, en su caso, al registro de la corrección valorativa por

deterioro, de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores."

Además, según establece la Ley de Sociedades de Capital en el apartado 4 del artículo 273, sobre aplicación del resultado, expone lo siguiente: "deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición."

Fondo de Comercio = Importe pagado - (Activos adquiridos - Pasivos asumidos)

$$12.000 - (3.000 + 6.000 + 5.000 - 3.500) = \mathbf{1.500 \text{ euros}}$$

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(213) Maquinaria	3.000,00	
(212) Instalaciones	6.000,00	
(430) Clientes	5.000,00	
(204) Fondo de Comercio	1.500,00	
		3.500,00
a (400) Proveedores		
(572) Bancos c/c		12.000,00

La distribución del beneficio del ejercicio 20x0 se hará de la siguiente forma:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(129) Resultado del ejercicio	1.000,00	
a (112) Reserva Legal		100,00
(1143) Reserva por Fondo de Comercio		75,00
(113) Reserva Voluntaria		825,00

Con la aprobación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se produce un cambio de estimación contable en el fondo de comercio, de tal forma que a partir del 1 de enero de 2016 el fondo de comercio se amortizará en función de su vida útil, que, salvo prueba en contrario, se presume de 10 AÑOS.

En consonancia, desaparece la obligación de realizar un test de deterioro anual, así como la obligación de dotar una reserva indisponible por fondo de comercio. Esta reserva, en caso de existir, en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad y será disponible a partir de esa fecha en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

Caso 29. Contabilidad del fondo de comercio a partir de 2016.

CASO PRÁCTICO N° 29

Con fecha 1 de Enero de 20x0, la Sociedad SuperContable S.A. adquiere los siguientes activos y pasivos de la empresa EN VENTA S.A. por importe de 120.000 Euros:

- Elementos de transporte: 30.000 Euros.
- Planta: 60.000 Euros.
- Cartera de clientes: 50.000 Euros.
- Deudas con proveedores: 35.000 Euros.

Al cierre del ejercicio se estima que la unidad generadora de efectivo se ha deteriorado en 4.000 euros.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 29

Sintetizando las principales novedades que respecto del registro contable del fondo de comercio se producen a partir de 2016, diríamos: (NRV 6ª PGC)

- Solo podrá figurar en el activo si hemos pagado por él en una combinación de negocios.
- Se amortizará linealmente en diez años.
- Se comprobará su deterioro y en caso de dotarse corrección valorativa que no tendrá carácter reversible.

Registro contable del Fondo de Comercio

Sabemos que el Fondo de Comercio es el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos.

Amortización del Fondo de Comercio

Con la aprobación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y el posterior Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, se produce un cambio de estimación contable en el fondo de comercio, de tal forma que a partir de 1 de enero de 2016 el fondo de comercio se amortizará en función de su vida útil, que, salvo prueba en contrario, se presume de 10 AÑOS.

Además, en la Memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre el plazo y el método de amortización de los inmovilizado intangibles."

Por otro lado, el artículo 12.2 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, establece que "será deducible el precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe".

Por tanto, nos encontramos ante una diferencia temporaria deducible a la hora de contabilizar el impuesto sobre sociedades. Así, durante los 10 años que se amortice contablemente el fondo de comercio cargaremos un activo por diferencias temporarias con el fin de posteriormente reducir en la misma cuantía anual esta partida por los años que resten por amortizar fiscalmente el bien.

31/12/20x0, Por la amortización del Fondo de Comercio:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(680) Amortización inmovilizado intangible 15.000 / 10 años = 1.500 euros	1.500,00	
a (2804) Amortización Acum. del Fondo de Comercio		1.500,00

31/12/20x0: Por la diferencia temporaria deducible generada por la diferencia entre la amortización fiscal (5%) y contable (10%):

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(4740) Activos diferencias temporarias deducibles $[(15.000 \times 10\%) - (15.000 \times 5\%)] \times 25\% = 187,50 \text{ euros}$	187,50	
a (6301) Impuesto sobre beneficios diferido		187,50

Estos asientos se habrían de repetir durante los siguientes nueve años caso de no existir un deterioro en el fondo de comercio durante ese tiempo que disminuyera su valor (algo que sí ocurre en el supuesto presentado) y mientras la amortización contable estuviese por encima de la fiscal en los términos expresados.

Cuando aplique el derecho adquirido frente a la Administración tributaria, eliminando el activo consecuencia de la diferencia temporaria, registraríamos:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(6301) Impuestos sobre beneficios diferido	187,50	
a (4740) Activos diferencias temporarias deducibles		187,50

Comprobación del posible deterioro del Fondo de Comercio

Fiscalmente hablando, es el artículo 13.2.a) de la LIS el que establece que no serán deducibles "las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio."

Contablemente, la NRV 6ª del PGC establece que, al menos anualmente, se analizará si existen indicios de deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado un fondo de comercio, y, en caso de que los haya, se comprobará su eventual deterioro de valor, aclarando que las correcciones

valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.

La consecuencia para nuestro caso vendría dada por el registro del siguiente asiento contable:

31/12/20x0, Por la amortización del fondo de comercio:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(6904) Pérdida por deterioro del fondo de comercio	4.000,00	
a (204) Fondo de comercio		4.000,00

Super Contable

Cuentas Anuales
Impuestos
IVA
IRPF
Contable
Fiscal
Laboral
Autónomos

SUPERCONTABLE
 TODO EN UNO

¿PROBLEMAS?
 SuperContable
PUEDE CON
TUDO

Prueba nuestras soluciones,
 somos buenos en todas las materias

GRATIS DURANTE UN MES

(Sin obligación de permanencia)

Caso 30. Grandes reparaciones de inmovilizado.

CASO PRÁCTICO N° 30

La sociedad SuperContable, S.A., con fecha 1 de enero de 20x0, compra una máquina por importe de 500.000 euros.

La sociedad estima que tendrá 4 grandes reparaciones, una cada 5 años, ascendiendo el importe de cada reparación a 80.000 euros; estas reparaciones lo que harán será incrementar la productividad del aparato.

La vida útil estimada del mencionado elemento será de 25 años.

Finalmente el coste real de cada reparación es:

- 01.01.20x5: 90.000 euros
- 01.01.20x10: 100.000 euros
- 01.01.20x15: 108.000 euros
- 01.01.20x20: 115.000 euros



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N° 30

La norma de valoración 3ª, "Normas Particulares del Inmovilizado Material", del Plan General de Contabilidad y PGC Pyme establece en su apartado g):

"g) En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado."

En este sentido, en el momento en que la empresa adquiere la máquina debe plantearse el registro de la primera reparación a realizar y realizar las amortizaciones de forma separada al resto del valor del activo, pues éste habrá de amortizarse durante su vida útil mientras la reparación deberá amortizarse durante el tiempo que media entre la fecha de compra y la propia reparación prevista. Así la máquina habrá de ser amortizada en 25 años, mientras que cada reparación en períodos de 5 años. Procedemos al registro contable de la problemática:

Compra de la maquinaria: (suponemos el pago se realizará en 6 meses)

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(213) Maquinaria	500.000,00	
(472) HP IVA soportado	105.000,00	
a (523) Proveedores de inmovilizado a C/P		605.000,00

Registro contable anual referido a la amortización de la máquina:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Dotación de amortización de maquinaria (500.000 – 80.000) / 25 años	16.800,00	
a (2813) Amortización acumulada maquinaria		16.800,00

Registro contable a realizar durante 5 años referido a la amortización de la primera gran reparación:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Dotación de amortización de maquinaria 80.000 / 5 años = 16.000 euros	16.000,00	
a (2813) Amortización acumulada maquinaria		16.000,00

Posteriormente, en el año 5 se produciría la gran reparación que finalmente tiene un coste de 90.000 euros. En este sentido, el coste real de la gran reparación habrá de reconocerse en el valor contable de la máquina en forma de sustitución, amortizándose hasta la siguiente gran reparación dentro de 5 años, mientras el coste y la amortización acumulada de la estimación de la gran reparación habrán de darse de baja, de la forma:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(213) Maquinaria	90.000,00	
(472) HP IVA soportado	18.900,00	
(2813) Amortización acumulada de maquinaria	80.000,00	
a (213) Maquinaria		80.000,00
(57-) Tesorería		108.900,00

La dotación a la amortización a realizar del año 6 al 10 respecto de la gran reparación vendrá dada por:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Dotación de amortización de maquinaria 90.000 / 5 años = 18.000 euros	18.000,00	
a (2813) Amortización acumulada maquinaria		18.000,00

Posteriormente, en el año 10 se produciría la gran reparación que finalmente tiene un coste de 100.000 euros. Como hemos comentado anteriormente, el coste real de la gran reparación habrá de reconocerse en el valor contable de la máquina en forma de sustitución, amortizándose hasta la siguiente gran reparación dentro de 5 años, mientras el coste y la amortización acumulada de la estimación de la gran reparación habrán de darse de baja, de la forma:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(213) Maquinaria	100.000,00	
(472) HP IVA soportado	21.000,00	
(2813) Amortización acumulada de maquinaria	90.000,00	
a (213) Maquinaria		90.000,00
(57-) Tesorería		121.000,00

La dotación a la amortización a realizar del año 11 al 15 respecto de la gran reparación vendrá dada por:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Dotación de amortización de maquinaria 100.000 / 5 años = 20.000 euros	20.000,00	
a (2813) Amortización acumulada maquinaria		20.000,00

Posteriormente, en el año 15 se produciría la gran reparación que finalmente tiene un coste de 108.000 euros y que siguiendo la línea argumental de párrafos anteriores responderá al registro contable:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(213) Maquinaria	108.000,00	
(472) HP IVA soportado	22.680,00	
(2813) Amortización acumulada de maquinaria	100.000,00	
a (213) Maquinaria		100.000,00
(57-) Tesorería		130.680,00

La dotación a la amortización a realizar del año 16 al 20 respecto de la gran reparación vendría dada por:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Dotación de amortización de maquinaria 108.000 / 5 años = 21.600 euros	21.600,00	
a (2813) Amortización acumulada maquinaria		21.600,00

De igual forma en el año 20 se produciría la gran reparación que finalmente tiene un coste de 115.000 euros implicará el siguiente registro:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(213) Maquinaria	115.000,00	
(472) HP IVA soportado	24.150,00	
(2813) Amortización acumulada de maquinaria	108.000,00	
		108.000,00
a (213) Maquinaria		108.000,00
(57-) Tesorería		139.150,00

La dotación a la amortización a realizar del año 20 al 25 respecto de la gran reparación vendría dada por:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Dotación de amortización de maquinaria 115.000 / 5 años = 23.000 euros	23.000,00	
		23.000,00
a (2813) Amortización acumulada de maquinaria		23.000,00

Caso 31. Obra en inmueble arrendado.

CASO PRÁCTICO N° 31


La Sociedad SuperContable, que ejerce su actividad en un local arrendado, decide realizar obras de mejora en el mismo. El local abre sus puertas con la obra terminada el 1 de septiembre de 20x0.

El contrato de arrendamiento tiene una duración que finaliza en 20 años, sin perjuicio de su ampliación si procede.

La relación de los gastos efectuados es la siguiente:

- Mesas 10.000 Euros.
- Estanterías 20.000 Euros.
- Elementos de ornamentación 5.000 Euros.
- Equipos informáticos 12.000 Euros
- Instalación eléctrica 20.000 Euros.
- Equipo de aire acondicionado 10.000 Euros.
- Obras en suelo y pintura 5.000 Euros.

Se estima que la vida útil de esta remodelación es de 10 años.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 31

Según las normas de valoración incluidas en el Plan General de Contabilidad, todos los gastos adicionales que se produzcan en el inmovilizado hasta su puesta en condiciones de funcionamiento: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares, formarán parte de su precio de adquisición. También se permite la inclusión en el valor del inmovilizado de las inversiones y mejoras realizadas en los mismos en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que

sea posible conocer o estimará razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario.

De esta manera no hay dudas en cuanto al proceder respecto de estas inversiones. El problema surge cuando los elementos de inmovilizado en los que invertimos para su mejora no son nuestros sino de un tercero. Es el caso de los locales arrendados. Las mejoras en inversiones realizadas en los mismos no pueden ser consideradas como mayor valor de los locales ya que no son nuestros, pero a su vez, tampoco sería correcto considerar como un gasto del ejercicio las inversiones en la mejora del local o en los elementos patrimoniales tales como ordenadores, instalaciones eléctricas, de comunicación, aire acondicionado... ya que estos prestarán servicio durante largo tiempo.

Así la Consulta número 3 del BOICAC número 44/Diciembre de 2000, pone de manifiesto este hecho y establece criterios para proceden en estos casos, distinguiendo varias posibilidades:

- a) Inversiones que no se incorporan definitivamente al inmueble arrendado, como el mobiliario.
- b) Las inversiones se incorporan definitivamente al inmueble arrendado, como obras, pintura, instalaciones eléctricas, puertas, ventanas, etc.

En el primer caso, las inversiones se activarán en el balance en función de la naturaleza o destino de tales inversiones, siguiendo las instrucciones contenidas en el PGC y el Código de Comercio.

En el segundo caso también se considerarán gastos del ejercicio en función de su naturaleza, incluso si se trata de inversiones realizadas por el inicio de una actividad, las cuales anteriormente, con el plan antiguo, podían activarse como "gastos de primer establecimiento" y ser amortizadas en un plazo que no superior a cinco años, a no ser que la duración de dicha actividad fuese inferior.

Sin embargo, la consulta indica que para mantener intacto el objetivo de la imagen fiel, estos gastos pueden ser activados como inmovilizado intangible en determinados casos.

En este sentido, y trayendo a colación lo establecido en las normas contables específicas para entidades deportivas en donde se establece que los importes destinados a realizar "inversiones" sobre terrenos o instalaciones "alquilados, obtenidos por concesiones administrativas o cualquier otro tipo de cesión contractual", se pueden activar como activos intangibles, de forma que su amortización se realizará atendiendo a la vida del contrato, o la del elemento patrimonial correspondiente si fuese menor.

Así, cuando la inversión en los locales arrendados esté motivada por la intención de obtener beneficios suficientes con los que cubrir su cuantía, se pueden activar como un inmovilizado intangible y amortizarlos durante su vida útil o por el período de duración del contrato si ésta es menor.

Según indica la consulta indicada, hay que diferenciar entre los bienes que quedan integrados en el local, de aquellos que son separables del mismo.

En este sentido, podemos ver que tanto el mobiliario (estanterías y mesas) como la ornamentación (cuadros, espejos, cortinas,...) pueden ser activados como inmovilizado material, en la cuenta 216 "mobiliario".

Los equipos informáticos tienen su cuenta específica en la 217 "Equipos para procesos de información"

Los gastos en los bienes que se integran en el local, como la instalación eléctrica, de aire acondicionado, la pintura y el suelo se podrán considerar como un inmovilizado intangible, para ello crearemos una cuenta en el grupo 20 que deje constancia de su naturaleza, como podría ser "inversiones en inmuebles arrendados".

La contabilización en este caso sería: (sin tener en cuenta el IVA)

Por los gastos en mobiliario y en los ordenadores, a 01.09.20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(216) Mobiliario 10.000 + 20.000 + 5.000	35.000,00	
(217) Equipos de procesos de información	12.000,00	
		47.000,00
a (572) Bancos c/c		

Por los gastos en las obras de electricidad, aire y suelo:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(21-) Inversiones en inmuebles arrendados 10.000 + 20.000 + 5.000	35.000,00	
		35.000,00
a (572) Bancos c/c		

Respecto a su amortización, se realizará en función de su vida útil, sin que pueda exceder del período de duración del contrato del local. En este caso la vida útil se estima en 10 años, y el contrato tiene una duración mínima de 20.

Amortización a fecha 31 de diciembre:

$$\text{Amortización mobiliario} = (35.000 / 10) \times (4/12) = \mathbf{1.167,00 \text{ euros}}$$

$$\text{Amortización equipos de información} = (12.000 / 10) \times (4/12) = \mathbf{400,00 \text{ euros}}$$

Por lo tanto, el período de amortización será 10 años y los asientos a realizar a 31.12.20x0 y siguientes:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Amortización de inmovilizado material	1.567,00	
a (2816) Amortización acumulada mobiliario		1.167,00
(2817) Amortización Acum. Equipos de información		400,00


REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(680) Amortización Inmovilizado intangible	1.167,00	
a (280-) Amortización Acum. Inmovilizado intangible		1.167,00

Caso 32. Permutas comerciales.

CASO PRÁCTICO N° 32

La Empresa SuperContable permuta un terreno que tenía alquilado por una máquina troqueladora.

- Valor de mercado de la máquina recibido es de 10.000 euros.
- Precio de adquisición del terreno entregado es de 7.000 euros.
- Prestación monetaria recibida de 5.000 euros.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 32

De acuerdo con la norma de valoración 2ª del Plan General de Contabilidad, en el caso de las permutas hemos de distinguir aquellas que tengan carácter comercial de aquellas otras que no lo tengan. En el caso presentado, estamos ante una permuta comercial, y tendrá esta consideración (según la referida norma de valoración) cuando exista una diferencia **SIGNIFICATIVA** respecto de:

- La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o
- El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta se ve modificado como consecuencia de la operación.

Realmente este tipo de permutas son una **novedad** en relación con el Plan General Contable de 1990, pues permiten el reconocimiento no sólo de pérdidas, sino también de beneficios.

Habremos de contabilizar el inmovilizado material recibido valorándolo por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se

hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las posibles diferencias, (ya mencionado) irán directamente al resultado del ejercicio.

Así, el hecho que determina el carácter de una permuta (comercial o no comercial) está en los flujos de caja originados por los nuevos bienes. Si el nuevo bien va a producir flujos de caja similares al antiguo, la valoración será la del antiguo, porque el coste de esos flujos de caja ya estaba recogido en el valor del bien. Ahora bien, si cambia la estructura de éstos, en la contabilidad debería aparecer el coste de estos nuevos flujos, que no podrá ser el coste del bien entregado, sino el valor razonable del bien entregado en el momento de la entrega. Para ver si varían los flujos de efectivo podremos fijarnos en:

- Plazo de obtención.
- Importes actualizados.
- Posibilidades para la obtención de estos flujos.

