

Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Vigilancia Aduanera

Javier Romano Aparicio

Profesor de CEF.- UDIMA (España)

(Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Vigilancia Aduanera, convocado por Resolución de 12 de abril de 2021 [BOE de 19 de abril]).

Sumario

Parte primera: ejercicio general

Contabilidad financiera. Adquisición de inmovilizado material y amortización. Gastos de personal. Adquisición de inmovilizado material con financiación del banco. Operaciones corrientes (compras y ventas). Activos no corrientes mantenidos para la venta. Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias: adquisición, valoración posterior y venta.

Parte segunda: cuestiones

Contabilidad financiera. Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, liquidación y registro contable del impuesto sobre sociedades, diferencias temporarias por amortizaciones. Hechos posteriores al cierre. Provisiones.

Información general para todos los supuestos y cuestiones del ejercicio

- a) Los bienes y servicios se facturan al tipo de IVA general (21 %), excepto cuando se indique explícitamente lo contrario.
- b) Tipo de retención fiscal en rendimientos financieros: 19 % en todos los casos que proceda su uso.
- c) Tipo nominal y efectivo de impuesto sobre sociedades: 25 % en todos los casos en que proceda su uso.
- d) Todos los cobros y pagos se realizan por bancos, excepto que se indique explícitamente que son en efectivo.

Aunque el criterio general para todas las anotaciones contables que se pidan es el Plan General Contabilidad en vigor, como excepción, y para facilitar la contabilización, se puede excluir el uso de las cuentas transitorias de los grupos 8 y 9 cuando proceda, y seguir el criterio del Plan General de Contabilidad de Pymes si se desea.

Parte primera

Ejercicio general

La empresa Maesa es una pyme situada en un pueblo de la provincia de León que se dedica a la fabricación y comercialización de orujo. Durante el ejercicio 20X0 lanza al mercado un nuevo producto Orujosin que se caracteriza por la adición de hierbas aromáticas obtenidas a partir de semillas de origen asiático que produce un aroma especial.

1. Compra inmovilizado material y amortización

Para la adaptación del sistema contable de la entidad a las nuevas exigencias de la Agencia Tributaria, Maesa encargó un ordenador a un proveedor extranjero. Los datos presupuestados por el proveedor son los siguientes:

- a) Precio del ordenador: 2.500 euros.
- b) Coste de instalación de una memoria adicional: 250 euros.
- c) Descuento: 200 euros.
- d) Transporte facturado por el proveedor 50 euros.

Recibió el ordenador el 1 de marzo entrando en funcionamiento ese mismo día. El pago se realizó de la siguiente forma:

- 25 %, en el momento del encargo (1 de febrero de 20X0).
- 50 %, en el momento de la recepción.
- 25 %, el 1 de abril de 20X1.

La empresa decide amortizar el bien por el sistema de números dígitos decrecientes en cuatro años y se considera que el bien no tiene valor residual.

Se pide:

Contabilizar todas las operaciones relacionadas con la adquisición, así como los asientos que, en su caso, procedan realizar a 31 de diciembre de 20X0. Tipo de IVA: 21 %.

2. Nómina

La empresa tiene un total de 10 trabajadores y trabajadoras ascendiendo la nómina bruta mensual total de la empresa a 20.000 euros.

Los descuentos que se hacen en nómina son los siguientes:

- Seguridad Social: 8 %.
- IRPF: 10 %.

La Seguridad Social a cargo de la empresa supone el 30 % del sueldo bruto.

Se despide a un trabajador y se le reconoce una indemnización de 8.000 euros, que se dejan pendientes de pago.

Se pide:

Contabilizar la nómina y los seguros sociales teniendo en cuenta que todo se paga por banco.

3. Crédito al banco

La empresa compra una máquina el 1 de enero de 20X0 cuyo precio al contado es de 24.000 euros, y cuya vida útil se estima sea 10 años con un valor residual nulo. Financia la compra mediante un préstamo concedido por la caja de ahorros el 1 de febrero de 20X0 de 20.000 euros al 10 % anual efectivo. El vencimiento del principal es el 1 de febrero de 20X2.

Se pide:

Realizar el registro contable de la operación de préstamo suponiendo que la puesta en funcionamiento del activo se produce el 1 de abril de 20X0.

4. Operaciones corrientes

El 1 de febrero de 20X0 la sociedad adquiere a crédito materias primas por importe de 1.000 euros. Los datos de la operación son los siguientes: vencimiento, 3 meses. El tipo de interés de mercado para deudas similares es del 6 % (Valor actual del crédito = $1.000 \times (1,06)^{-3/12} = 985$). Transporte = 150 euros. Seguro = 75 euros.

Se pide:

Contabilizar la operación por el valor nominal. Tipo IVA: 21 %.

