



EJERCICIO 1 - SUPUESTO 1

APARTADO A)

El día el 30/6/2021 la sociedad "AAA" adquiere 1.000 bonos con las siguientes características:

- Fecha de emisión de los bonos: 30/06/2021
- Valor nominal unitario de los bonos: 1.000 €
- Valor de emisión: 89% del valor nominal
- Reembolso por su valor nominal el día 30/06/2023
- Bonos cupón cero: no se pagan intereses durante la vida del bono
- Los bonos cotizan en bolsa

Los gastos de adquisición de los bonos que asume la sociedad "AAA" ascendieron a 10.000 €. La sociedad va a mantener la inversión hasta el vencimiento incluyendo el activo financiero en la categoría de "activos financieros a coste amortizado".

Con esta información, contabilice los asientos que registraría la empresa "AAA" en los ejercicios 2021 a 2023, justificando brevemente su respuesta.

APARTADO B)

La sociedad "AAA" realiza las siguientes operaciones con valores que mantiene en su cartera de negociación:

- 1) El 30/9/2021 compra 1.000 acciones la bolsa de la sociedad "XXX" de 10 € de nominal cada una al 180%. Los gastos de la operación ascienden a 100 €.
- 2) La cotización al cierre del ejercicio 2021 de las acciones de "XXX" es de 16,65 € la acción.
- 3) El 1/3/2022 vende 400 acciones de "XXX" a un precio de 16 € la acción, incurriendo en unos gastos por la venta de 50 €.
- 4) El 1/4/2022, la sociedad "XXX" realiza una ampliación de capital en la proporción de una nueva de 10 € de valor nominal por cada ocho antiguas, a la par. La sociedad decide ejercitar la totalidad de sus derechos preferentes de suscripción. La cotización de la acción antes de la ampliación es de 17 €.

Con esta información, contabilice todas las operaciones que habrá registrado la sociedad "AAA" a partir de la información facilitada y calcule el valor de mercado (teórico) del derecho de suscripción.



APARTADO a)

Puesto que está clasificado como activo financiero a coste amortizado aplicamos la norma de registro y valoración 9º Instrumentos financieros, apartado 2.2 Activos financieros a coste amortizado.

Asiento de adquisición fecha 30/06/2021

El apartado 2.2.1 Valoración inicial de la norma de valoración 9ª señala: Los activos financieros clasificados 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.

900.000	(251) Valores representativos de deuda l/p	(572) Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros	900.000
---------	--	---	---------

Cálculo del tipo de interés efectivo y valoraciones posteriores

El apartado 2.2.2 Valoración posterior de la norma de valoración 9ª indica:

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

El tipo de interés efectivo se define en el Plan General Contable como el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación.

Por tanto, calculamos el tipo de interés efectivo y el cuadro de intereses devengados a lo largo de los ejercicios:

Calculamos el tipo de interés efectivo de la operación.

$$900.000 = 1.000.000 / (1+i)^2$$

Despejando la i $(1.000.000/900.000)^{1/2} - 1 =$ Se obtiene $i = 0,05409255$

El tipo de interés también se puede obtener por medio de la fórmula TIR.NO.PER de Excel:



Calculo con Excel		
30/06/2021	-900.000	i:0,05409255
30/06/2023	1.000.000	

Construimos la tabla de coste amortizado con el tipo de interés efectivo:

Fecha	Valoración a coste amortizado	Intereses a imputar a resultados
30/06/2021	900.000	
31/12/2021	924.021	24.021
31/12/2022	974.004	49.983
30/06/2023	1.000.000	25.996

Valoración a 31/12/2021: Valoramos a coste amortizado

24.021	(251) Valores representativos de deuda l/p		
		(761) Ingresos de valores representativos de deuda	24.021

Valoración a 31/12/2022. Valoramos a coste amortizado y reclasificamos a corto plazo

974.004	(541) Valores representativos de deuda c/		
		(251) Valores representativos de deuda l/p	924.021
		(761) Ingresos de valores representativos de deuda	49.983

Reembolso a 30/06/2023

1.000.000	(572) Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		
		(541) Valores representativos de deuda c/p	974.004
		(761) Ingresos de valores representativos de deuda	25.996



APARTADO b)

De acuerdo con la norma de registro y valoración 9ª Instrumentos financieros, apartado 2.1 los activos financieros mantenidos para negociar se incluirán obligatoriamente en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El apartado 2.1.1 Valoración inicial, señala:

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. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Por la adquisición de las acciones en fecha 30/09/2021

18.000	(540) Inversiones financieras c/p en instrumentos de patrimonio	
100	(626) Servicios bancarios y similares.	
	(572) Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	18.100

La valoración posterior de esta clase de activos se recoge en el apartado 2.1.2: Después del reconocimiento inicial la empresa valorará los activos financieros comprendidos en esta categoría a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

A fecha 31/12/2021 recogemos las pérdidas por la diferencia de valoración:

1.350	(6630) Pérdidas de cartera de negociación	
	(540) Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	1.350

Por la venta 01/03/2022

Ajustamos la cartera y contabilizamos la venta:

650	(6630) Pérdidas de cartera de negociación	
	(540) Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	650
6.350	(572) Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	
50	(626) Servicios bancarios y similares.	
	(540) Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	6.400



Ampliación de capital y valor teórico del derecho.