Luego una vez justificada la calificación de la permuta como comercial, porque cambian sustancialmente los flujos de efectivo, el aprovechamiento, del nuevo bien con respecto a los antiguos, el registro contable vendrá determinado por:


REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(213) Maquinaria recibida	10.000,00	
(572) Bancos c/c	5.000,00	
a (221) Inv. en terrenos y bienes naturales		7.000,00
(771) Beneficios procedentes del Inmov. Material		8.000,00

Caso 33. Permutas NO comerciales.

CASO PRÁCTICO N° 33

La Empresa SuperContable permuta una máquina troqueladora por otra de similares características.

- Valor de mercado de la nueva máquina es de 10.000 euros.
- El precio de adquisición de la antigua máquina entregada es de 9.000 euros y su amortización acumulada de 3.000 euros.
- Efectivo entregado de 3.500 euros.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 33

Ya hemos comentado la distinción que de acuerdo con la norma de valoración 2ª del Plan General de Contabilidad, hace éste en relación con las permutas: comerciales y no comerciales. En este segundo caso nos encontramos ante una permuta de carácter no comercial **cuando los flujos de caja originados por el nuevo bien (recibido) son básicamente iguales que los originados por el antiguo (entregado)**. Inicialmente en los borradores del PGC, (aunque el Plan ya no contempla esta mención) se establecía que eran aquellas que tienen por objeto activos de la misma naturaleza y uso para la empresa.

El tratamiento de este tipo de permutas es básicamente igual a la contabilización realizada con Plan General Contable del año 1990, es decir, el registro contable del nuevo activo recibido se recoge por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor, **recogiendo pérdidas, pero en ningún caso beneficios**. Los flujos de efectivo del nuevo bien serán similares a los del bien entregado.

Así una vez clasificada la permuta como no comercial, porque no cambian sustancialmente los flujos de efectivo, el aprovechamiento, del nuevo bien con respecto a los antiguos, el registro contable vendrá dado por:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(213) Maquinaria recibida	9.500,00	
(2813) Amortización Acum. Maquinaria entregada	3.000,00	
a (213) Maquinaria entregada		9.000,00
(572) Bancos c/c		3.500,00

Cuentas Anuales
Impuestos IVA
IRPF
Contable Fiscal
Laboral
Autónomos

Super Contable

SUPERCONTABLE
 TODO EN UNO

¿PROBLEMAS?
 SuperContable
PUEDE CON TODO

Prueba nuestras soluciones,
 somos buenos en todas las materias

GRATIS DURANTE UN MES

(Sin obligación de permanencia)

Caso 34. Venta de inmovilizado con pacto de recompra.

CASO PRÁCTICO N° 34

La sociedad SuperContable, SA vende con fecha 01.01.20x0 un inmovilizado registrado por importe de 80.000 euros y una amortización acumulada de 20.000 euros. En el contrato de venta se establece un pacto de recompra del inmovilizado 2 años más tarde (01.01.20x2) por importe de 92.450 euros.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 34

La norma de valoración 14^a "Ingresos por ventas y prestaciones de servicios" del Plan General Contable establece "Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) *La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica.*

Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista."

En este sentido la operación aquí contemplada no resulta (de acuerdo con los criterios marcados por el PGC, una venta de inmovilizado sino una operación de financiación con garantía, la del propio elemento).

Así el registro a realizar sería el de una deuda:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos c/c	80.000,00	
a (171) Deudas a L/P		80.000,00

En este sentido el tipo de interés de la operación vendría dado por:

$$80.000 \times (1 + i)^2 = 92.450$$

$$i = 7,5\%$$

Así a la finalización del ejercicio habremos de imputar como intereses los generados a lo largo del año 20x0, de la forma:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas 80.000 x 0,075 = 6.000 euros	6.000,00	
a (171) Deudas a L/P		6.000,00

También realizaríamos la correspondiente reclasificación de deudas, pues el pago se producirá a la finalización del siguiente ejercicio:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(171) Deudas a L/P	86.000,00	
a (521) Deudas a C/P		86.000,00

A la finalización del ejercicio 20x1, tendríamos:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas 86.000 x 0,075 = 6.450 euros	6.450,00	
		6.450,00
a (521) Deudas a C/P		

Realizar la recompra del inmovilizado:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(521) Deudas a C/P	92.450,00	
		92.450,00
a (572) Bancos c/c		

Capítulo IX. Otros Casos Prácticos

Caso 35. Canon de franquicia. Registro del franquiciador.

CASO PRÁCTICO N° 35

Una empresa de reciente creación "XXX" (franquiciado), se une a una red de franquicias denominada SuperContable a partir de 1 de enero del ejercicio 20x0.

La adhesión a la empresa franquiciadora (franquiciador), supone las siguientes condiciones:

- Pago de canon inicial de franquicia, por uso de la marca, por importe de 80.000 euros, abonados íntegramente a la firma del contrato.
- La duración del contrato de franquicia es durante 10 años.
- Además, se pagarán dos royalties, aplicables sobre el volumen de ventas anual de la entidad, consecuencia de:
 - o Liquidación mensual: 1% para publicidad (en el primer ejercicio el importe es un importe fijo de 500 euros mensuales).
 - o Liquidación anual: 4% para formación y asesoramiento para la explotación del negocio.
- "XXX" corre con todos los gastos necesarios para el acondicionamiento del local de negocio siguiendo las "pautas" marcadas por la empresa franquiciadora.
- Las ventas del ejercicio 20x0 han supuesto 560.000 euros.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N° 35

Nota: En todos los registros contables presentados hemos utilizado la cuenta de pago (57-) Tesorería, sin hacer mención al registro previo que habría de hacerse el proveedor, acreedor, cliente o deudor que correspondiese en su caso.

De acuerdo con la NRV 14ª del Plan General de Contabilidad (NRV 16ª PGC PYME), establece en relación con las prestaciones de servicios, que:

"Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad.
- d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad."

Cierto es, que de la redacción de la NRV no podemos sacar una interpretación directa para el registro contable de la operación relacionada, ahora bien, si entendemos cuando debe producirse el registro contable de los ingresos por prestación de servicios; por otro lado, atendiendo a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), concretamente la NIC 18.18.c), se establece que:

"Los honorarios cargados por el uso continuo de los derechos del contrato de franquicia, o por otros servicios suministrados durante el periodo del acuerdo, se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias a medida que los citados servicios se van prestando o conforme se usan los derechos correspondientes".

En este sentido, el importe del canon de afiliación a la red de franquicia, que permite el uso de la marca, habrá de reconocerse al cobro dentro del pasivo del balance como un anticipo, para posteriormente ir imputando en el resultado del ejercicio, el ingreso conforme se va utilizando ese derecho de uso.

A la formalización del contrato se produce el pago del canon:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(57-) Tesorería	96.800,00	
a (181) Anticipos recibidos por prest. Servicios a L/P		80.000,00
(477) HP IVA repercutido		16.800,00

Respecto del canon mensual para cubrir los gastos en publicidad hemos de entender, siguiendo la NIC 18.18.b), que habrán de registrarse como ingresos "...los honorarios por el suministro de servicios de forma continuada ya sean parte de los honorarios iniciales o una cuota separada..."

Así, el registro contable habremos de realizarlo mensualmente durante el ejercicio 20x0 conforme se presten los servicios correspondientes, de la forma:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(57-) Tesorería	605,00	
a (705-) Servicios de publicidad por franquicia		500,00
(477) HP IVA repercutido		105,00

Como refleja el caso práctico planteado, "el derecho de franquicia" tiene una vida útil de 10 años, establecido en el contrato; entendiendo que existe una imputación anual (habríamos de ver la redacción del contrato pues hemos de seguir algún criterio de proporcionalidad específico), por la periodificación del ingreso total, durante los 10 años de vigencia del contrato, y por cada uno de ellos habríamos de realizar un asiento a modo de:

Periodificación (31 de diciembre de 20x0):

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(181) Anticipos recibidos prest. de servicios a L/P 80.000 / 10 años = 8.000 euros	8.000,00	
a (705-) Cesión de uso de franquicia		8.000,00

En cuanto a la liquidación anual recibida para hacer frente a los procesos de formación y asesoramiento para la explotación del negocio por parte del franquiciado, el registro contable vendría desarrollado en los mismos términos establecidos para el canon mensual, pues la prestación del servicio en sí responde al ejercicio en curso.

Así:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(57-) Tesorería	27.104,00	
a (705-) Serv. Formación y asesoram. Franquicia 560.000 x 4% = 22.400 euros		22.400,00
(477) HP IVA repercutido		4.704,00


Si desea conocer cómo sería la contabilidad de la operación desde el punto de vista del franquiciado no dude en visitar nuestro [Asesor Contable](#), le recordamos que podrá acceder a éste a través de la web de [Supercontable](#).

Caso 36. Clasificación de operaciones vinculadas.

CASO PRÁCTICO N° 36

SuperContable, S.A., forma parte de un grupo de sociedades, realizando distintas operaciones a lo largo del ejercicio con distintas personas (físicas y jurídicas). Entre ellas:

1. La sociedad dominante del grupo.
2. Una sociedad asociada al grupo.
3. El accionista mayoritario (persona física) de la sociedad dominante.
4. Familiares próximos al accionista mayoritario de la sociedad dominante.
5. Un accionista que posee un 6% de la sociedad SuperContable.
6. El administrador de la sociedad SuperContable.
7. Un alto directivo de la sociedad SuperContable.
8. Trabajadores de la sociedad SuperContable.

 **Estudiar si se pueden considerar operaciones vinculadas.**

SOLUCIÓN N° 36

Operación 1

La sociedad dominante del grupo **SI será considerada parte vinculada** y a efectos de agrupar la información en la memoria deberá incluirse en la categoría de Entidad Dominante.

Operación 2

La sociedad asociada al grupo **SI será considerada parte vinculada** y a efectos de agrupar la información en la memoria deberá incluirse en la categoría de Empresas asociadas. De acuerdo con la norma nº 15 de elaboración de las cuentas anuales de la 3ª parte del PGC, las empresas que tengan la consideración de empresa del grupo,

asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la norma nº 13 de elaboración de las cuentas anuales.

Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad. En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- a) La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y
- b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control

Operación 3

El accionista mayoritario (persona física) de la sociedad dominante, **Sí será considerado parte vinculada** y a efectos de agrupar la información en la memoria deberá incluirse en la categoría de "Otras partes vinculadas". De acuerdo con la norma nº 15 de elaboración de las cuentas anuales de la 3ª parte del PGC, las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

Operación 4

Los familiares próximos al accionista mayoritario de la sociedad dominante, **Sí serán considerados partes vinculadas** y a efectos de agrupar la información en la memoria deberá incluirse en la categoría de "Otras partes vinculadas". De acuerdo con la norma nº 15 de elaboración de las cuentas anuales de la 3ª parte del PGC, las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los

derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

Operación 5

El accionista que posee un 6% de la sociedad SuperContable, **NO será considerado parte vinculada**. Todo ello siempre y cuando el capital poseído no le permita ejercer una influencia significativa en la dirección de la entidad.

Operación 6

El administrador de la sociedad SuperContable, **SÍ será considerado parte vinculada** y a efectos de agrupar la información en la memoria deberá incluirse en la categoría de "Personal clave de la dirección de la empresa o de la entidad dominante. De acuerdo con la norma nº 15 de elaboración de las cuentas anuales de la 3ª parte del PGC, el personal clave de la compañía o de su dominante, entendiéndose por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la empresa, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los administradores y directivos. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

Operación 7

El alto directivo de la sociedad SuperContable., **SÍ será considerado parte vinculada** y a efectos de agrupar la información en la memoria deberá incluirse en la categoría de "Personal clave de la dirección de la empresa o de la entidad dominante. De acuerdo con la norma nº 15 de elaboración de las cuentas anuales de la 3ª parte del PGC, el personal clave de la compañía o de su dominante, entendiéndose por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la empresa, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los administradores y directivos. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

Operación 8

Los trabajadores de la sociedad SuperContable, **NO serán considerados partes vinculadas.**

Super Contable

Cuentas Anuales
Impuestos IVA
IRPF
Contable
Fiscal
Laboral
Autónomos

SUPERCONTABLE
TODO EN UNO

¿PROBLEMAS?
SuperContable
PUEDE CON TODO

Prueba nuestras soluciones,
somos buenos en todas las materias

GRATIS DURANTE UN MES

(Sin obligación de permanencia)

Caso 37. Compras, ventas y provisiones por operaciones comerciales.

CASO PRÁCTICO Nº 37

La sociedad SuperContable, S.A., que viene desarrollando su actividad por más de 25 años, realiza durante el presente ejercicio las siguientes operaciones comerciales:

1. Adquiere 50.000 unidades del producto "A" por importe de 100 Euros/unidad. El importe de la compra se abona durante el propio ejercicio, con una entrega inicial de la mitad del importe y el resto en un único pago a 90 días formalizado en un pagaré.

No existían existencias de este tipo de producto en almacén al inicio del ejercicio.


2. Se venden 40.000 unidades del producto "A" por importe de 7.800.000 de euros, cobrándose íntegramente a través de la cuenta corriente de la sociedad. Esta venta se desarrolla dentro de una campaña comercial por la que se regala, a cada cliente que certifique la compra de 10 productos, un producto valorado en el mercado a 100 euros y que tiene un coste para SuperContable, S.A. de 40 Euros/unidad.

Se hace una estimación, por experiencias anteriores, que, como consecuencia de la campaña, el 80% por cierto de las unidades vendidas, presentarán la documentación para adquirir el correspondiente obsequio. En este sentido, se adquieren 3.200 productos-regalo.

A la finalización del ejercicio se han retirado 2.900 "productos-regalo"

3. Vende 30.000 unidades del producto "B", tenía en stock 50.000 unidades valoradas a 110 Euros/unidad. El importe de la venta son 880.000 euros y se documenta en un pagaré que es cobrado a los 90 días.

Son productos que ofrecen una garantía de reparación de un año. A final del ejercicio se tiene constancia de haber realizado reparaciones por un coste de 68.000 euros, mientras en el ejercicio precedente se calculó un posible gasto de reparación de 52.000 euros.

 **Determinar los registros contables de estas operaciones.**

SOLUCIÓN N.º 37
Operación 1

Por la compra de las 50.000 unidades del producto "A":

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(600) Compra de Mercaderías A	5.000.000	
(472) HP IVA soportado	1.050.000	
a (57-) Tesorería		3.025.000
(401) Proveedores, efectos comerciales a pagar		3.025.000

Por el pago posterior a los 90 días:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(401) Proveedores, efectos comerciales a pagar	3.025.000	
a (57-) Tesorería		3.025.000

Operación 2

Por la venta de las 40.000 unidades del producto "A":

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos c/c	9.438.000	
a (700) Venta de Mercaderías A		7.800.000
(477) HP IVA repercutido		1.638.000

Compra de obsequios dirigidos a la oferta comercial:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(602) Otros aprovisionamientos $3.200 \times 40 = 128.000$ euros	128.000	
(472) HP IVA soportado	26.880	
a (57-) Tesorería		154.880

Inventario de existencias del producto "A", a la finalización del ejercicio:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(300) Mercaderías A $(50.000 - 40.000) \times 100 = 1.000.000$ euros	1.000.000	
a (610) Variación de existencias A		1.000.000

Inventario de productos-regalo, a la finalización del ejercicio:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(325) Productos - Regalo $(3.200 - 2.900) \times 40 = 1.200$ euros	1.200	
a (612) Variación de otros aprovisionamientos		1.200

Operación 3

Por la venta de las 30.000 unidades del producto "B":

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(431) Clientes, efectos comerciales a cobrar	1.064.800	
a (700) Venta de Mercaderías B		880.000
(477) HP IVA repercutido		184.800

Por el cobro posterior a los 90 días:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(57-) Tesorería	1.064.800	
a (431) Clientes, efectos comerciales a cobrar		1.064.800

Por los gastos de reparaciones y arreglos del ejercicio:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(6--) Cuenta según naturaleza de los gastos en que se incurre para la garantía	68.000	
(472) HP IVA soportado (suponiendo no exentos)	14.280	
a (57-) Tesorería		82.280

Por la reversión de la provisión por garantías del ejercicio precedente:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(4999) Provisión para otras operaciones comerciales	52.000	
a (79549) Exceso de provisión para op. comerciales		52.000

Dotación a la provisión para ejercicio siguiente:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(6959) Dotación para otras operaciones comerciales	68.000	
a (4999) Provisión para otras op. comerciales		68.000

Inventario de existencias del producto "B", a la finalización del ejercicio:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(610) Variación de Mercaderías B 50.000 x 110 = 5.500.000 euros	5.500.000	
a (300) Mercaderías B		5.500.000

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(610) Variación de Mercaderías B (50.000 – 30.000) x 110 = 2.200.000 euros	2.200.000	
a (610) Variación Mercaderías B		2.200.000

Capítulo X. Pasivos Financieros

Caso 38. Préstamo bancario según PGC normal


CASO PRÁCTICO N° 38

La sociedad SuperContable, SA formaliza el 01.01.20x0 un préstamo con una entidad financiera de acuerdo con el siguiente condicionado:

- Importe solicitado: 100.000 euros.
- Plazo de devolución: 4 semestres.
- Tipo de interés: 8% anual.
- Comisión de apertura: 3 por 100.
- Corretaje: 1 por 100.