5. Ventas

El 1 de marzo de 20X0 la sociedad vende a un cliente una partida de productos con las siguientes condiciones:

- Precio de los productos = 5.000 euros.
- Vencimiento: 3 meses.

- El tipo de interés de mercado para créditos similares es del 6 %.
- Valor actual = 4.928 euros.
- Descuento promocional = 200 euros.

Se pide:

Contabilizar por el valor nominal. Tipo IVA = 21 %.

6. Amortización de la maquinaria

La empresa tiene registrado en su balance una máquina que compró hace 5 años (el 1 de marzo) por 38.000 euros con una vida útil estimada de 10 años (depreciación lineal y valor residual nulo).

El 1 de marzo de 20X0 decide venderla y la clasifica como activo no corriente mantenido para la venta porque cumple los requisitos de la norma de registro y valoración 7.^a. En esa fecha el valor razonable era de 26.000. A final del ejercicio el valor razonable era de 20.000 euros. Los costes de venta estimados, en ambas fechas, son de 5.000 euros.

Se pide:

Efectuar los asientos contables que procedan en relación con la operación tanto en el momento de la reclasificación como a 31 de diciembre de 20X0.

7. Compra activos financieros

La sociedad compra el 1 de enero del año 20X0 unas acciones con la intención de venderlas en el corto plazo y así obtener ganancias. En el momento de la compra el valor razonable de las acciones es de 1.000 euros y la empresa incurre en unos costes de transacción por importe de 25 euros.

Al mes el valor razonable de las acciones es de 1.200 euros y a los dos meses es de 800 euros. En el momento en que vende las acciones (1 de abril de 20X0), el valor razonable de las mismas asciende a 1.300 euros.

Se pide:

Efectuar los asientos contables correspondientes a estas operaciones.

Solución

Apartado 1

El precio de compra del ordenador (importación) es el siguiente:

| | |
|------------------------------------|--------------|
| Precio | 2.500 |
| Coste la memoria adicional | 250 |
| Descuento | -200 |
| Total precio de adquisición | 2.550 |

IVA: En la operación anterior, que se trata de una importación, el IVA se devenga a la entrada de bien en el territorio de aplicación del impuesto, en este caso en la aduana y asciende a $2.550 \times 21\% = 535,5$.

En cuanto al importe del transporte, entendiendo que es por cuenta del comprador, supone mayor valor del ordenador. El IVA de esta operación, atendiendo a las reglas de localización de la prestación del servicio, implicará una autorrepercusión por parte del adquirente. Su importe será $50 \times 21\% = 10,5$.

Por tanto, el precio de adquisición será:

| | |
|------------------------------------|--------------|
| Precio | 2.500 |
| Coste la memoria adicional | 250 |
| Descuento | -200 |
| Transporte | 50 |
| Total precio de adquisición | 2.600 |

1 de febrero de 20X0

Se paga un 25 % del encargo. No hay IVA, este anticipo está asociado a una importación.

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 239 | Anticipos para inmovilizaciones materiales ($2.600 \times 25\%$) | 650 | |

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| ▶ | | | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 650 |

1 de marzo de 20X0. **Recepción del ordenador:**

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 217 | Equipos para procesos de información | 2.600 | |
| 239 | Anticipos para inmovilizaciones materiales | | 650 |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 1.300 |
| 173 | Proveedores de inmovilizado a largo plazo (1) | | 650 |

(1) La cuenta de proveedores de inmovilizado a corto plazo es un pasivo financiero que debería ir a coste amortizado, pero el enunciado no facilita ningún tipo de interés.

Como se ha indicado anteriormente, el IVA se devenga a la importación, tomando como base imponible el precio de compra (no precio de adquisición del ordenador).

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado (2.550 × 21 %) | 535,5 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 535,5 |

Por el IVA devengado por transporte (se devenga en destino y se trata de una adquisición intracomunitaria):

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|-----------------------------------|------|-------|
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado | 10,5 | |
| 477 | Hacienda Pública, IVA repercutido | | 10,5 |

31 de diciembre de 20X0. **Amortización del bien (10 meses):**

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 681 | Amortización del inmovilizado material | 866,67 | |
| 2817 | Amortización acumulada de equipos para procesos de información | | 866,67 |

$$2.600 \times \frac{4}{10} \times \frac{10}{12} = 866,67$$

Reclasificación de la deuda pendiente:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|------|-------|
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo | 650 | |
| 173 | Proveedores de inmovilizado a largo plazo | | 650 |

1 de abril de 20X1. Por el pago pendiente:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo | 650 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 650 |

Apartado 2

Reconocimiento del gasto:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 640 | Sueldos y salarios | 20.000 | |
| 642 | Seguridad Social a cargo de la empresa (20.000 × 30 %) | 6.000 | |
| 476 | Organismos de la Seguridad Social, acreedores [6.000 + (20.000 × 8 %)] | | 7.600 |
| 4751 | Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (20.000 × 10 %) | | 2.000 |
| 465 | Remuneraciones pendientes de pago | | 16.400 |