En este caso las acciones de las que proceden los derechos están incluidas en la cartera de negociación, los derechos se han de valorar también a su valor razonable por lo que en primer lugar procede ajustar las acciones al valor razonable antes de la ampliación de capital.

Ajustamos la cartera a su valor razonable a fecha 01/04/2022

600	(540) Inversiones financieras a c/p en instrumentos de patrimonio	(7630) Beneficios de cartera de negociación	600
-----	--	---	-----

Valor de mercado teórico del derecho preferente de suscripción:

valor de mercado teórico del derecho	Valoración	
8 acciones antiguas	136	(17euros *8)
1 Acción nueva	10	Se emite a la par
Valor de las 9 acciones	146	
Precio final de la acción después de la ampliación	16,2	(146/9)
Valor teórico del derecho	0,777778	(17-16,2)

Contabilización de la desagregación del derecho y la adquisición de las nuevas acciones:

Desagregación de los derechos

466,67	(5401x) Derechos preferentes de suscripción	
	(540) Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	466,67

Contabilización de la adquisición de las nuevas acciones:

1.216,67	(540) Inversiones financieras a c/p en instrumentos de patrimonio	
	(5401) Derechos preferentes de suscripción	466,67
	(572) Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	750



EJERCICIO 1 – SUPUESTO 2

El principal activo con que cuenta una empresa en su fábrica de Teruel es una máquina que adquirió y pagó el 1 de enero de 2018 por 490.000 €, con una vida útil estimada de 7 años. La empresa nunca ha considerado necesario efectuar correcciones valorativas sobre dicho elemento; no obstante, acepta contabilizar cualquier ajuste que proponga al respecto su auditor financiero en cada ejercicio.

Las pruebas de auditoría realizadas en los ejercicios 2018 y 2019 concluyeron que no era necesario realizar ningún ajuste. Ante la incertidumbre de la COVID-19, desde el cierre del ejercicio 2020 el auditor contrasta la información contable de la empresa con la siguiente información adicional:

	Valor razonable	Costes de venta	Valor en uso
Información al cierre del ej. 2020	272.000	2.000	275.000
Información al cierre del ej. 2021	208.250	2.000	204.000
Información al cierre del ej. 2022	144.250	2.000	139.250

Con estos datos, se pide lo siguiente (ignore el IVA de esta operación):

- Efectúe los asientos contabilizados por la empresa en los ejercicios 2018 y 2019
- ¿Cree que el auditor propuso alguna corrección valorativa en los ejercicios 2020 a 2022? Justifique su respuesta señalando, en su caso, los ajustes propuestos en la contabilidad de esos ejercicios y las dotaciones a la amortización que efectuará la empresa.



SOLUCIÓN

Debemos aplicar la norma de valoración nº 2 del PGC, prestando especial atención al posible deterioro de valor en el periodo 2020-22. El punto 2.2. de la citada norma señala lo siguiente:

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 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.

APARTADO a) La **dotación a la amortización** de la maquinaria en los ejercicios 2018-19 ascenderá a **70.000 € anuales** (490.000 € /7 años).

La empresa no practica ninguna corrección valorativa en estos ejercicios y el auditor concluyó que el valor contabilizado era razonable. Por tanto, los únicos asientos contabilizados fueron los de adquisición de la máquina y dotación a la amortización anual.



Adquisición máquina a 01/01/2018

490.000	(213) Maquinaria	a	(523) Proveedores de inmovilizado a c/p	490.000
490.000	(523) Proveedores de inmovilizado a c/p	a	(572) Bancos c/c	490.000

Amortización anual a 31/12/2018 y a 31/12/2019

70.000	(681) Amortización del inmovilizado material	a	(2813) Amortización acumulada de maquinaria	70.000
--------	--	---	---	--------

Nota: no es necesario utilizar la cuenta # 523.

APARTADO b)

EJERCICIO 2020

En el ejercicio 2020 la empresa habrá seguido dotando el mismo importe de amortización que en los dos ejercicios anteriores, ya que hasta el término de ese ejercicio ni ella ni el auditor han planteado ninguna corrección valorativa.

Amortización anual a 31/12/2020

70.000	(681) Amortización del inmovilizado material	a	(2813) Amortización acumulada de maquinaria	70.000
--------	--	---	---	--------

Al término de 2020 el auditor comparará el valor neto contable del elemento con el mayor valor a elegir entre el valor razonable deducidos costes de venta y el valor en uso.