La entidad financiera facilita el siguiente cuadro de amortización:

Pagos	Capital Pendiente	Intereses	Amortización	Cuota	Capital Amortizado
1	100.000,00	4.000,00	23.549,00	27.549,00	23.549,00
2	76.451,00	3.058,03	24.490,97	27.549,00	48.039,97
3	51.960,03	2.078,40	25.470,60	27.549,00	73.510,57
4	26.489,43	1.059,57	26.489,43	27.549,00	100.000,00
		10.196,00	100.000,00	110.196,00	

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 38

En los débitos y partidas a pagar, según la norma de valoración 9ª del PGC, se clasificarán:

- a) Débitos por operaciones comerciales: son aquellos pasivos financieros que se originan en la compra de bienes y servicios por operaciones de tráfico de la empresa, y
- b) Débitos por operaciones no comerciales: son aquellos pasivos financieros que, no siendo instrumentos derivados, no tienen origen comercial.

De acuerdo con mencionada norma de valoración, los "Débitos y partidas a pagar" "... 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 lo señalado en el párrafo anterior, 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...". Al mismo tiempo las valoraciones posteriores que se produzcan de estos pasivos financieros "... se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo..."

En este sentido, la valoración inicial debería venir dada por:

Valor de la contraprestación neta recibida: $100.000 - 3.000 - 1.000 = 96.000$ euros.

Luego el tipo de interés efectivo de la operación sería igual a:

$$96.000 = \frac{27.549}{(1 + \text{TIE})} + \frac{27.549}{(1 + \text{TIE})^2} + \frac{27.549}{(1 + \text{TIE})^3} + \frac{27.549}{(1 + \text{TIE})^4}$$

$$\text{TIE} = 5,754177\%$$

Luego si generamos una nueva tabla de amortización con los gastos iniciales:

Pagos	Cuota	Deuda	Interés (5,75%)	Devolución Capital	Capital Amortizado	Interés (4%)	Diferencia Interés
1	27.549,00	96.000,00	5.524,01	22.024,99	73.975,01	4.000,00	1.524,01
2	27.549,00	73.975,01	4.256,65	23.292,35	50.682,66	3.058,03	1.198,62
3	27.549,00	50.682,66	2.916,37	24.632,63	26.050,03	2.078,40	837,97
4	27.549,00	26.050,03	1.498,97	26.050,03	0,00	1.059,57	439,40
			14.196,00	96.000,00		10.196,00	4.000,00

Así la contabilización deberá realizarse en función de esta nueva tabla y consecuentemente, de acuerdo con la norma de valoración 9ª los gastos iniciales del préstamo “netarán” el valor inicial del préstamo por lo que:

Registro concesión 01.01.20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos c/c	96.000,00	
a (520) Deudas C/P con entidades de crédito		45.317,34
(170) Deudas L/P con entidades de crédito		50.682,66

Pago 1^{er} semestre 30.06.20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	4.000,00	
(520) Deudas C/P con entidades de crédito	23.549,00	
a (572) Bancos c/c		27.549,00

Imputación como gasto de los gastos iniciales, incrementando la deuda inicial:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	1.524,01	
a (520) Deudas C/P con entidades de crédito		1.524,01

Pago 2º semestre 31.12.20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	3.058,03	
(520) Deudas C/P con entidades de crédito	24.490,97	
a (572) Bancos c/c		27.549,00

Imputación como gasto de los gastos iniciales, incrementando la deuda inicial:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	1.198,62	
a (520) Deudas C/P con entidades de crédito		1.198,62

Reclasificación de la Deuda a corto plazo:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(170) Deudas L/P con entidades de crédito	50.682,66	
a (520) Deudas C/P con entidades de crédito		50.682,66

Pago 3^{er} semestre 30.06.20x2:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	2.078,40	
(520) Deudas C/P con entidades de crédito	25.470,60	
		27.549,00
a (572) Bancos c/c		

Imputación como gasto de los gastos iniciales, incrementando la deuda inicial:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	837,97	
		837,97
a (520) Deudas C/P con entidades de crédito		

Pago 4^o y último semestre 31.12.20x2:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	1.059,57	
(520) Deudas C/P con entidades de crédito	26.489,43	
		27.549,00
a (572) Bancos c/c		

Imputación como gasto de los gastos iniciales, incrementando la deuda inicial:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	439,40	
		439,40
a (520) Deudas C/P con entidades de crédito		

Caso 39. Préstamo bancario según PGC pyme.

CASO PRÁCTICO N° 39

La sociedad SuperContable, SA formaliza el 01.01.20x0 un préstamo con una entidad financiera de acuerdo con el siguiente condicionado:

- Importe solicitado: 100.000 euros.
- Plazo de devolución: 4 semestres.
- Tipo de interés: 8% anual.
- Comisión de apertura: 3 por 100.
- Corretaje: 1 por 100.

La entidad financiera facilita el siguiente cuadro de amortización:

Pagos	Capital Pendiente	Intereses	Amortización	Cuota	Capital Amortizado
1	100.000,00	4.000,00	23.549,00	27.549,00	23.549,00
2	76.451,00	3.058,03	24.490,97	27.549,00	48.039,97
3	51.960,03	2.078,40	25.470,60	27.549,00	73.510,57
4	26.489,43	1.059,57	26.489,43	27.549,00	100.000,00
		10.196,00	100.000,00	110.196,00	



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 39

De acuerdo con la norma de valoración 9ª del Plan General Contable Pyme, la clasificación de los préstamos con entidades de crédito vendría dada en la categoría de "Pasivos financieros a coste amortizado". Su registro y valoración coinciden prácticamente con la de los "débitos y partidas a pagar" del PGC Normal, aunque existe una "salvaguarda" para el caso de las pymes.

Así, esta norma dice "... se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles; **no obstante, estos últimos, así como las comisiones financieras que se carguen a la empresa cuando se originen las deudas con terceros, podrán registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de su reconocimiento inicial**".

... En cuanto a su valoración posterior "...se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo".

Es decir, nos encontramos como los mismos criterios de registro y valoración que en el PGC Normal pero con la excepción de lo subrayado, es decir, los gastos originados inicialmente por la concesión del préstamo podrán imputarse directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias en ese momento.

¿Qué consecuencias trae este párrafo?

1. Al imputar los gastos iniciales del préstamo y si no se producen gastos adicionales a lo largo del mismo, el tipo de interés nominal coincidirá con el tipo de interés efectivo, así el coste amortizado coincidirá con la tabla de amortización facilitada por la entidad financiera.
2. Dándose esta primera circunstancia, podremos seguir contabilizando los préstamos como lo hacíamos con la normativa del Plan General Contable de 1990 (si no tenemos en cuenta la inexistencia de los gastos a distribuir en varios ejercicios que todavía facilita más su registro)

En este sentido, nuestro ejercicio se resolvería en los siguientes términos:

Registro concesión 01.01.20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos c/c	96.000,00	
(669) Otros gastos financieros	4.000,00	
a (520) Deudas C/P con entidades de crédito		48.039,97
(170) Deudas L/P con entidades de crédito		51.960,03

Pago 1er semestre 30.06.20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	4.000,00	
(520) Deudas C/P con entidades de crédito	23.549,00	
a (572) Bancos c/c		27.549,00

Pago 2º semestre 31.12.20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	3.058,03	
(520) Deudas C/P con entidades de crédito	24.490,97	
a (572) Bancos c/c		27.549,00

Reclasificación de la Deuda a corto plazo:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(170) Deudas L/P con entidades de crédito	51.960,03	
a (520) Deudas C/P con entidades de crédito		51.960,03

Pago 3er semestre 30.06.20x2:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	2.078,40	
(520) Deudas C/P con entidades de crédito	25.470,60	
a (572) Bancos c/c		27.549,00

Pago 4º y último semestre 31.12.20x2:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas	1.059,57	
(520) Deudas C/P con entidades de crédito	26.489,43	
a (572) Bancos c/c		27.549,00

Caso 40. Préstamo ICO.

CASO PRÁCTICO N° 40

La sociedad SuperContable SA solicita y le resulta concedido (01.01.20x0) un préstamo al Instituto de Crédito Oficial (ICO) para financiar un determinado activo fijo cuyo coste es de 50.000 euros que se pagan al proveedor al contado. El condicionado del préstamo viene dado por:

- Préstamo concedido: 20.000 euros (40% del importe del activo fijo)
- Interés: Euribor a un año + 0,60% del nominal
- Fecha de concesión: 01.01.20x0
- La amortización se realizará en 4 pagos anuales de 5.000,00 euros.
- Las amortizaciones se producirán a fecha 31 de diciembre del ejercicio en curso.
- Euribor en las fechas de liquidación:
 - o 01.01.20x0.... 2,50%
 - o 01.01.20x1.... 3,25%
 - o 01.01.20x2.... 3,50%
 - o 01.01.20x3.... 3,50%



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N.º 40

Los préstamos recibidos, de acuerdo con la NRV 9ª del Plan General Contable, han de registrarse como pasivos financieros en que se incluyen las categorías de préstamos y partidas a pagar, por lo que en su contabilización se seguirán los criterios generales de esta categoría, es decir, que inicialmente se valorarán por el importe neto recibido y posteriormente por el coste amortizado calculado al tipo de interés efectivo.

Nos encontramos con una circunstancia que puede ser beneficiosa (desde el punto de vista de la complejidad de los cálculos) y es que los préstamos ICO no suelen tener gastos iniciales, por lo que el tipo de interés nominal del préstamo coincidirá con

el tipo de interés efectivo, no habiendo de realizarse una segunda tabla de amortización a coste amortizado.

Al mismo tiempo, es un préstamo cuyo cálculo se realiza por cuotas de amortización constantes, es decir, no es el método francés sino el italiano, de esta forma no resultará necesario realizar un cuadro de amortización.

En este sentido el registro contable vendrá dado por:

Registro concesión 01.01.20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos c/c	20.000,00	
a (520) Deudas C/P con entidades de crédito		5.000,00
(170) Deudas L/P con entidades de crédito		15.000,00

Pago del primer plazo 31.12.20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas 20.000 x (2,50% + 0,60%)	620,00	
(520) Deudas C/P con entidades de crédito	5.000,00	
a (572) Bancos c/c		5.620,00

Reclasificación de Deudas 31.12.20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(170) Deudas L/P con entidades de crédito	5.000,00	
a (520) Deudas C/P con entidades de crédito		5.000,00

Pago del segundo plazo 31.12.20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas 15.000 x (3,25% + 0,60%)	577,50	
(520) Deudas C/P con entidades de crédito	5.000,00	
a (572) Bancos c/c		5.577,50

Reclasificación de Deudas 31.12.20x1:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(170) Deudas L/P con entidades de crédito	5.000,00	
a (520) Deudas C/P con entidades de crédito		5.000,00

Pago del tercer plazo 31.12.20x2:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas $10.000 \times (3,50\% + 0,60\%)$	410,00	
(520) Deudas C/P con entidades de crédito	5.000,00	
a (572) Bancos c/c		5.410,00

Reclasificación de Deudas 31.12.20x2:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(170) Deudas L/P con entidades de crédito	5.000,00	
a (520) Deudas C/P con entidades de crédito		5.000,00

Pago del cuarto y último plazo 31.12.20x3:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(662) Intereses de deudas $5.000 \times (3,50\% + 0,60\%)$	205,00	
(520) Deudas C/P con entidades de crédito	5.000,00	
a (572) Bancos c/c		5.205,00

Reclasificación de Deudas 31.12.20x3:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(170) Deudas L/P con entidades de crédito	5.000,00	
a (520) Deudas C/P con entidades de crédito		5.000,00

Super Contable

Cuentas Anuales
Impuestos IVA
IRPF
Contable Fiscal
Laboral
Autónomos

SUPERCONTABLE
 TODO EN UNO

¿PROBLEMAS?
 SuperContable
PUEDE CON TODO

Prueba nuestras soluciones,
 somos buenos en todas las materias

GRATIS DURANTE UN MES

(Sin obligación de permanencia)

Capítulo XI. Reparto de Resultados del Ejercicio

Caso 41. Préstamo bancario según PGC normal.

CASO PRÁCTICO Nº 41

SuperContable, S.A. presenta a 31/12/20x0 el siguiente balance de situación:

ACTIVO		PATRIMONIO NETO + PASIVO	
20.000.000	Inmovilizado Intangible	Capital Social	80.000.000
200.000.000	Inmovilizado Material	Reserva Legal	12.000.000
50.000.000	Existencias	Reserva Voluntaria	46.000.000
15.000.000	Deudores comerciales	Acciones Propias	(20.000.000)
2.000.000	Tesorería	Resultado del ejercicio	32.000.000
		Deudas L/P	80.000.000
		Deudas C/P	40.000.000
		Acreedores comerciales	17.000.000

- Valor nominal de cada acción 1 euro/acción; cotiza en bolsa.
- La sociedad adquirió 10.000.000 de acciones propias.

Las operaciones realizadas durante el ejercicio 20x1 han sido:

Operación 1

Con fecha 05/05/20x1 se toman los siguientes acuerdos en junta general de accionistas para la distribución del resultado del ejercicio:

1. Cumplir los requisitos legalmente establecidos.
2. Aprobar un dividendo de 0,25 euros por acción.
3. Destinar a reservas de libre disposición el resto del resultado.

Por otro lado, se acuerda que con cargo a las reservas de libre disposición se ofrezca a los accionistas la opción de recibir un segundo dividendo en efectivo o

suscribir acciones totalmente liberadas. Así a cada accionista se le reconoce un derecho por acción que posee que podrá optar por cobrar en efectivo de la sociedad o entregar los derechos correspondientes a las acciones que posee y recibir las acciones nuevas, o vender los derechos en el mercado secundario.

Operación 2

Con fecha 05/06/20x1, se abona el primer dividendo pactado en junta.

Operación 3

Con fecha 01/10/20x1, fecha habilitada al efecto, la sociedad ha computado 10.000.000 de derechos que quieren cobrar el segundo dividendo en efectivo, mientras que el resto de los accionistas aportan los derechos necesarios para acudir a la ampliación de capital totalmente liberada. La Sociedad adquiere los referidos derechos abonando a los accionistas el importe en ese momento. La ampliación de capital queda pendiente de inscripción en el Registro Mercantil.

Quince días antes, la sociedad había determinado que para aquellos accionistas que decidieran cobrar el dividendo en efectivo, compraría los derechos abonando 1,40 euros/derecho. Al mismo tiempo, toma la cuantía de 4 euros/acción como referencia para emitir las acciones nuevas.

Operación 4

Con fecha 01/11/20x1, se produce la inscripción de la escritura de ampliación de capital en el Registro Mercantil. Los gastos de la ampliación son de 70.000 euros.

Operación 5

Con fecha 28/12/20x1, distintas circunstancias obligan a la sociedad a vender la totalidad de las acciones propias por importe de 5 euros la acción; los gastos que acompañan la operación son de 0,03 euros la acción.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N° 41**Notas Previas**

Las acciones propias adquiridas tienen un precio de $20.000.000/10.000.000 = 2$ Euros/acción propia.

Reflejar que el número de acciones propias excede del máximo de acciones propias que establece el artículo 509 del RDL 1/2010, de 2 Julio, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) para las sociedades cotizadas (10% del capital suscrito, por lo que se dispone de un año desde la fecha de la primera adquisición para enajenarlas o venderlas.

El número de acciones de la sociedad es $80.000.000 / 1 = \mathbf{80.000.000}$ acciones.

Operación 1: Distribución del Resultado: (05/05/20x1)

A. Establece el RDL 1/2010 anteriormente referido, en su artículo 274, que en todo caso se destinará a la reserva legal un 10% del beneficio hasta que ésta alcance el 20% del capital social. Así tendríamos:

$$10\% \text{ de } 32.000.000 = \mathbf{3.200.000 \text{ Euros.}}$$

Sería la dotación inicialmente a realizar.

Observamos que existe una Reserva Legal ya dotada por importe de 12.000.000, es decir, no ha alcanzado todavía el 20% de capital social ($80.000.000 \times 20\% = 16.000.000$), por lo que habría que dotar como mínimo esos 3.200.000 euros, que es lo fijado en la junta general de accionistas.

B. El TRLSC, en su artículo 148.a), establece que los derechos económicos inherentes a las acciones propias se atribuirán proporcionalmente al resto de las acciones. En este sentido tendríamos:

$$\text{Acciones en circulación} = \text{Acciones} - \text{Acciones propias}$$

$$\text{Acciones en circulación} = 80.000.000 - 10.000.000$$

Acciones en circulación = **70.000.000 acciones**

Luego $70.000.000 \times 0,25$ euros = **17.500.000 Euros.**

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(129) Resultado del ejercicio	5.000	
a (112) Reserva Legal (526) Dividendo activo a pagar (113) Reservas Voluntarias		3.200.000 17.500.000 11.300.000

Operación 2: Pago del dividendo (05/06/20x1)

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(526) Dividendo activo a pagar	17.500.000	
a (572) Bancos (4751) HP Acreedora por reten. y pagos a cta. $17.500.000 \times 21\% = 3.675.000$ euros		13.825.000 3.675.000

Operación 3: Pago del segundo dividendo (01/10/20x1)

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(113) Reservas Voluntarias	14.000.000	
a (572) Bancos (4751) HP Acreedora por reten. y pagos a cta. $10.000.000 \times 1,40€ \times 21\% = 2.940.000$ euros		11.060.000 2.940.000

Operación 4: Ampliación de capital: (01/11/20x1)

De tal forma que:

- Dividendo pagado a cada accionista que no acude a ampliación: 1 euro.
- Nuevas acciones para ampliación valoradas en 4 euros.

Obtenemos que la proporción de la ampliación será de 1 acción nueva por cada 4 antiguas.

De esta forma el número de acciones a emitir será:

$$(80.000.000 - 10.000.000) \times 1/4 = \mathbf{17.500.000 \text{ acciones}}$$

Hemos de tener en cuenta que las acciones que han vendido su derecho a la sociedad no participan en la ampliación, pero sí las propias que tiene la sociedad dado que se trata de una ampliación liberada y conforme con el artículo 148.a) TRLSC a las acciones propias les corresponde el derecho de asignación gratuita

Ampliación con cargo a reservas:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(113) Reservas Voluntarias	17.500.000	
a (100) Capital Social		17.500.000

Pago de gastos de ampliación:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(113) Reservas Voluntarias	70.000	
a (572) Bancos		70.000,00

Operación 5: Ampliación de capital (28/12/20x1)

Se venden la totalidad de las acciones propias que, tras la ampliación de capital liberada producida durante el ejercicio, nos muestra un total de 12.500.000 acciones.

$$10.000.000 + (10.000.000 \times 1/4) = \mathbf{12.500.000 \text{ acciones}}$$

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos $12.500.000 \times (5 - 0,03) = 62.125.000 \text{ euros}$	62.125.000	
a (108) Acciones o particip. prop. situac. esp. (113) Reservas Voluntarias		20.000.000 42.125.000

Caso 42. Reparto del resultado contable.

CASO PRÁCTICO Nº 42

La Sociedad SuperContable, SA presenta el siguiente balance de situación a 31/12/20x0:

ACTIVO		PATRIMONIO NETO + PASIVO	
1.000.000	Fondo de Comercio	Capital Social	2.000.000
6.000.000	Inmovilizado Material	Acciones propias	(500.000)
(500.000)	Amort. Acum. Inmov. Material	Reserva Legal	100.000
4.000.000	Activo Corriente	Rdo. Negativo Ej. Anteriores	(100.000)
		Resultado del ejercicio	1.000.000
		Pasivo NO Corriente	5.000.000
		Pasivo Corriente	3.000.000

El capital social está formado por 20.000 acciones con un valor nominal de 100 Euros cada una de ellas.

Las acciones propias corresponden a 5000 acciones con un valor nominal de 100 euros cada una de ellas.

Realizar la distribución del resultado del ejercicio sabiendo:

- Compensar pérdidas de ejercicios anteriores.
- Dotar a reserva legal el mínimo establecido por la Ley.
- Aprobar una rentabilidad del 5% de las acciones una vez compensadas pérdidas y cumplida la normativa legal.
- Por la diferencia dotar reservas voluntarias.



Determinar los registros contables de esta operación.

SOLUCIÓN N° 42

El registro contable a realizar vendría dado por:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(129) Resultado del ejercicio	1.000.000	
a (112) Reserva Legal		100.000
(121-) Resultados negativos años anteriores		100.000
(1143) Reserva por fondo de comercio		50.000
(526) Dividendo activo a pagar		75.000
(113) Reservas voluntarias		675.000

Reserva Legal. - De acuerdo al Texto Refundido de la Ley de Sociedades del Capital (artículo 274) habrá de dotarse a la reserva legal el 10% de los beneficios hasta alcanzar un 20% del capital social de la sociedad. En este sentido el 20% de 2.000.000 = 400.000 por lo que podemos seguir dotando. En concreto 10% de 1.000.000 = 100.000 euros.

Resultados negativos de ejercicios anteriores. - Será compensada esta cuenta con los beneficios de ejercicios futuros. De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre Sociedades, esta compensación puede realizarse hasta con los beneficios de los 15 ejercicios siguientes a aquel en que se ha generado la pérdida.

Reserva por fondo de Comercio. - De acuerdo con el artículo 273.4 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades del Capital "... En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición...". Luego 1.000.000 x 5% = 50.000 euros.

Reparto de dividendos. - Tendríamos:

20.000 acciones - 5.000 acciones propias = **15.000 acciones**

15.000 x 100 = **1.500.000 euros**

1.500.000 x 5% = **75.000 euros**

Con efectos a partir del 1 de enero de 2016, la Ley 22/2015, de 20 de Julio, de Auditoría de Cuentas suprime el apartado 4 del artículo 273 de la Ley de Sociedades de Capital. Con este motivo, en los ejercicios iniciados **a partir del 1 de enero de 2016, la reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad** y será disponible a partir de esa fecha en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

Super Contable

Cuentas Anuales
Impuestos
IVA
IRPF
Contable
Fiscal
Laboral
Autónomos

SUPERCONTABLE
TODO EN UNO

¿PROBLEMAS?
SuperContable
PUEDE CON
TUDO

Prueba nuestras soluciones,
somos buenos en todas las materias

GRATIS DURANTE UN MES


(Sin obligación de permanencia)

Capítulo XII. Subvenciones

Caso 43. Subvenciones de capital según PGC normal.

CASO PRÁCTICO N° 43

La sociedad SuperContable compra al contado con fecha 1 de enero de 20x0 una máquina valorada en 100.000 euros (sin incluir impuestos), con una vida útil de 10 años y sin valor residual. Se aplica el método de amortización constante. Al mismo tiempo, se concede una subvención por parte de la administración, pendiente de cobro, por el 50% del importe de la máquina. El tipo impositivo del impuesto sobre sociedades es del 25%.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 43

REGISTRO Y VALORACIÓN:

Con fecha 1 de Enero de 20x0

Por la compra de la máquina:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(213) Maquinaria	100.000,00	
(472) HP IVA soportado	21.000,00	
a (523) Proveedores de inmovilizado a C/P		121.000,00

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(523) Proveedores de inmovilizado a C/P	121.000,00	
a (570) Caja, euros		121.000,00

Por la concesión de la subvención de capital:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(4708) HP deudora por subvenciones conced.	50.000,00	
a (940) Ing. de subv. oficiales de capital		50.000,00

Con fecha 31 de Diciembre de 20x0

Al finalizar el ejercicio en el año de la concesión, por el aumento de patrimonio neto, se genera un impuesto sobre beneficio diferido asociado, que finalmente rebajaremos de la subvención para que ésta aparezca en términos netos de efecto impositivo:

Por el impuesto sobre beneficios diferido asociado al ingreso en el patrimonio neto:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(8301) Impuesto sobre beneficios diferido 50.000 x 0,25 = 12.500 euros	12.500,00	
a (479) Pasivos por dif. temp. imposables		12.500,00

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 generadas:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(940) Ingresos de subvenciones of. de capital	50.000,00	
a (130) Subvenciones oficiales de capital		50.000,00

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(130) Subvenciones oficiales de capital	12.500,00	
a (8301) Impuesto sobre beneficios diferido		12.500,00

Por la amortización de la máquina:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Amortización Inmovilizado Material 100.000 / 10 años = 10.000 euros	10.000,00	
a (2813) Amortización Acum. de Maquinaria		10.000,00

Por la reducción del efecto impositivo previamente registrado, en la proporción correspondiente al traslado a resultados de la subvención:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(479) Pasivos por dif. temporarias imposables 12.500 / 10 años = 1.250 euros	1.250,00	
a (8301) Impuesto sobre beneficios diferido		1.250,00

Y su correspondiente regularización:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(8301) Impuesto sobre beneficios diferido	1.250,00	
a (130) Subvenciones oficiales de capital		1.250,00

Por el traspaso a resultados del ejercicio de la subvención, siguiendo el criterio de la amortización del elemento subvencionado:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(840) Transf. subvenciones oficiales de capital [(50.000 – 12.500) / 10] + 1.250 = 5.000 euros	5.000,00	
a (746) Subvención donanc. transf. Rtdo del ej.		5.000,00

Y la consiguiente regularización de la cuenta del grupo 8:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(130) Subvenciones oficiales de capital	5.000,00	
a (840) Transf. Subvenciones oficiales capital		5.000,00

Con fecha 31 de Diciembre de 20x1

Por la amortización de la máquina:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Amortización Inmovilizado Material 100.000 / 10 años = 10.000 euros	10.000,00	
a (2813) Amortización Acum. de Maquinaria		10.000,00

Por la reducción del efecto impositivo previamente registrado, en la proporción correspondiente al traslado a resultados de la subvención:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(479) Pasivos por dif. temporarias imponibles 12.500 / 10 años = 1.250 euros	1.250,00	
a (8301) Impuesto sobre beneficios diferido		1.250,00

Y su correspondiente regularización:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(8301) Impuesto sobre beneficios diferido	1.250,00	
a (130) Subvenciones oficiales de capital		1.250,00

Por el traspaso a resultados del ejercicio de la subvención, siguiendo el criterio de la amortización del elemento subvencionado:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(840) Transf. subvenciones oficiales de capital [(50.000 – 12.500) / 10] + 1.250 = 5.000 euros	5.000,00	
a (746) Subvención donac. transf. Rtdo del ej.		5.000,00

Y la consiguiente regularización de la cuenta del grupo 8:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(130) Subvenciones oficiales de capital	5.000,00	
a (840) Transf. Subvenciones oficiales capital		5.000,00

Ahora suponemos que al finalizar el ejercicio 20x2 se sabe que el valor razonable de la maquinaria es de 84.000 euros, con unos costes de venta asociados de 8.000 euros, y que su valor de uso es de 72.000 euros.

REGISTRO Y VALORACIÓN:

Pues bien, la norma 2ª de Registro y Valoración del PGC establece que se producirá una pérdida por deterioro de valor de un elemento de inmovilizado material cuando "su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los gastos de venta y su valor en uso".

Así, en este caso tendremos:

- Valor en Libros (Contable) = 100.000 - 20.000 (A. Acumulada) = 80.000 Euros.
- Valor en uso = 72.000 Euros.
- Valor razonable - Costes de Venta = 84.000 - 8.000 = 76.000 Euros.

Como podemos comprobar su valor su valor contable (80.000 Euros) supera al mayor de su valor en uso y su valor razonable menos los gastos de su venta (76.000 Euros); luego procede registrar una pérdida por deterioro.

$$\text{Pérdida por deterioro} = 80.000 - 76.000 = \mathbf{4.000 \text{ Euros}}$$

Para realizar el registro contable de este deterioro hemos e tener en cuenta lo relacionado en la norma de valoración nº 18 del PGC. Así habremos de considerar 2 aspectos significativos:

1. Norma de Valoración y Registro nº 18 PGC. - "Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente".
2. Como se considera irreversible el valor del elemento que ha sido subvencionado, ha de llevarse a resultado del ejercicio el importe que corresponda a la subvención.

Así, con fecha 31 de Diciembre de 20x2

Reconocimiento del Deterioro sufrido por la máquina:

Por la parte financiada y considerada irreversible (50%):

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(671) Pérdidas procedentes del Inmov. Mat.	2.000,00	
a (213) Maquinaria		2.000,00

Por la parte no financiada y considerada reversible del deterioro (50%):

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(691) Pérdidas por deterioro Inmov. Material	2.000,00	
a (291) Deterioro de valor Inmov. Material		2.000,00

Por el traslado a resultados de la subvención en la parte que el activo se ha deteriorado:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(840) Transf. subvenciones oficiales de capital	2.000,00	
a (746) Subvención donanc. transf. Rtdo del ej.		2.000,00

Y su correspondiente regularización:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(130) Subvenciones oficiales de capital	2.000,00	
a (840) Transf. Subvenciones oficiales capital		2.000,00

Y consecuentemente por la parte irreversible habremos de realizar la reducción de efecto impositivo previamente registrado, en la proporción que corresponda al traslado a resultados de la subvención:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(479) Pasivos por dif. temporarias Imponibles 2.000 x 0,25 = 500 euros	500,00	
a (8301) Impuesto sobre beneficios diferido		500,00


Y su correspondiente regularización:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(8301) Impuesto sobre beneficios diferido	500,00	
a (130) Subvenciones oficiales. de capital		500,00

Caso 44. Subvenciones de capital según PGC pyme.

CASO PRÁCTICO N° 44

La Sociedad SuperContable compra al contado con fecha 1 de enero de 20x0 una máquina valorada en 100.000 euros (sin incluir impuestos), con una vida útil de 10 años y sin valor residual. Se aplica el método de amortización constante. Al mismo tiempo, se concede una subvención por parte de la administración, pendiente de cobro, por el 50% del importe de la máquina. El tipo impositivo del impuesto sobre sociedades es del 25%.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 44

REGISTRO Y VALORACIÓN:

Con fecha 1 de Enero de 20x0

Por la compra de la máquina:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(213) Maquinaria	100.000,00	
(472) HP IVA soportado	21.000,00	
a (523) Proveedores de inmovilizado a C/P		121.000,00

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(523) Proveedores de inmovilizado a C/P	121.000,00	
a (570) Caja, euros		121.000,00

Por la concesión de la subvención de capital:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(4708) HP deudora por subvenciones conced.	50.000,00	
a (130) Subvenciones. oficiales de capital		50.000,00

Con fecha 31 de Diciembre de 20x0

Al finalizar el ejercicio en el año de la concesión, por el aumento de patrimonio neto (cuenta 130), se genera un impuesto sobre beneficio diferido asociado, que rebajaremos de la subvención para que ésta aparezca en términos netos de efecto impositivo:

Por el impuesto sobre beneficios diferido asociado al ingreso en el patrimonio neto:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(130) Subvenciones oficiales de capital 50.000 x 0,25 = 12.500 euros	12.500,00	
a (479) Pasivos por dif. temp. imponible		12.500,00

Por la amortización de la máquina:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Amort. Inmovilizado Material 100.000 / 10 años = 10.000 euros	10.000,00	
a (2813) Amort. Acum. de Maquinaria		10.000,00

Por la reducción del efecto impositivo previamente registrado, en la proporción correspondiente al traslado a resultados de la subvención:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(479) Pasivos por dif. temporarias deducibles 12.500 / 10 años = 1.250 euros	1.250,00	
a (130) Subvenciones oficiales de capital		1.250,00

Por el traspaso a resultados del ejercicio de la subvención, siguiendo el criterio de la amortización del elemento subvencionado:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(130) Subvenciones oficiales de capital [(50.000 – 12.500) / 10] + 1.250 = 5.000 euros	5.000,00	
a (746) Subvención donanc. transf. Rtdo del ej.		5.000,00

Con fecha 31 de Diciembre de 20x1

Por la amortización de la máquina:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(681) Amort. Inmovilizado Material 100.000 / 10 años = 10.000 euros	10.000,00	
a (2813) Amort. Acum. de Maquinaria		10.000,00

Por la reducción del efecto impositivo previamente registrado, en la proporción correspondiente al traslado a resultados de la subvención:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(479) Pasivos por dif. temporarias deducibles 12.500 / 10 años = 1.250 euros	1.250,00	
a (130) Subvenciones oficiales de capital		1.250,00

Por el traspaso a resultados del ejercicio de la subvención, siguiendo el criterio de la amortización del elemento subvencionado:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(130) Subvenciones oficiales de capital [(50.000 – 12.500) / 10] + 1.250 = 5.000 euros	5.000,00	
a (746) Subvención donanc. transf. Rtdo del ej.		5.000,00

Ahora suponemos que al finalizar el ejercicio 20x2 se sabe que el valor razonable de la maquinaria es de 84.000 euros, con unos costes de venta asociados de 8.000 euros, y que su valor de uso es de 72.000 euros.

REGISTRO Y VALORACIÓN:

Pues bien, la norma 2ª de Registro y Valoración del PGC Pymes establece que se producirá una pérdida por deterioro de valor de un elemento de inmovilizado material cuando "su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los gastos de venta y su valor en uso".

Así, en este caso tendremos:

- Valor en Libros (Contable) = 100.000 - 20.000 (A. Acumulada) = **80.000 Euros**.

- Valor en uso = **72.000 Euros.**
- Valor razonable - Costes de Venta = 84.000 - 8.000 = **76.000 Euros.**

Como podemos comprobar su valor su valor contable (80.000 Euros) supera al mayor de su valor en uso y su valor razonable menos los gastos de su venta (76.000 Euros); luego procede registrar una pérdida por deterioro.

Pérdida por deterioro = 80.000 - 76.000 = **4.000 Euros.**

Para realizar el registro contable de este deterioro hemos de tener en cuenta lo relacionado en la norma de valoración nº 18 del PGC Pymes. Así habremos de considerar 2 aspectos significativos:

1. Norma de Valoración y Registro nº 18 PGC Pyme. - "Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente".
2. Como se considera irreversible el valor del elemento que ha sido subvencionado, ha de llevarse a resultado del ejercicio el importe que corresponda a la subvención.

Así, con fecha 31 de Diciembre de 20x2

Reconocimiento del Deterioro sufrido por la máquina:

Por la parte financiada y considerada irreversible (50%):

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(671) Pérdidas procedentes del Inmov. Mat.	2.000,00	
a (213) Maquinaria		2.000,00

Por la parte no financiada y considerada reversible del deterioro (50%):

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(691) Pérdidas por deterioro Inmov. Mat.	2.000,00	
a (291) Deterioro de valor Inmov. Mat.		2.000,00

Por el traslado a resultados de la subvención en la parte que el activo se ha deteriorado:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(130) Subvenciones oficiales de capital	2.000,00	
a (746) Subvención donanc. transf. Rtdo del ej.		2.000,00

Y consecuentemente por la parte irreversible habremos de realizar la reducción de efecto impositivo previamente registrado, en la proporción que corresponda al traslado a resultados de la subvención:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(479) Pasivos por dif. temporarias imponibles 2.000 x 25% = 500 euros	500,00	
a (130) Subvenciones oficiales. de capital		500,00

Caso 45. Subvenciones para asegurar la rentabilidad económica.

CASO PRÁCTICO N° 45

La sociedad SuperContable, SL recibe (01 de enero de.20x0) de la Administración una subvención por importe de 100.000 euros, cuyo principal objetivo es el reflotamiento económico de la sociedad, mantenimiento de los puestos de trabajo y reorganizar la sociedad para su puesta en camino hacia los beneficios. Para ello la sociedad ha debido presentar un Plan de Viabilidad aprobado por la propia Administración dentro de un Convenio de Colaboración de la Administración y la Patronal dentro de las Medidas Urgentes contra la crisis económica.

 **Determinar los registros contables de esta operación.**

SOLUCIÓN N.º 45

De acuerdo con la NRV 18.^a del Plan General Contable "las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención

Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido.