Coste de adquisición	490.000	
Amortización acumulada a 31/12/2020 (3 ejcs.)	210.000	(70.000 * 3)
Valor neto contable maquinaria a 31/12/20	280.000	
Valor razonable deducidos costes venta al cierre 2020	270.000	
Valor en uso al cierre 2020	275.000	

Valor en uso (275.000 €) < VNC (280.000 €)

De la comparación realizada el auditor concluye como ajuste una pérdida por deterioro de 5.000 € que habrá que reconocer con cargo a la cuenta # 691. Propondrá el ajuste a la empresa y ésta lo contabilizará.

Pérdida por deterioro a 31/12/2020

5.000	(691) Pérdidas por deterioro del inmovilizado		
		a (2913) Deterioro de valor del inmovilizado	5.000

EJERCICIO 2021

La dotación a la amortización en el ejercicio 2021 se verá afectada por el deterioro reconocido. El VNC del elemento a 1 de enero de 2021 será ahora de 275.000 € y como restan 4 años de vida útil se amortizará a un ritmo de 68.750 € anuales:

Coste de adquisición	490.000	
Amortización acumulada a 31/12/2020 (3 ejcs.)	210.000	(70.000 * 3)
Deterioro reconocido al término de 2020	5.000	
Valor neto contable a 31/12/20 tras deterioro	275.000	
Años que restan para la amortización del elemento	4	
Dotación a la amortización en el ejercicio 2021	68.750	(275.000 / 4)

Amortización anual a 31/12/2021

68.750	(681) Amortización del inmovilizado material		
		a (2813) Amortización acumulada de maquinaria	68.750



Procediendo de igual modo que en los pasos anteriores, al término de 2021 el auditor comprobará si procede realizar alguna corrección valorativa:

Coste de adquisición	490.000	
Amortización acumulada a 31/12/2021 (4 ejcs.)	278.750	(70.000 * 3 + 68.750)
Deterioro reconocido al término de 2021	5.000	
<hr/>		
Valor neto contable a 31/12/21	206.250	
Valor razonable deducidos costes venta al cierre 2021	206.250	
Valor en uso al cierre 2021	204.000	

En este caso el mayor valor para proceder a la comparación es el valor razonable deducidos los costes de venta (206.250 €) y coincide con el VNC de la maquinaria a la misma fecha, por lo que no es necesario efectuar ningún ajuste adicional.

EJERCICIO 2022

La amortización a dotar en el ejercicio 2022 coincidirá con la reconocida en 2021, dado que en el ejercicio anterior no se introdujeron nuevas correcciones valorativas.

Amortización anual a 31/12/2022

68.750	(681) Amortización del inmovilizado material		
		a	(2813) Amortización acumulada de maquinaria
			68.750

Procediendo de igual modo que en los pasos anteriores, al término de 2022 el auditor comprobará si procede realizar nuevas correcciones:

Coste de adquisición	490.000	
Amortización acumulada a 31/12/2022 (5 ejcs.)	347.500	(70.000 * 3 + 68.750 * 2)
Deterioro reconocido al término de 2022	5.000	
<hr/>		
Valor neto contable a 31/12/22	137.500	
Valor razonable deducidos costes venta al cierre 2022	142.250	
Valor en uso al cierre 2022	139.250	



De la comparación realizada el auditor concluye al cierre del ejercicio 2022 se ha producido una reversión del deterioro de 4.750 €

Valor razonable deducidos costes de venta (142.250 €) > VNC (137.500 €)

No obstante, conforme a la norma de valoración 2 la reversión tiene como límite “el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor”.

De no haberse reconocido ningún deterioro el VNC de la maquinaria a 31/12/2022 ascendería a 490.000 € - 70.000 * 5 = 140.000 €. Por tanto, la empresa sólo podrá revertir el deterioro de un máximo de 2.500 € (140.000 € - 137.500 €)

Teniendo en cuenta dicho límite; el auditor habrá propuesto el siguiente ajuste:

Reversión del deterioro a 31/12/2022

2.500	(291) Deterioro de valor del inmovilizado		
		α Reversión del deterioro del inmovilizado material (791)	2.500

Nota explicativa (no necesaria; sólo aclaratoria)

El saldo de la cuenta # 291 al cierre de 2022 asciende a 2.500 €

$$5.000 - 2.500 = 2.500 \text{ €}$$

y compensa las dotaciones de amortización practicadas por importe inferior en los ejercicios 2021 y 2022

$$(70.000 - 68.750) * 2 = 2.500 \text{ €}$$

de ahí y que deba mantener su saldo vivo a 31/12/22 para no desvirtuar el VNC de la maquinaria a esa fecha.



SEGUNDO EJERCICIO (PRUEBA TEÓRICA)

Desarrolle uno de los dos temas siguientes:

- a) NIA-ES-SP 1320 “Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”: rasgos principales
- b) NIA-ES-SP 1500 “Evidencia de auditoría”: rasgos principales y procedimientos para obtener evidencia de auditoría