La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

- a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficits de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se

concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

“ ... ”

Así, el registro de la operación vendría dado por:

Registro de concesión de la subvención 01.01.20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(4708) HP deudora por subv. concedidas	100.000,00	
a (740) Subvenciones. donac. leg. explotación		100.000,00

En el momento en que se produzca el cobro a lo largo de 20x0:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos c/c	100.000,00	
a (4708) HP deudora por subv. concedidas		100.000,00

ANEXO NORMATIVO

Normas de valoración PGC Normal

1ª Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad.

1. Las normas de registro y valoración desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte de este texto, relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como también a diversos elementos patrimoniales.

2. Las normas de registro y valoración que se formulan seguidamente son de aplicación obligatoria.

2ª Inmovilizado material.

1. Valoración inicial.

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.

En los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

1.1. Precio de adquisición 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, transporte, 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.

1.2. Coste de producción

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o construidos por la propia empresa se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.

1.3. Permutas

A efectos de este Plan General de Contabilidad, se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios.

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable

del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o

b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

Además, es necesario que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Cuando la permuta no tenga carácter comercial o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

1.4. Aportaciones de capital no dinerarias

Los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria de capital serán valorados por su valor razonable en el momento de la aportación conforme a lo señalado en la norma sobre transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, pues en este caso se presume que siempre se puede estimar con fiabilidad el valor razonable de dichos bienes.

Para el aportante de dichos bienes se aplicará lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

2. Valoración posterior

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.

2.1. Amortización

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

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.

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 su 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 o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. Se entiende por unidad generadora de efectivo el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad generadora de

efectivo a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

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

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. 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 del valor.

3. Baja

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.

Los créditos por venta de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

3ª Normas particulares sobre inmovilizado material.

En particular se aplicarán las normas que a continuación se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

a) Solares sin edificar.

Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres,

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

Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumpliesen las condiciones establecidas en el apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.

b) Construcciones.

Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

c) Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje.

Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

d) Los utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.

Con carácter general, los utensilios y herramientas que no formen parte de una máquina, y cuyo periodo de utilización se estime inferior a un año, deberán cargarse como gasto del ejercicio. Si el periodo de su utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta del inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.

Las plantillas y los moldes utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie

deberán formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el periodo de vida útil que se estime.

Los moldes por encargo, utilizados para fabricaciones aisladas, no deberán considerarse como inventariables, salvo que tengan valor neto realizable.

e) Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la empresa lleva a cabo para sí misma, se cargarán en las cuentas de gastos que correspondan. Las cuentas de inmovilizaciones materiales en curso, se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a la partida de ingresos que recoge los trabajos realizados por la empresa para sí misma.

f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

g) En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones.

En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación.

Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.

h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no

sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo.

La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

4ª Inversiones inmobiliarias.

Los criterios contenidos en las normas anteriores, relativas al inmovilizado material, se aplicarán a las inversiones inmobiliarias.

5ª Inmovilizado intangible.

Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado intangible, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación, de lo previsto en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible, así como de lo establecido para el fondo de comercio en la norma relativa a combinaciones de negocios.

1. Reconocimiento

Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible, es preciso que, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, cumpla el criterio de identificabilidad.

El citado criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.

b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u

otras partidas similares, que se hayan generado internamente.

2. Valoración posterior

La empresa apreciará si la vida útil de un inmovilizado intangible es definida o indefinida.

Un inmovilizado intangible tendrá una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no haya un límite previsible del periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa.

Un elemento de inmovilizado intangible con una vida útil indefinida no se amortizará, aunque deberá analizarse su eventual deterioro siempre que existan indicios del mismo y al menos anualmente.

La vida útil de un inmovilizado intangible que no esté siendo amortizado se revisará cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo.

En caso contrario, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, procediéndose según lo dispuesto en relación con los cambios en la estimación contable, salvo que se tratará de un error.

6ª Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes y derechos que en cada caso se indican:

a) Investigación y desarrollo.

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 que se trate.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito

técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo, deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

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; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

b) Propiedad industrial.

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.

Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

c) 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.

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.

El fondo de comercio no se amortizará. En su lugar, las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado el fondo de comercio, se someterán, al menos anualmente, a la comprobación del deterioro del valor, procediéndose, en su caso, al registro de la corrección valorativa por deterioro, de acuerdo con

lo indicado en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.

d) Derechos de traspaso.

Sólo podrán figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, debiendo ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

e) Los programas de ordenador que cumplan los criterios de reconocimiento del apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado intangible, se incluirán en el activo, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia empresa para sí misma, utilizando los medios propios de que disponga, entendiéndose incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas web.

En ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

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.

f) Otros inmovilizados intangibles.

Además de los elementos intangibles anteriormente mencionados, existen otros que serán reconocidos como tales en balance, siempre que cumplan los criterios contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad y los requisitos especificados en estas normas de registro y valoración. Entre tales elementos se pueden mencionar los siguientes: concesiones administrativas, derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias.

Los elementos anteriores deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

7ª Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.

1. Activos no corrientes mantenidos para la venta.

La empresa clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta; y

b) Su venta ha de ser altamente probable, porque concurran las siguientes circunstancias:

b1) La empresa debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.

b2) La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.

b3) Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.

b4) Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

Los activos no corrientes mantenidos para la venta se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta.

Para la determinación del valor contable en el momento de la reclasificación, se determinará el deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo.

Mientras un activo se clasifique como no corriente mantenido para la venta, no se amortizará, debiendo dotarse las oportunas correcciones valorativas de forma que el valor contable no exceda el valor razonable menos los costes de venta.

Cuando un activo deje de cumplir los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta se reclasificará en la partida del balance que corresponda a su naturaleza y se valorará por el menor importe, en la fecha en que proceda la reclasificación, entre su valor contable anterior a su calificación como activo no corriente en venta, ajustado, si procede, por las amortizaciones y correcciones de valor que se hubiesen reconocido de no haberse clasificado como mantenido para la venta, y su importe recuperable, registrando cualquier diferencia en la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias que corresponda a su naturaleza.

El criterio de valoración previsto anteriormente no será aplicable a los siguientes activos, que, aunque se clasifiquen a efectos de su presentación en esta categoría, se rigen en cuanto a la valoración por sus normas específicas:

a) Activos por impuesto diferido, a los que resulta de aplicación la norma relativa a impuestos sobre beneficios.

b) Activos procedentes de retribuciones a los empleados, que se rigen por la norma sobre pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.

c) Activos financieros, excepto inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, que estén dentro del alcance de la norma sobre instrumentos financieros.

Las correcciones valorativas por deterioro de los activos no corrientes mantenidos para la venta, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo cuando proceda registrarlas directamente en el patrimonio neto de acuerdo con los criterios aplicables con carácter general a los activos en sus normas específicas.

3. Grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta

Se entiende por grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, el conjunto de activos y pasivos directamente asociados de los que se va a disponer de forma conjunta, como grupo, en una única transacción.

Podrá formar parte de un grupo enajenable cualquier activo y pasivo asociado de la empresa, aun cuando no cumpla la definición de activo no corriente, siempre que se vayan a enajenar de forma conjunta.

Para su valoración se aplicarán las mismas reglas que en el apartado anterior. En consecuencia, los activos y sus pasivos asociados que queden excluidos de su ámbito de aplicación, se valoran de acuerdo con la norma específica que les sea aplicable.

Una vez efectuada esta valoración, el grupo de elementos de forma conjunta se valorará por el menor importe entre su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta.

En caso de que proceda registrar en este grupo de elementos valorados de forma conjunta una corrección valorativa por deterioro del valor, se reducirá el valor contable de los activos no corrientes del grupo siguiendo el criterio de reparto establecido en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

8ª Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.

Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.

La calificación de los contratos como arrendamientos financieros u operativos depende de las circunstancias de cada una de las partes del contrato por lo que podrán ser calificados de forma diferente por el arrendatario y el arrendador.

1. Arrendamiento financiero

1.1. Concepto

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no

existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. También se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

a) Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.

b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.

El plazo del arrendamiento es el periodo no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.

d) Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

e) El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.

f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.

g) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

1.2. Contabilidad del arrendatario

El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos

acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador.

A estos efectos, se entiende por cuotas de carácter contingente aquellos pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que depende de la evolución futura de una variable. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo.

Para el cálculo del valor actual se utilizará el tipo de interés implícito del contrato y si éste no se puede determinar, el tipo de interés del arrendatario para operaciones similares.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendatario aplicará a los activos que tenga que reconocer en el balance como consecuencia del arrendamiento los criterios de amortización, deterioro y baja que les correspondan según su naturaleza y a la baja de los pasivos financieros lo dispuesto en el apartado 3.5 de la norma sobre instrumentos financieros.

1.3. Contabilidad del arrendador

El arrendador, en el momento inicial, reconocerá un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo aunque no esté garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato.

El arrendador reconocerá el resultado derivado de la operación de arrendamiento según lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien arrendado, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

La diferencia entre el crédito contabilizado en el activo del balance y la cantidad a cobrar,

correspondiente a intereses no devengados, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que dichos intereses se devenguen, de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

Las correcciones de valor por deterioro y la baja de los créditos registrados como consecuencia del arrendamiento se tratarán aplicando los criterios de los apartados 2.1.3 y 2.9 de la norma relativa a los instrumentos financieros.

2. Arrendamiento operativo.

Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El arrendador continuará presentando y valorando los activos cedidos en arrendamiento conforme a su naturaleza, incrementando su valor contable en el importe de los costes directos del contrato que le sean imputables, los cuales se reconocerán como gasto durante el plazo del contrato aplicando el mismo criterio utilizado para el reconocimiento de los ingresos del arrendamiento.

Cualquier cobro o pago que pudiera hacerse al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo, se tratará como un cobro o pago anticipado por el arrendamiento que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan o reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

3. Venta con arrendamiento financiero posterior.

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con

abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendador contabilizará el correspondiente activo financiero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 de esta norma.

4. Arrendamientos de terrenos y edificios.

Los arrendamientos conjuntos de terreno y edificio se clasificarán como operativos o financieros con los mismos criterios que los arrendamientos de otro tipo de activo.

No obstante, como normalmente el terreno tiene una vida económica indefinida, en un arrendamiento financiero conjunto, los componentes de terreno y edificio se considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente al terreno como un arrendamiento operativo, salvo que se espere que el arrendatario adquiera la propiedad al final del periodo de arrendamiento.

A estos efectos, los pagos mínimos por el arrendamiento se distribuirán entre el terreno y el edificio en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento de ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como financiero, salvo que resulte evidente que es operativo.

9ª 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:

-Efectivo y otros activos líquidos equivalentes, según se definen en la norma 9ª de elaboración de las cuentas anuales;

-Créditos por operaciones comerciales: clientes y deudores varios;

-Créditos a terceros: tales como los préstamos y créditos financieros concedidos, incluidos los surgidos de la venta de activos no corrientes;

-Valores representativos de deuda de otras empresas adquiridos: tales como las obligaciones, bonos y pagarés;

-Instrumentos de patrimonio de otras empresas adquiridos: acciones, participaciones en instituciones de inversión colectiva y otros instrumentos de patrimonio;

-Derivados con valoración favorable para la empresa: entre ellos, futuros, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo, y

-Otros activos financieros: tales como depósitos en entidades de crédito, anticipos y créditos al personal, fianzas y depósitos constituidos, dividendos a cobrar y desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio propio.

b) Pasivos financieros:

-Débitos por operaciones comerciales: proveedores y acreedores varios;

-Deudas con entidades de crédito;

-Obligaciones y otros valores negociables emitidos: tales como bonos y pagarés;

-Derivados con valoración desfavorable para la empresa: entre ellos, futuros, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo;

-Deudas con características especiales, y

-Otros pasivos financieros: deudas con terceros, tales como los préstamos y créditos financieros recibidos de personas o empresas que no sean entidades de crédito incluidos los surgidos en la compra de activos no corrientes, fianzas y depósitos recibidos y desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones.

c) Instrumentos de patrimonio propio:

todos los instrumentos financieros que se incluyen dentro de los fondos propios, tal como las acciones ordinarias emitidas.

Un derivado financiero es un instrumento financiero que cumple las características siguientes:

1. Su valor cambia en respuesta a los cambios en variables tales como los tipos de

interés, los precios de instrumentos financieros y materias primas cotizadas, los tipos de cambio, las calificaciones crediticias y los índices sobre ellos y que en el caso de no ser variables financieras no han de ser específicas para una de las partes del contrato.

2. No requiere una inversión inicial o bien requiere una inversión inferior a la que requieren otro tipo de contratos en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado.

3. Se liquida en una fecha futura.

Asimismo, esta norma es aplicable en el tratamiento de las coberturas contables y de las transferencias de activos financieros, tales como los descuentos comerciales, operaciones de "factoring" y cesiones temporales y titulizaciones de activos financieros.

1. Reconocimiento

La empresa reconocerá un instrumento financiero en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo.

2. Activos financieros

Un activo financiero es cualquier activo que sea: dinero en efectivo, un instrumento de patrimonio de otra empresa, o suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero, o a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables.

También se clasificará como un activo financiero, todo contrato que pueda ser o será, liquidado con los instrumentos de patrimonio propio de la empresa, siempre que:

a) Si no es un derivado, obligue o pueda obligar, a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propio.

b) Si es un derivado, pueda ser o será, liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de instrumentos de patrimonio propio de la empresa; a estos efectos no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio, aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la empresa.

Los activos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías:

1. Préstamos y partidas a cobrar.
2. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.
3. Activos financieros mantenidos para negociar.
4. Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.
5. Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
6. Activos financieros disponibles para la venta.

2.1. Préstamos y partidas a cobrar

En esta categoría se clasificarán, salvo que sea aplicable lo dispuesto en los apartados 2.3 y 2.4 siguientes, los:

a) Créditos por operaciones comerciales: son aquellos activos financieros que se originan en la venta de bienes y la prestación de servicios por operaciones de tráfico de la empresa, y

b) Créditos por operaciones no comerciales: son aquellos activos financieros que, no siendo instrumentos de patrimonio ni derivados, no tienen origen comercial, cuyos cobros son de cuantía determinada o determinable y que no se negocian en un mercado activo. No se incluirán aquellos activos financieros para los cuales el tenedor pueda no recuperar sustancialmente toda la inversión inicial, por circunstancias diferentes al deterioro crediticio.

2.1.1. Valoración inicial

Los activos 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 entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los créditos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los anticipos y créditos al personal, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio, cuyo importe se espera recibir en el corto plazo, se podrán valorar

por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

2.1.2. Valoración posterior

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Las aportaciones realizadas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares, se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que correspondan a la empresa como partícipe no gestor, y menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

No obstante lo anterior, los créditos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe, salvo que se hubieran deteriorado.

2.1.3. Deterioro del valor

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un crédito, o de un grupo de créditos con similares características de riesgo valorados colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor.

La pérdida por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones contractuales. En el cálculo de las pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con

un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros del crédito que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

2.2. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento

Se pueden incluir en esta categoría los valores representativos de deuda, con una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable, que se negocien en un mercado activo y que la empresa tenga la intención efectiva y la capacidad de conservarlos hasta su vencimiento.

2.2.1. Valoración inicial

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento 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 entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

2.2.2. Valoración posterior

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

2.2.3. Deterioro del valor

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas aplicando los criterios señalados en el apartado 2.1.3 anterior.

No obstante, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se puede utilizar el valor de mercado del instrumento, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa.

2.3. Activos financieros mantenidos para negociar

Los activos financieros que se tengan para negociar se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en el presente apartado.

Se considera que un activo financiero se posee para negociar cuando:

a) Se origine o adquiera con el propósito de venderlo en el corto plazo (por ejemplo, valores representativos de deuda, cualquiera que sea su plazo de vencimiento, o instrumentos de patrimonio, cotizados, que se adquieren para venderlos en el corto plazo).

b) Forme parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo, o

c) Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.

2.3.1. Valoración inicial

Los activos financieros mantenidos para negociar 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 entregada. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Tratándose de instrumentos de patrimonio formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

2.3.2. Valoración posterior

Los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

2.4. Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias

En esta categoría se incluirán los activos financieros híbridos a los que hace referencia el último párrafo del apartado 5.1 de esta norma.

También se podrán incluir los activos financieros que designe la empresa en el momento del reconocimiento inicial para su inclusión en esta categoría. Dicha designación sólo se podrá realizar si resulta en una información más relevante, debido a que:

a) Se eliminan o reducen de manera significativa inconsistencias en el reconocimiento o valoración (también denominadas asimetrías contables) que en otro caso surgirían por la valoración de activos o pasivos o por el reconocimiento de las pérdidas o ganancias de los mismos con diferentes criterios.

b) Un grupo de activos financieros o de activos y pasivos financieros se gestione y su rendimiento se evalúe sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia de gestión del riesgo o de inversión documentada y se facilite información del grupo también sobre la base del valor razonable al personal clave de la dirección según se define en la norma 15.ª de elaboración de las cuentas anuales.

En la memoria se informará sobre el uso de esta opción.

2.4.1 Valoración inicial y posterior. En la valoración de los activos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los criterios señalados en el apartado 2.3 de esta norma.

2.5. Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como éstas quedan definidas en la norma 13.ª de elaboración de las cuentas anuales, se tienen que valorar aplicando los criterios de este apartado, no pudiendo ser incluidas en otras categorías a efectos de su valoración.

2.5.1. Valoración inicial

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, el criterio incluido en el apartado 2.1 contenido en la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación. En su caso, los ajustes valorativos previos asociados con dicha inversión contabilizados directamente en el

patrimonio neto, se mantendrán en éste hasta que se produzca alguna de las circunstancias descritas en el apartado 2.5.3 siguiente.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

2.5.2. Valoración posterior

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos, entendiéndose por éstos los valores que tienen iguales derechos.

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

2.5.3. Deterioro del valor

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

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, calculados, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas. Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas

existentes en la fecha de la valoración, que correspondan a elementos identificables en el balance de la participada.

En la determinación de ese valor, y siempre que la empresa participada participe a su vez en otra, deberá tenerse en cuenta el patrimonio neto que se desprende de las cuentas anuales consolidadas elaboradas aplicando los criterios incluidos en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo.

Cuando la empresa participada tuviere su domicilio fuera del territorio español, el patrimonio neto a tomar en consideración vendrá expresado en las normas contenidas en la presente disposición. No obstante, si mediaran altas tasas de inflación, los valores a considerar serán los resultantes de los estados financieros ajustados en el sentido expuesto en la norma relativa a moneda extranjera.

Las correcciones valorativas por deterioro y, en su caso, su reversión, se registrarán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros de la inversión que estaría reconocida en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

No obstante, en el caso de que se hubiera producido una inversión en la empresa, previa a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, y con anterioridad a esa calificación, se hubieran realizado ajustes valorativos imputados directamente al patrimonio neto derivados de tal inversión, dichos ajustes se mantendrán tras la calificación hasta la enajenación o baja de la inversión, momento en el que se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, o hasta que se produzcan las siguientes circunstancias:

a) En el caso de ajustes valorativos previos por aumentos de valor, las correcciones valorativas por deterioro se registrarán contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos previamente practicados hasta el importe de los mismos y el exceso, en su caso, se registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias. La corrección valorativa por deterioro imputada directamente en el patrimonio neto no revertirá.

b) En el caso de ajustes valorativos previos por reducciones de valor, cuando posteriormente el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, este último se incrementará, hasta el límite de la indicada reducción de valor,

contra la partida que haya recogido los ajustes valorativos previos y a partir de ese momento el nuevo importe surgido se considerará coste de la inversión. Sin embargo, cuando exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor de la inversión, las pérdidas acumuladas directamente en el patrimonio neto se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2.6. Activos financieros disponibles para la venta

En esta categoría se incluirán los valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio de otras empresas que no se hayan clasificado en ninguna de las categorías anteriores.

2.6.1. Valoración inicial

Los activos financieros disponibles para la venta 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 entregada, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

2.6.2. Valoración posterior

Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias.

No obstante lo anterior, las correcciones valorativas por deterioro del valor y las pérdidas y ganancias que resulten por diferencias de cambio en activos financieros monetarios en moneda extranjera, de acuerdo con la norma relativa a esta última, se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

También se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias el importe de los intereses, calculados según el método del tipo de interés efectivo, y de los dividendos devengados.

Las inversiones en instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no se pueda

determinar con fiabilidad se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro del valor.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del valor medio ponderado por grupos homogéneos.

En el supuesto excepcional de que el valor razonable de un instrumento de patrimonio dejase de ser fiable, los ajustes previos reconocidos directamente en el patrimonio neto se tratarán de la misma forma dispuesta en el apartado 2.5.3. de esta norma.

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho importe corresponderá al valor razonable o al coste de los derechos, de forma consistente con la valoración de los activos financieros asociados, y se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

2.6.3. Deterioro del valor

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero disponible para la venta, o grupo de activos financieros disponibles para la venta con similares características de riesgo valoradas colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial, y que ocasionen:

a) En el caso de los instrumentos de deuda adquiridos, una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor; o

b) En el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor en libros del activo, evidenciada, por ejemplo, por un descenso prolongado o significativo en su valor razonable. En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio y de un cuarenta por ciento en su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje.

La corrección valorativa por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su coste o coste amortizado menos, en su caso, cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en la cuenta de pérdidas y ganancias y el valor razonable en el momento en que se efectúe la valoración.

Las pérdidas acumuladas reconocidas en el patrimonio neto por disminución del valor razonable, siempre que exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor del activo, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Si en ejercicios posteriores se incrementase el valor razonable, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. No obstante, en el caso de que se incrementase el valor razonable correspondiente a un instrumento de patrimonio, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores no revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias y se registrará el incremento de valor razonable directamente contra el patrimonio neto.

En el caso de instrumentos de patrimonio que se valoren por su coste, por no poder determinarse con fiabilidad su valor razonable, la corrección valorativa por deterioro se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.5.3 de esta norma, relativo a las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, y no será posible la reversión de la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores.

2.7. Reclasificación de activos financieros

La empresa no podrá reclasificar ningún activo financiero incluido inicialmente en la categoría de mantenidos para negociar o a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, a otras categorías, ni de éstas a aquéllas, salvo cuando proceda calificar al activo como inversión en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo o asociadas.

No se podrá clasificar o tener clasificado ningún activo financiero en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento si en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales o en los dos precedentes, se han vendido o reclasificado activos incluidos en esta categoría por un importe que no sea insignificante en relación con el importe total de la categoría de inversiones

mantenidas hasta el vencimiento, salvo aquéllas que correspondan a ventas o reclasificaciones:

- a) Muy próximas al vencimiento, o
- b) Que hayan ocurrido cuando la empresa haya cobrado la práctica totalidad del principal, o
- c) Atribuibles a un suceso aislado, fuera del control de la empresa, no recurrente y que razonablemente no podía haber sido anticipado por la empresa.

Cuando dejase de ser apropiada la clasificación de un activo financiero como inversión mantenida hasta el vencimiento, como consecuencia de un cambio en la intención o en la capacidad financiera de la empresa o por la venta o reclasificación de un importe que no sea insignificante según lo dispuesto en el párrafo anterior, dicho activo, junto con el resto de activos financieros de la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, se reclasificarán a la categoría de disponibles para la venta y se valorarán por su valor razonable. La diferencia entre el importe por el que figure registrado y su valor razonable se reconocerá directamente en el patrimonio neto de la empresa y se aplicarán las reglas relativas a los activos disponibles para la venta.

Si como consecuencia de un cambio en la intención o en la capacidad financiera de la empresa, o si pasados dos ejercicios completos desde la reclasificación de un activo financiero de la categoría de inversión mantenida hasta el vencimiento a la de disponible para la venta, se reclasificase un activo financiero en la categoría de inversión mantenida hasta el vencimiento, el valor contable del activo financiero en esa fecha se convertirá en su nuevo coste amortizado. Cualquier pérdida o ganancia procedente de ese activo que previamente se hubiera reconocido directamente en el patrimonio neto se mantendrá en éste y se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo de la vida residual de la inversión mantenida hasta el vencimiento, utilizando el método del tipo de interés efectivo.

Cuando la inversión en el patrimonio de una empresa del grupo, multigrupo o asociada deje de tener tal calificación, la inversión que, en su caso, se mantenga en esa empresa se valorará de acuerdo con las reglas aplicables a los activos financieros disponibles para la venta.

2.8. Intereses y dividendos recibidos de activos financieros

Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias. Los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos cuando se declare el derecho del socio a recibirlo.

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

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

Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

2.9. Baja de activos financieros

Conforme a lo señalado en el Marco Conceptual, en el análisis de las transferencias de activos financieros se debe atender a la realidad económica y no solo a su forma jurídica ni a la denominación de los contratos.

La empresa dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren o se hayan cedido los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, siendo necesario que se hayan transferido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, en circunstancias que se evaluarán comparando la exposición de la empresa, antes y después de la cesión, a la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transferido.

Se entenderá que se han cedido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero cuando su exposición a tal variación deje de ser significativa en relación con la variación total del valor actual de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el

activo financiero (tal como las ventas en firme de activos, las cesiones de créditos comerciales en operaciones de "factoring" en las que la empresa no retenga ningún riesgo de crédito ni de interés, las ventas de activos financieros con pacto de recompra por su valor razonable y las titulaciones de activos financieros en las que la empresa cedente no retenga financiaciones subordinadas ni conceda ningún tipo de garantía o asuma algún otro tipo de riesgo).

Si la empresa no hubiese cedido ni retenido sustancialmente los riesgos y beneficios, el activo financiero se dará de baja cuando no hubiese retenido el control del mismo, situación que se determinará dependiendo de la capacidad del cesionario para transmitir dicho activo. Si la empresa cedente mantuviese el control del activo, continuará reconociéndolo por el importe al que la empresa esté expuesta a las variaciones de valor del activo cedido, es decir, por su implicación continuada, y reconocerá un pasivo asociado.

Cuando el activo financiero se dé de baja, la diferencia entre la contraprestación recibida neta de los costes de transacción atribuibles, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor en libros del activo financiero, más cualquier importe acumulado que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, determinará la ganancia o la pérdida surgida al dar de baja dicho activo, y formará parte del resultado del ejercicio en que ésta se produce.

Los criterios anteriores también se aplicarán en las transferencias de un grupo de activos financieros o de parte del mismo.

La empresa no dará de baja los activos financieros y reconocerá un pasivo financiero por un importe igual a la contraprestación recibida, que se tratará con posterioridad de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de esta norma, en las cesiones de activos financieros en las que haya retenido sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, tales como en el descuento de efectos, el "factoring con recurso", las ventas de activos financieros con pacto de recompra a un precio fijo o al precio de venta más un interés y las titulaciones de activos financieros en las que la empresa cedente retenga financiaciones subordinadas u otro tipo de garantías que absorban sustancialmente todas las pérdidas esperadas.

3. Pasivos financieros

Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.

También se clasificará como un pasivo financiero, todo contrato que pueda ser o será, liquidado con los instrumentos de patrimonio propio de la empresa, siempre que:

a) Si no es un derivado, obligue o pueda obligar, a entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propio.

b) Si es un derivado, pueda ser o será, liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la empresa; a estos efectos no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio, aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la empresa.

Los pasivos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías:

1. Débitos y partidas a pagar.
2. Pasivos financieros mantenidos para negociar.
3. Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Adicionalmente, los pasivos financieros originados como consecuencia de transferencias de activos, en los que la empresa no haya cedido ni retenido sustancialmente sus riesgos y

beneficios, se valorarán de manera consistente con el activo cedido.

3.1. Débitos y partidas a pagar

En esta categoría se clasificarán, salvo que sea aplicable lo dispuesto en los apartados 3.2 y 3.3 siguientes, los:

a) Débitos por operaciones comerciales: son aquellos pasivos financieros que se originan en la compra de bienes y servicios por operaciones de tráfico de la empresa, y

b) Débitos por operaciones no comerciales: son aquellos pasivos financieros que, no siendo instrumentos derivados, no tienen origen comercial.

3.1.1. Valoración inicial

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 lo señalado en el párrafo anterior, 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.

3.1.2. Valoración posterior

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Las aportaciones recibidas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares, se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que deba atribuirse a los partícipes no gestores.

No obstante lo anterior, los débitos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe.

3.2. Pasivos financieros mantenidos para negociar

Los pasivos financieros que se tengan para negociar se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en el presente apartado. Se considera que un pasivo financiero se posee para negociar cuando:

a) Se emita principalmente con el propósito de readquirirlo en el corto plazo (por ejemplo, obligaciones y otros valores negociables emitidos cotizados que la empresa pueda comprar en el corto plazo en función de los cambios de valor).

b) Forme parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo, o

c) Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.

El hecho de que un pasivo financiero se utilice para financiar actividades de negociación no implica por sí mismo su inclusión en esta categoría.

3.2.1. Valoración inicial y posterior. En la valoración de los pasivos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los criterios señalados en el apartado 2.3 de esta norma.

3.3. Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias

En esta categoría se incluirán los pasivos financieros híbridos a los que hace referencia el último párrafo del apartado 5.1 de esta norma.

También se podrán incluir los pasivos financieros que designe la empresa en el momento del reconocimiento inicial para su inclusión en esta categoría. Dicha designación sólo se podrá realizar si resulta en una información más relevante, debido a que:

a) Se eliminan o reducen de manera significativa inconsistencias en el reconocimiento o valoración (también denominadas asimetrías contables) que en otro caso surgirían por la valoración de activos o pasivos o por el reconocimiento de las pérdidas o ganancias de los mismos con diferentes criterios.

b) Un grupo de pasivos financieros o de activos y pasivos financieros se gestione y su

rendimiento se evalúe sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia de gestión del riesgo o de inversión documentada y se facilite información del grupo también sobre la base del valor razonable al personal clave de la dirección según se define en la norma 15.^a de elaboración de las cuentas anuales.

En la memoria se informará sobre el uso de esta opción.

3.3.1. Valoración inicial y posterior. En la valoración de los pasivos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los criterios señalados en el apartado 2.3 de esta norma.

3.4. Reclasificación de pasivos financieros

La empresa no podrá reclasificar ningún pasivo financiero incluido inicialmente en la categoría de mantenidos para negociar o a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias a otras categorías, ni de éstas a aquéllas.

3.5. Baja de pasivos financieros

La empresa dará de baja un pasivo financiero cuando la obligación se haya extinguido. También dará de baja los pasivos financieros propios que adquiera, aunque sea con la intención de recolocarlos en el futuro.

Si se produjese un intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre que éstos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se registrará la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja. De la misma forma se registrará una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

La diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte del mismo que se haya dado de baja y la contraprestación pagada incluidos los costes de transacción atribuibles y en la que se recogerá asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar.

En el caso de un intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes, el pasivo financiero original no se dará de baja del balance registrando el importe de las comisiones pagadas como un ajuste de su valor contable.

El coste amortizado del pasivo financiero se determinará aplicando el tipo de interés efectivo, que será aquel que iguale el valor en libros del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

A estos efectos, las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, sea diferente, al menos en un diez por ciento del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo de éste.

4. Instrumentos de patrimonio propio

Un instrumento de patrimonio es cualquier negocio jurídico que evidencia, o refleja, una participación residual en los activos de la empresa que los emite una vez deducidos todos sus pasivos.

En el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los gastos derivados de estas transacciones, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

Los gastos derivados de una transacción de patrimonio propio, de la que se haya desistido o se haya abandonado, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

5. Casos particulares

5.1. Instrumentos financieros híbridos

Los instrumentos financieros híbridos son aquéllos que combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero, denominado derivado implícito, que no puede ser transferido de manera independiente y cuyo efecto es que algunos de los flujos de efectivo del instrumento

híbrido varían de forma similar a los flujos de efectivo del derivado considerado de forma independiente (por ejemplo, bonos referenciados al precio de unas acciones o a la evolución de un índice bursátil).

La empresa reconocerá, valorará y presentará por separado el contrato principal y el derivado implícito, cuando se den simultáneamente las siguientes circunstancias:

a) Las características y riesgos económicos inherentes al derivado implícito no están estrechamente relacionados con los del contrato principal.

b) Un instrumento independiente con las mismas condiciones que las del derivado implícito cumpliría la definición de instrumento derivado.

c) El instrumento híbrido no se valora por su valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El derivado implícito se tratará contablemente como un instrumento financiero derivado y el contrato principal se contabilizará según su naturaleza. Esta evaluación sólo se realizará en el momento del reconocimiento inicial, a menos que se haya producido una variación en los términos del contrato que modifiquen de forma significativa los flujos de efectivo que se producirán, en cuyo caso, deberá realizarse una nueva evaluación.

Si la empresa no pudiera determinar con fiabilidad el valor razonable del derivado implícito, éste será la diferencia entre el valor razonable del instrumento híbrido y el del contrato principal, si ambos pudieran ser determinados con fiabilidad.

Si la empresa no fuese capaz de valorar el derivado implícito de forma separada o no pudiese determinar de forma fiable su valor razonable, ya sea en el momento de su adquisición como en una fecha posterior, tratará a efectos contables el instrumento financiero híbrido en su conjunto como un activo financiero o un pasivo financiero incluido en la categoría de otros activos (o pasivos) financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias. Se aplicará este mismo criterio cuando la empresa opte, en el momento de su reconocimiento inicial, por valorar el instrumento financiero híbrido a valor razonable.

5.2. Instrumentos financieros compuestos

Un instrumento financiero compuesto es un instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo y de patrimonio simultáneamente.

Si la empresa hubiese emitido un instrumento financiero compuesto, reconocerá, valorará y presentará por separado sus componentes.

La empresa distribuirá el valor en libros inicial de acuerdo con los siguientes criterios que, salvo error, no será objeto de revisión posteriormente:

a) Asignará al componente de pasivo el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado el componente de patrimonio.

b) Asignará al componente de patrimonio la diferencia entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo.

c) En la misma proporción distribuirá los costes de transacción.

5.3 Derivados que tengan como subyacente inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad

Los derivados que estén vinculados y se liquiden mediante la entrega de instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no puede ser determinado con fiabilidad, se valorarán por su coste menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

5.4. Contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero

Los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero de acuerdo con las necesidades de compra, venta o utilización de dichos activos por parte de la empresa, se tratarán como anticipos a cuenta o compromisos, de compras o ventas, según proceda.

No obstante, se reconocerán y valorarán según lo dispuesto en esta norma para los instrumentos financieros derivados, aquellos contratos que se puedan liquidar por diferencias, en efectivo o en otro instrumento financiero, o bien mediante el intercambio de instrumentos

financieros o, aun cuando se liquiden mediante la entrega de un activo no financiero, la empresa tenga la práctica de venderlo en un periodo de tiempo corto e inferior al periodo normal del sector en que opere la empresa con la intención de obtener una ganancia por su intermediación o por las fluctuaciones de su precio, o el activo no financiero sea fácilmente convertible en efectivo.

5.5. Contratos de garantía financiera

Un contrato de garantía financiera es aquél que exige que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda, tal como una fianza o un aval. Estos contratos se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será igual a la prima recibida más, en su caso, el valor actual de las primas a recibir.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, y salvo que en dicho momento se hubiese clasificado como otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias o se les aplique lo dispuesto en el apartado 2.9 de esta norma por surgir en la cesión de activos financieros que no cumplan los requisitos para su baja de balance, se valorarán por el mayor de los importes siguientes:

a) El que resulte de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a provisiones y contingencias.

b) El inicialmente reconocido menos, cuando proceda, la parte del mismo imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias porque corresponda a ingresos devengados.

5.6. Fianzas entregadas y recibidas

En las fianzas entregadas o recibidas por arrendamientos operativos o por prestación de servicios, la diferencia entre su valor razonable y el importe desembolsado (debida, por ejemplo, a que la fianza es a largo plazo y no está remunerada) se considerará como un pago o cobro anticipado por el arrendamiento o prestación del servicio, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias durante el periodo del arrendamiento, conforme a lo señalado en el apartado 2 de la norma sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, o durante el periodo en el que se preste el

servicio, de acuerdo con la norma sobre ingresos por ventas y prestación de servicios.

Al estimar el valor razonable de las fianzas, se tomará como periodo remanente el plazo contractual mínimo comprometido durante el cual no se pueda devolver su importe, sin tomar en consideración el comportamiento estadístico de devolución.

Cuando la fianza sea a corto plazo, no será necesario realizar el descuento de flujos de efectivo si su efecto no es significativo.

6. Coberturas contables

Mediante una operación de cobertura, uno o varios instrumentos financieros, denominados instrumentos de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas.

Una cobertura contable supone que, cuando se cumplan determinados requisitos, los instrumentos de cobertura y las partidas cubiertas se registrarán aplicando los criterios específicos recogidos en este apartado.

Con carácter general, los instrumentos que se pueden designar como instrumentos de cobertura son los derivados cuyo valor razonable o flujos de efectivo futuros compensen las variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo futuros de partidas que cumplan los requisitos para ser calificadas como partidas cubiertas.

En el caso de coberturas de tipo de cambio, también se podrán calificar como instrumentos de cobertura, activos financieros y pasivos financieros distintos de los derivados.

Podrán tener la calificación de partidas cubiertas, los activos y pasivos reconocidos, los compromisos en firme no reconocidos, las transacciones previstas altamente probables y las inversiones netas en un negocio en el extranjero, que expongan a la empresa a riesgos específicamente identificados de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo. En ningún caso se podrá considerar como partida cubierta una posición neta de activos y pasivos.

Todas las coberturas contables requerirán en el momento inicial una designación formal y una documentación de la relación de cobertura. Además la cobertura deberá ser altamente eficaz.

Una cobertura se considerará altamente eficaz si, al inicio y durante su vida, la empresa puede esperar, prospectivamente, que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto sean compensados casi completamente por los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura, y que, retrospectivamente, los resultados de la cobertura hayan oscilado dentro de un rango de variación del ochenta al ciento veinticinco por ciento respecto del resultado de la partida cubierta.

A los efectos de su registro y valoración, las operaciones de cobertura se clasificarán en las siguientes categorías:

a) Cobertura del valor razonable: cubre la exposición a los cambios en el valor razonable de activos o pasivos reconocidos o de compromisos en firme aún no reconocidos, o de una parte concreta de los mismos, atribuible a un riesgo en particular que pueda afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias (por ejemplo, la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés fijo). Los cambios de valor del instrumento de cobertura y de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

b) Cobertura de los flujos de efectivo: cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuya a un riesgo concreto asociado a activos o pasivos reconocidos o a una transacción prevista altamente probable, siempre que pueda afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias (por ejemplo, la cobertura del riesgo de tipo de cambio relacionado con compras y ventas previstas de inmovilizados materiales, bienes y servicios en moneda extranjera o la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés variable).

La cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme puede ser contabilizada como una cobertura de los flujos de efectivo. La parte de la ganancia o la pérdida del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, se reconocerá transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio o ejercicios en los que la operación cubierta prevista afecte al resultado salvo que la cobertura corresponda a una transacción prevista que termine en el reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, en cuyo caso los importes registrados en el

patrimonio neto se incluirán en el coste del activo o pasivo cuando sea adquirido o asumido.

c) Cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero: cubre el riesgo de tipo de cambio en las inversiones en sociedades dependientes, asociadas, negocios conjuntos y sucursales, cuyas actividades estén basadas o se lleven a cabo en una moneda funcional distinta a la de la empresa que elabora las cuentas anuales.

En las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios conjuntos que carezcan de personalidad jurídica independiente y sucursales en el extranjero, los cambios de valor de los instrumentos de cobertura atribuibles al riesgo cubierto, se reconocerán transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio o ejercicios en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía de la inversión neta en el negocio en el extranjero.

Las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios en el extranjero en sociedades dependientes, multigrupo y asociadas, se tratarán como coberturas de valor razonable por el componente de tipo de cambio.

La inversión neta en un negocio en el extranjero está compuesta, además de por la participación en el patrimonio neto, por cualquier partida monetaria a cobrar o pagar, cuya liquidación no está contemplada ni es probable que se produzca en un futuro previsible, excluidas las partidas de carácter comercial.

Los instrumentos de cobertura se valorarán y registrarán de acuerdo con su naturaleza en la medida en que no sean, o dejen de ser, coberturas eficaces.

10ª Existencias.

1. Valoración inicial.

1. Valoración inicial. Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan las existencias sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el

precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material.

Los anticipos a proveedores a cuenta de suministros futuros de existencias se valorarán por su coste.

Los débitos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

1.1. Precio de adquisición

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. No obstante lo anterior, podrán incluirse los intereses incorporados a los débitos 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.

1.2. Coste de producción

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

1.3. Métodos de asignación de valor

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 o coste medio ponderado. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la empresa lo considerase más conveniente para su gestión. Se utilizará un único método de asignación de valor

para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.

Cuando se trate de bienes no intercambiables entre sí o bienes producidos y segregados para un proyecto específico, el valor se asignará identificando el precio o los costes específicamente imputables a cada bien individualmente considerado.

1.4. Coste de las existencias en la prestación de servicios

Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios. En concreto, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

2. Valoración posterior

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 valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

11ª Moneda Extranjera.

1. Transacciones en moneda extranjera Una transacción en moneda extranjera es aquella cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta de la funcional.

La moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la moneda funcional de las empresas domiciliadas en España es el euro.

A los efectos de esta norma, los elementos patrimoniales se diferenciarán, según su consideración, en:

a) Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.

b) Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, el fondo de comercio y otros inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas que cumplan los requisitos anteriores, los anticipos a cuenta de compras o ventas, así como los pasivos a liquidar mediante la entrega de un activo no monetario.

1.1. Valoración inicial

Toda transacción en moneda extranjera se convertirá a moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Se podrá utilizar un tipo de cambio medio del periodo (como máximo mensual) para todas las transacciones que tengan lugar durante ese intervalo, en cada una de las clases de moneda extranjera en que éstas se hayan realizado, salvo que dicho tipo haya sufrido variaciones

significativas durante el intervalo de tiempo considerado.

1.2. Valoración posterior

1.2.1. Partidas monetarias

Al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el tipo de cambio de cierre, entendido como el tipo de cambio medio de contado, existente en esa fecha.

Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan.

En el caso particular de los activos financieros de carácter monetario clasificados como disponibles para la venta, la determinación de las diferencias de cambio producidas por la variación del tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha del cierre del ejercicio, se realizará como si dichos activos se valorasen al coste amortizado en la moneda extranjera, de forma que las diferencias de cambio serán las resultantes de las variaciones en dicho coste amortizado como consecuencia de las variaciones en los tipos de cambio, independientemente de su valor razonable.

Las diferencias de cambio así calculadas se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan, mientras que los otros cambios en el importe en libros de estos activos financieros se reconocerán directamente en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.6.2 de la norma relativa a instrumentos financieros.

1.2.2. Partidas no monetarias

1.2.2.1. Partidas no monetarias valoradas a coste histórico

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de la transacción.

Cuando un activo denominado en moneda extranjera se amortice, las dotaciones a la amortización se calcularán sobre el importe en moneda funcional aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fue registrado inicialmente.

La valoración así obtenida no podrá exceder, en cada cierre posterior, del importe recuperable en ese momento, aplicando a este

valor, si fuera necesario, el tipo de cambio de cierre; es decir, de la fecha a la que se refieren las cuentas anuales.

Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros, se deba determinar el patrimonio neto de una empresa participada corregido, en su caso, por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, se aplicará el tipo de cambio de cierre al patrimonio neto y a las plusvalías tácitas existentes a esa fecha.

No obstante, si se tratase de empresas extranjeras que se encuentren afectadas por altas tasas de inflación, los citados valores a considerar deberán resultar de estados financieros ajustados, con carácter previo a su conversión. Los ajustes se realizarán de acuerdo con los criterios incluidos sobre "Ajustes por altas tasas de inflación" en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

Se considera que existen altas tasas de inflación cuando se den determinadas características en el entorno económico de un país, entre las que se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:

- a) La tasa acumulativa de inflación en tres años se aproxime o sobrepase el 100%.
- b) La población en general prefiera conservar su riqueza en activos no monetarios o en otra moneda extranjera estable.
- c) Las cantidades monetarias se suelen referenciar en términos de otra moneda extranjera estable, pudiendo incluso los precios establecerse en otra moneda.
- d) Las ventas y compras a crédito tengan lugar a precios que compensen la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto, o
- e) Los tipos de interés, salarios y precios se ligen a la evolución de un índice de precios.

1.2.2.2. Partidas no monetarias valoradas a valor razonable

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable.

Cuando se reconozcan directamente en el patrimonio neto las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificados como activos financieros disponibles para la venta,

cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá directamente en el patrimonio neto.

Por el contrario, cuando las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria se reconozcan en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas como activos financieros mantenidos para negociar o en otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá en el resultado del ejercicio.

2. Conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación

La moneda de presentación es la moneda en que se formulan las cuentas anuales, es decir, el euro.

Excepcionalmente, cuando la moneda o monedas funcionales de una empresa española sean distintas del euro, la conversión de sus cuentas anuales a la moneda de presentación se realizará aplicando los criterios establecidos sobre "Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación" en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

Las diferencias de conversión se registrarán directamente en el patrimonio neto.

Cuando una empresa española sea partícipe en activos o explotaciones en el extranjero controlados conjuntamente según se definen en la norma relativa a negocios conjuntos y la moneda funcional de esos negocios no sea el euro, se seguirán los procedimientos de conversión a moneda de presentación indicados anteriormente.

Para los negocios conjuntos que se integren en las cuentas anuales del partícipe, las transacciones en moneda extranjera realizadas por dichos negocios se convertirán a moneda funcional aplicando las reglas contenidas en el apartado primero de esta misma norma. Estos mismos criterios serán aplicables a las sucursales de la empresa en el extranjero.

12ª Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos Indirectos.

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.

No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes.

Las reglas sobre el IVA soportado no deducible serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios, que no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto que grave las operaciones realizadas por la empresa y que sea recibido por cuenta de la Hacienda Pública. Sin embargo, se contabilizarán como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios.

13ª Impuesto sobre beneficios.

Los impuestos sobre el beneficio a los que se refiere esta norma son aquellos impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación.

Cuando dicho cálculo no se realice en función de las transacciones económicas reales, sino mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de esta

norma que corresponda al impuesto diferido, sin perjuicio de que cuando estos procedimientos se apliquen sólo parcialmente en el cálculo del impuesto o en la determinación de las rentas, puedan surgir activos o pasivos por impuesto diferido.

1. Activos y pasivos por impuesto corriente

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio.

Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente. No obstante, aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, se podrán registrar de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de esta norma y en la norma relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos.

El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.

En aquellas jurisdicciones que permitan la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, el impuesto corriente será la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas al ejercicio. En estos casos, el importe a cobrar por la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores se reconocerá como un activo por impuesto corriente.

2. Activos y pasivos por impuesto diferido

2.1. Diferencias temporarias

Las diferencias temporarias son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y

determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Las diferencias temporarias se producen:

a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.

b) En otros casos, tales como:

-En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales;

-En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales; y

-En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

2.2. Pasivos por impuesto diferido

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido de:

a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.

b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

c) Inversiones en empresas dependientes, asociadas y negocios conjuntos, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.

2.3. Activos por impuesto diferido

De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

a) Por las diferencias temporarias deducibles;

b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;

c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Sin perjuicio de lo anterior, se tendrán en cuenta las siguientes excepciones: a) Cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto, no se reconocerá un activo por impuesto diferido.

b) Cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por inversiones en empresas dependientes, asociadas o negocios conjuntos, sólo se reconocerá un activo por impuesto diferido si se espera que dicha diferencia revierta en un futuro previsible y sea probable que

la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

3. Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

En su caso, la modificación de la legislación tributaria "en especial la modificación de los tipos de gravamen" y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.

4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios

El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

El gasto o el ingreso por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

El gasto o el ingreso por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

Tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, en los siguientes casos los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido tendrán como contrapartida las que a continuación se indican:

a) Si se relacionasen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.

b) Si hubiesen surgido a causa de una combinación de negocios, se reconocerán con cargo o abono al fondo de comercio o como ajuste al exceso que suponga la participación de la empresa adquirente en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, sobre el coste de la combinación.

Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa hayan dado lugar a una variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido, dichos ajustes constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, en la cuenta de pérdidas y ganancias, excepto en la medida en que se relacionen con partidas que por aplicación de las normas de este Plan General de Contabilidad debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente en éste.

En el caso de combinaciones de negocios, cuando en la contabilización inicial de la combinación no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, además de los ajustes indicados en el párrafo anterior, se deberá reducir, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio hasta el importe que hubiera sido contabilizado de haberse reconocido en la fecha de

adquisición el mencionado activo por impuesto diferido. La reducción del importe en libros del fondo de comercio lucirá como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso particular de una empresa en la que todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido originadas por diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, el gasto (ingreso) por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de las cantidades siguientes, cada una con el signo que corresponda:

a) Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio;

b) Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones;

c) Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posteriores de tales pasivos o activos.

También en este caso particular, el gasto (ingreso) total por el impuesto sobre beneficios comprenderá la parte relativa al impuesto corriente y la parte correspondiente al impuesto diferido calculado de acuerdo con lo expresado en este caso.

Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos.

Los créditos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

No se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor.

Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.

Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

2. Ingresos por ventas

Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.

b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.

c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y

5. Empresarios individuales

En el caso de empresarios individuales no deberá lucir ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios. A estos efectos, al final del ejercicio las retenciones soportadas y los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán ser objeto del correspondiente traspaso a la cuenta del titular de la empresa.

14ª Ingresos por ventas y prestaciones de servicios.

1. Aspectos comunes

Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, 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.

Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos.

Los créditos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

No se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor.

Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones puede ocurrir que los componentes inidentificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.

Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

2. Ingresos por ventas

Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se

cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones.

a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.

b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.

c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y

e) Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

3. Ingresos por prestación de servicios

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y

d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

15ª Provisiones y contingencias.

1. Reconocimiento

La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.

2. Valoración

De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.

La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la empresa del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado parte del riesgo, y en virtud del cual la empresa no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta para estimar el

importe por el que, en su caso, figurará la provisión.

16ª Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.

Tendrán la consideración de retribuciones a largo plazo al personal, las prestaciones post-empleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como cualquier otra prestación a largo plazo que suponga una compensación económica a satisfacer con carácter diferido, respecto al momento en el que se presta el servicio. No serán objeto de esta norma las retribuciones basadas en instrumentos de patrimonio a que se refiere la siguiente norma.

1. Retribuciones a largo plazo de aportación definida

Las retribuciones a largo plazo al personal tendrán el carácter de aportación definida cuando consistan en contribuciones de carácter predeterminado a una entidad separada -como puede ser una entidad aseguradora o un plan de pensiones-, siempre que la empresa no tenga la obligación legal, contractual o implícita de realizar contribuciones adicionales si la entidad separada no pudiera atender los compromisos asumidos.

Las contribuciones a realizar por retribuciones de aportación definida darán lugar a un pasivo por retribuciones a largo plazo al personal cuando, al cierre del ejercicio, figuren contribuciones devengadas no satisfechas.

2. Retribuciones a largo plazo de prestación definida

Las retribuciones a largo plazo al personal que no tengan el carácter de aportación definida, se considerarán de prestación definida. En este caso, el importe a reconocer como provisión por retribuciones al personal a largo plazo será la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los eventuales activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones. Asimismo, en su caso, se minorará en el importe procedente de costes por servicios pasados todavía no reconocidos en los términos indicados en esta norma. Todas las variaciones en los importes anteriores que se produzcan en el ejercicio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo aquellas que conforme se señala en los

párrafos siguientes se deban imputar directamente en el patrimonio neto.

Si de la aplicación del párrafo anterior surgiese un activo, su valoración no podrá superar el valor actual de las prestaciones económicas que pueden retornar a la empresa en forma de reembolsos directos o en forma de menores contribuciones futuras, más, en su caso, la parte pendiente de imputar a resultados de costes por servicios pasados. Cualquier ajuste que proceda realizar por este límite en la valoración del activo, vinculado a retribuciones post-empleo, se imputará directamente a patrimonio neto, reconociéndose como reservas.

Para estimar el importe del valor actual de las retribuciones comprometidas de prestación definida se utilizarán métodos actuariales de cálculo e hipótesis financieras y actuariales insesgadas y compatibles entre sí.

Se entenderán por activos afectos, incluidas las pólizas de seguro, aquellos que no sean propiedad de la empresa sino de un tercero separado legalmente y que sólo estén disponibles para la liquidación de las retribuciones a los empleados. Tales activos no pueden retornar a la empresa salvo cuando los activos remanentes para cumplir con todas las obligaciones sean suficientes.

Cuando se trate de pólizas de seguros, la entidad aseguradora no debe ser una parte vinculada de la empresa según se define en la norma 15ª de elaboración de cuentas anuales. Cuando los activos los posea un fondo de prestaciones a largo plazo para los empleados, no pueden ser instrumentos financieros intransferibles emitidos por la empresa.

La variación en el cálculo del valor actual de las retribuciones post-empleo comprometidas o en su caso del activo afecto, en la fecha de cierre del ejercicio, debida a pérdidas y ganancias actuariales se imputará en el ejercicio en el que surja, directamente en el patrimonio neto, reconociéndose como reservas. A estos efectos, las pérdidas y ganancias actuariales son exclusivamente las variaciones que se producen como consecuencia de cambios en las hipótesis actuariales o de diferencias entre los cálculos previos realizados con base en las hipótesis actuariales utilizadas y los sucesos efectivamente ocurridos.

Si la empresa puede exigir a una entidad aseguradora, el pago de una parte o de la totalidad

del desembolso exigido para cancelar una obligación por prestación definida, resultando prácticamente cierto que dicha entidad aseguradora vaya a reembolsar alguno o todos de los desembolsos exigidos para cancelar dicha obligación, pero la póliza de seguro no cumple las condiciones para ser un activo afecto, la empresa reconocerá su derecho al reembolso en el activo que, en los demás aspectos se tratará como un activo afecto. En particular este derecho se valorará por su valor razonable.

Los costes por servicios pasados surgidos por el establecimiento de un plan de retribuciones a largo plazo de prestación definida post-empleo o por una mejora en las condiciones del mismo, serán reconocidas como gasto y se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de la siguiente forma:

a) Si se trata de derechos irrevocables, el gasto se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma inmediata.

b) Si se trata de derechos revocables, el gasto se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma lineal en el periodo medio que resta hasta que los derechos por servicios pasados sean irrevocables. No obstante, si de acuerdo con lo dispuesto en esta norma surgiera un activo, los derechos revocables se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma inmediata, salvo que se produzca una reducción en el valor actual de las prestaciones económicas que pueden retornar a la empresa en forma de reembolsos directos o en forma de menores contribuciones futuras, en cuyo caso se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma inmediata el exceso sobre tal reducción.

Los costes por servicios pasados surgidos en cualquier otro tipo de retribución a largo plazo al personal se reconocerán inmediatamente como gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias por su valor actual.

17ª Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

Tendrán la consideración de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio aquéllas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, sean liquidadas por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de

patrimonio propio, tales como opciones sobre acciones o derechos sobre la revalorización de las acciones.

1. Reconocimiento

La empresa reconocerá, por un lado, los bienes o servicios recibidos como un activo o como un gasto atendiendo a su naturaleza, en el momento de su obtención y, por otro, el correspondiente incremento en el patrimonio neto si la transacción se liquidase con instrumentos de patrimonio, o el correspondiente pasivo si la transacción se liquidase con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio.

Si la empresa tuviese la opción de hacer el pago con instrumentos de patrimonio o en efectivo, deberá reconocer un pasivo en la medida en que la empresa hubiera incurrido en una obligación presente de liquidar en efectivo o con otros activos; en caso contrario, reconocerá una partida de patrimonio neto. Si la opción corresponde al prestador o proveedor de bienes o servicios, la empresa registrará un instrumento financiero compuesto, que incluirá un componente de pasivo, por el derecho de la otra parte a exigir el pago en efectivo, y un componente de patrimonio neto, por el derecho a recibir la remuneración con instrumentos de patrimonio propio.

En las transacciones en las que sea necesario completar un determinado periodo de servicios, el reconocimiento se efectuará a medida que tales servicios sean prestados a lo largo del citado periodo.

2. Valoración

En las transacciones con los empleados que se liquiden con instrumentos de patrimonio, tanto los servicios prestados como el incremento en el patrimonio neto a reconocer se valorarán por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha del acuerdo de concesión.

Aquellas transacciones liquidadas con instrumentos de patrimonio que tengan como contrapartida bienes o servicios distintos de los prestados por los empleados se valorarán, si se puede estimar con fiabilidad, por el valor razonable de los bienes o servicios en la fecha en que se reciben. Si el valor razonable de los bienes o servicios recibidos no se puede estimar con fiabilidad, los bienes o servicios recibidos y el incremento en el patrimonio neto se valorarán al

valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha en que la empresa obtenga los bienes o la otra parte preste los servicios.

Una vez reconocidos los bienes y servicios recibidos, de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores, así como el correspondiente incremento en el patrimonio neto, no se realizarán ajustes adicionales al patrimonio neto tras la fecha de irrevocabilidad.

En las transacciones que se liquiden en efectivo, los bienes o servicios recibidos y el pasivo a reconocer se valorarán al valor razonable del pasivo, referido a la fecha en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Posteriormente, y hasta su liquidación, el pasivo correspondiente se valorará, por su valor razonable en la fecha de cierre de cada ejercicio, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier cambio de valoración ocurrido durante el ejercicio.

18ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

1. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios

1.1. Reconocimiento

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

1.2. Valoración

Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento.

1.3. Criterios de imputación a resultados

La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

En este sentido, el criterio de imputación a resultados de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

-Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

-Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

-Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

-Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.

19ª Combinaciones de Negocios.

1. Ámbito y normas de aplicación

La presente norma regula la forma en que las empresas deben contabilizar las combinaciones de negocios en las que participen, entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios.

A efectos de esta norma, un negocio es un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una unidad económica dirigida y gestionada con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos a

sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

Las combinaciones de negocios, en función de la forma jurídica empleada, pueden originarse como consecuencia de:

- a) La fusión o escisión de varias empresas.
- b) La adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios.
- c) La adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital.
- d) Otras operaciones o sucesos cuyo resultado es que una empresa, que posee o no previamente participación en el capital de una sociedad, adquiere el control sobre esta última sin realizar una inversión.

En las combinaciones de negocios a que se refieren las letras a) y b) anteriores, deberá aplicarse el método de adquisición descrito en el apartado siguiente de esta norma. Por su parte, las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio, entre empresas del grupo en los términos señalados en la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo, se registrarán conforme a lo establecido en ella.

En las combinaciones de negocios a que se refieren las letras c) y d) anteriores, la empresa inversora, en sus cuentas anuales individuales, valorará la inversión en el patrimonio de otras empresas del grupo conforme a lo previsto para dichas empresas en el apartado 2.5 de la norma relativa a instrumentos financieros. En las cuentas anuales consolidadas, estas combinaciones de negocios se contabilizarán de acuerdo con lo que dispongan las normas de consolidación aplicables.

Las empresas que se extingan en la combinación de negocios, deberán registrar el traspaso de los activos y pasivos, cancelando las correspondientes partidas de activo y pasivo así como las partidas de patrimonio neto.

2. Método de adquisición

El método de adquisición supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, la diferencia entre el valor de

dichos activos y pasivos y el coste de la combinación de negocios de acuerdo con lo indicado en los siguientes apartados. A partir de dicha fecha se registrarán los ingresos y gastos, así como los flujos de tesorería que correspondan.

En consecuencia, la aplicación del método de adquisición requiere:

- a) Identificar la empresa adquirente;
- b) Determinar la fecha de adquisición;
- c) Cuantificar el coste de la combinación de negocios;
- d) Valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos; y
- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

La valoración de los activos y pasivos de la empresa adquirente no se verá afectada por la combinación ni se reconocerán activos o pasivos como consecuencia de la misma.

2.1. Empresa adquirente

Empresa adquirente es aquella que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos. A los efectos de la presente norma, se considerará también empresa adquirente a la parte de una empresa, constitutiva de un negocio, que como consecuencia de la combinación se escinde de la empresa en la que se integraba y obtiene el control sobre otro u otros negocios.

Cuando se constituya una nueva empresa, se identificará como empresa adquirente a una de las empresas o negocios que participen en la combinación y que existían con anterioridad a ésta.

Para identificar la empresa adquirente se atenderá a la realidad económica y no sólo a la forma jurídica de la combinación de negocios. Como regla general, se considerará como empresa adquirente la que entregue una contraprestación a cambio del negocio o negocios adquiridos. No obstante, para determinar qué empresa es la que obtiene realmente el control también se tomarán en consideración, entre otros, los siguientes criterios:

- a) Si el valor razonable de una de las empresas o negocios es significativamente mayor que el del otro u otros que intervienen en la operación, en cuyo caso la empresa adquirente normalmente será la de mayor valor razonable.
- b) Si la combinación diera lugar a que la dirección de una de las empresas que se combinan tenga la facultad de designar el equipo de dirección

del negocio combinado, en cuyo caso normalmente la empresa que designe el equipo de gestión será la adquirente.

c) Si en la combinación de negocios participan más de dos empresas o negocios, se considerarán otros factores, tales como cuál es la empresa que inició la combinación o si el volumen de activos, ingresos o resultados de una de las empresas o negocios que se combinan es significativamente mayor que el de los otros.

Por tanto, puede suceder que, como consecuencia de la aplicación de los criterios anteriores, el negocio adquirido sea el de la sociedad absorbente, de la beneficiaria o de la que realiza la ampliación de capital.

2.2. Fecha de adquisición

La fecha de adquisición es aquélla en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos.

2.3. Coste de la combinación de negocios

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

a) Los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, de los pasivos incurridos o asumidos y de los instrumentos de patrimonio emitidos a cambio de los negocios adquiridos.

b) El valor razonable de cualquier contraprestación adicional que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, siempre que tal contraprestación se considere probable y su valor razonable pueda ser estimado de forma fiable.

c) Cualquier coste directamente atribuible a la combinación, como los honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación.

En ningún caso formarán parte, los gastos relacionados con la emisión de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros entregados a cambio de los elementos patrimoniales adquiridos, que se contabilizarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

El valor razonable de la contraprestación adicional que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones será ajustado cuando, como consecuencia de circunstancias sobrevenidas, proceda modificar las estimaciones

de los importes, se altere la probabilidad de ocurrencia de la contraprestación o cuando se pueda realizar una estimación fiable del valor razonable, no habiendo sido posible realizar ésta con anterioridad.

Con carácter general y salvo que exista una valoración más fiable, el valor razonable de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros emitidos que se entreguen como contraprestación en una combinación de negocios será su precio cotizado, si dichos instrumentos están admitidos a cotización en un mercado activo.

2.4. Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos

En la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos se registrarán, con carácter general, por su valor razonable siempre y cuando dicho valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad.

No obstante lo anterior, en la valoración y registro de los activos adquiridos y pasivos asumidos que a continuación se relacionan se seguirán las reglas indicadas:

1. Los activos no corrientes que se clasifiquen como mantenidos para la venta de acuerdo con lo establecido al respecto en la norma correspondiente a estos activos, se reconocerán por su valor razonable menos los costes de venta.

2. Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán por la cantidad que se espere recuperar o pagar de la autoridad fiscal, según los tipos de gravamen que vayan a ser de aplicación en los ejercicios en los que se esperen realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de la normativa en vigor o que se haya aprobado y esté pendiente de publicación, en la fecha de adquisición. Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben descontarse, de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a impuestos sobre beneficios.

3. Si en la fecha de adquisición, el negocio adquirido mantiene un contrato de arrendamiento operativo en condiciones favorables o desfavorables respecto a las condiciones de mercado, la empresa adquirente ha de reconocer, respectivamente, un inmovilizado intangible o una provisión.

4. Los activos y pasivos asociados a planes de pensiones de prestación definida se contabilizarán, en la fecha de adquisición, por el

valor actual de las retribuciones comprometidas menos el valor razonable de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones.

El valor actual de las obligaciones incluirá en todo caso los costes de los servicios pasados que procedan de cambios en las prestaciones o de la introducción de un plan, antes de la fecha de adquisición.

5. En el caso de que el registro de un inmovilizado intangible identificado cuya valoración no pueda ser calculada por referencia a un mercado activo, implicará la contabilización de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2.5 de la presente norma, dicho activo se valorará deduciendo del importe de su valor razonable, la diferencia negativa inicialmente calculada. Si el importe de dicha diferencia negativa fuera superior al valor total del inmovilizado intangible, dicho activo no deberá ser registrado.

Los activos y pasivos reconocidos por la empresa adquirente serán los que se reciban y asuman como consecuencia de la operación en que consista la combinación y cumplan la definición de activos y pasivos establecida en el Marco Conceptual de la Contabilidad, con independencia de que algunos de estos activos y pasivos no hubiesen sido previamente reconocidos en las cuentas anuales de la empresa adquirida o a la que perteneciese el negocio adquirido por no cumplir los criterios de reconocimiento en dichas cuentas anuales. En el caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias, la empresa adquirente reconocerá como pasivo el valor razonable de asumir tales obligaciones, siempre y cuando dicho valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad.

2.5. Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa

2.6. Contabilidad provisional

Si en la fecha de cierre del ejercicio en que se ha producido la combinación de negocios no se pudiese concluir el proceso de valoración necesario para aplicar el método de adquisición, las cuentas anuales se elaborarán utilizando valores provisionales.

Los valores provisionales serán ajustados en el periodo necesario para obtener la información requerida para completar la contabilización inicial.

Dicho periodo en ningún caso será superior a un año desde la fecha de la adquisición.

En cualquier caso, los ajustes a los valores provisionales únicamente incorporarán información relativa a los hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición y que, de haber sido conocidos, hubieran afectado a los importes reconocidos en dicha fecha.

Los ajustes que se reconozcan para completar la contabilización inicial se realizarán de forma retroactiva, es decir, de forma tal que los valores resultantes sean los que se derivarían de haber tenido inicialmente la información que se incorpora. Por lo tanto:

-Los ajustes al valor inicial de los activos y pasivos identificables se considerarán realizados en la fecha de adquisición.

-El valor del fondo de comercio o de la diferencia negativa se corregirá, con efectos desde la fecha de adquisición, por un importe igual al ajuste que se realiza al valor inicial de los activos y pasivos identificables.

-La información comparativa incorporará los ajustes.

Transcurrido el periodo mencionado en este apartado, sólo se practicarán ajustes a las valoraciones iniciales cuando:

- Proceda ajustar las contraprestaciones adicionales que dependan de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, según lo establecido en el apartado 2.3 de esta norma.

- Se reconozcan activos por impuesto diferido no contabilizados previamente conforme a lo establecido en el apartado 4 de la norma relativa a impuestos sobre beneficios.

- Proceda corregir errores conforme a lo establecido en la norma relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

Las restantes modificaciones que se produzcan con posterioridad se reconocerán como cambios en las estimaciones conforme a lo señalado en la norma relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

2.7. Combinaciones de negocios realizadas por etapas

Las combinaciones de negocios realizadas por etapas combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, se reconocerá como un fondo de comercio.

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

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

Estas combinaciones se contabilizarán aplicando el método de adquisición con las siguientes precisiones:

a) En la determinación del coste de la combinación de negocios, se considerará el coste de cada una de las transacciones individuales.

b) En cada una de las transacciones individuales se determinará el fondo de comercio o diferencia negativa conforme al apartado 2.5 de la presente norma.

c) La diferencia entre el valor razonable de la participación de la adquirente en los elementos identificables de la empresa adquirida en cada una de las fechas de las transacciones individuales y su valor razonable en la fecha de adquisición se reconocerá directamente en las reservas de la empresa neto del efecto impositivo.

d) Si con anterioridad, la inversión en la participada se hubiera valorado por su valor razonable, se desharán los ajustes de valoración realizados previamente para dejar valorada la participación por su coste histórico.

20ª Negocios conjuntos.

1. Ámbito de aplicación.

Un negocio conjunto es una actividad económica controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas. A estos efectos, control conjunto es un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más personas, que serán denominadas en la presente norma

"participes", conviene compartir el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación sobre una actividad económica con el fin de obtener beneficios económicos, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto financieras como de explotación, relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los participes.

2. Categorías de negocios conjuntos

Los negocios conjuntos pueden ser:

a) Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los participes, como son las uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes, y entre las que se distinguen:

a1) Explotaciones controladas de forma conjunta: actividades que implican el uso de activos y otros recursos propiedad de los participes.

a2) Activos controlados de forma conjunta: activos que son propiedad o están controlados conjuntamente por los participes.

b) Negocios conjuntos que se manifiestan a través de la constitución de una persona jurídica independiente o empresas controladas de forma conjunta.

2.1. Explotaciones y activos controlados de forma conjunta

El partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto.

Asimismo reconocerá en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de acuerdo con lo dispuesto en este Plan General de Contabilidad deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo del partícipe estará integrada igualmente la parte proporcional

de los importes de las partidas del negocio conjunto que le corresponda en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre el partícipe y el negocio conjunto, en proporción a la participación que corresponda a aquél. También serán objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

Si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las cuentas anuales individuales de los partícipes en función del porcentaje de participación y sin perjuicio de que debe registrarse conforme a lo previsto en el artículo 28 del Código de Comercio. Dicha integración se realizará una vez efectuada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico del partícipe, la homogeneización valorativa en el caso de que el negocio conjunto haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por el partícipe, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.

2.2. Empresas controladas de forma conjunta

El partícipe registrará su participación en una empresa controlada de forma conjunta de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas en el apartado 2.5 de la norma relativa a instrumentos financieros.

21ª Operaciones entre empresas del grupo.

1. Alcance y regla general.

La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma 13.ª de elaboración de las cuentas anuales.

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

2. Normas particulares

2.1. Aportaciones no dinerarias de un negocio

En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo en las que el objeto sea un negocio, según se define en la norma sobre combinaciones de negocios, la inversión en el patrimonio en el aportante se valorará por el valor contable de los elementos patrimoniales que integren el negocio.

2.2. Operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio

En las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria en las que el objeto sea un negocio, según se define en la norma sobre combinaciones de negocios, se seguirán los siguientes criterios: En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos constitutivos del negocio adquirido se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

En el caso de operaciones entre otras empresas del grupo, los elementos patrimoniales del negocio se valorarán según los valores contables existentes antes de la operación en las cuentas anuales individuales.

La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios anteriores, se registrará en una partida de reservas.

A los efectos de lo dispuesto en esta norma, no se considerará que las participaciones en el

patrimonio neto de otras empresas constituyen en sí mismas un negocio.

22ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y

ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos. Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores.

23ª Hechos posteriores al cierre del ejercicio.

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

Super Contable

CUENTAS ANUALES
IMPUESTOS IVA
IRPF
CONTABLE
FISCAL
LABORAL
AUTONOMOS



SUPERCONTABLE
TODO EN UNO



¿PROBLEMAS?
SuperContable
PUEDE CON
TODO

Prueba nuestras soluciones,
somos buenos en todas las materias

GRATIS DURANTE UN MES

(Sin obligación de permanencia)