Pago de la nómina:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 465 | Remuneraciones pendientes de pago | 16.400 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 16.400 |

Por la indemnización:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|-----------------------------------|-------|-------|
| 641 | Indemnizaciones | 8.000 | |
| 465 | Remuneraciones pendientes de pago | | 8.000 |

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 465 | Remuneraciones pendientes de pago | 8.000 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 8.000 |

Apartado 3

1 de enero de 20X0. Por la adquisición de la máquina, que según el enunciado está en condiciones de funcionamiento el 1 de abril:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 233 | Maquinaria en montaje | 24.000 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 24.000 |

1 de febrero de 20X0. Obtención del préstamo:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | 20.000 | |
| 170 | Deudas a largo plazo con entidades de crédito | | 20.000 |

1 de abril de 20X0. Entrada en funcionamiento del activo:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|-----------------------|--------|--------|
| 213 | Maquinaria | 24.000 | |
| 233 | Maquinaria en montaje | | 24.000 |

31 de diciembre de 20X0. Por los intereses devengados por el préstamo, suponiendo que su vencimiento es anual, por lo que se trata de intereses explícitos:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|----------|----------|
| 662 | Intereses de deudas ($20.000 \times 10\% \times 11/12$) | 1.833,33 | |
| 527 | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito | | 1.833,33 |

Los intereses no son susceptibles de capitalización, ya que el inmovilizado no ha necesitado más de un año para su puesta en condiciones de funcionamiento.

Amortización del activo:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 681 | Amortización del inmovilizado material | 1.800 | |
| 281 | Amortización acumulada del inmovilizado material ($24.000/10 \times 9/12$) | | 1.800 |

1 de febrero de 20X1. Por los intereses devengados por el préstamo desde el 1 de enero hasta 1 de febrero:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 662 | Intereses de deudas ($20.000 \times 10\% \times 1/12$) | 166,67 | |
| 527 | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito | | 166,67 |

Por el pago de los intereses:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 527 | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito | 2.000 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 2.000 |

Reclasificación del plazo de préstamo:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 170 | Deudas a largo plazo con entidades de crédito | 20.000 | |
| 520 | Deudas a corto plazo con entidades de crédito | | 20.000 |

31 de diciembre de 20X1. Por los intereses devengados por el préstamo, cuyo vencimiento es anual, por lo que se trata de intereses explícitos:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|----------|----------|
| 662 | Intereses de deudas ($20.000 \times 10\% \times 11/12$) | 1.833,33 | |
| 527 | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito | | 1.833,33 |

Amortización del activo:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 681 | Amortización del inmovilizado material | 2.400 | |
| 281 | Amortización acumulada del inmovilizado material ($24.000/10$) | | 2.400 |

1 de febrero de 20X2. Por los intereses devengados por el préstamo desde el 1 de enero hasta 1 de febrero:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 662 | Intereses de deudas ($20.000 \times 10\% \times 1/12$) | 166,67 | |
| 527 | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito | | 166,67 |

Por el pago de los intereses y devolución del principal:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 527 | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito | 2.000 | |
| 520 | Deudas a corto plazo con entidades de crédito | 20.000 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 22.000 |

Apartado 4

Si la operación se registra por el valor nominal del pasivo financiero (opción que permiten las normas de registro y valoración) no hay tener en cuenta los efectos financieros. Por otro lado, dado que el enunciado proporciona el valor actual de 1.000 euros, se entiende a efectos de solución que el IVA y el resto de los gastos de la operación se pagan al contado.

1 de febrero de 20X0

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 600 | Compras de materias primas | 1.000 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado | 210 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 210 |
| 400 | Proveedores | | 1.000 |

Los gastos de transporte y seguros del transporte son mayor valor de la compra, ya que las existencias adquiridas entran por valor de adquisición (NRV 10.^a, «Existencias», PGC). Se devenga IVA sobre el seguro del transporte ya que es una operación accesorio de la principal.

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-------|--------|
| 601 | Compras de materias primas | 225 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado | 47,25 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 272,25 |

1 de mayo de 20X0. Por el pago al vencimiento de la operación:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 400 | Proveedores | 1.000 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 1.000 |

Si se considera el efecto financiero (opción también permitida por el PGC):

1 de febrero de 20X0

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 601 | Compras de materias primas | 985 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado | 210 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 210 |



| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|-------------|------|-------|
| ▶ | | | |
| 400 | Proveedores | | 985 |

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-------|--------|
| 601 | Compras de materias primas | 225 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado | 47,25 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 272,25 |

1 de mayo. Actualización del pasivo financiero:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|---------------------|------|-------|
| 662 | Intereses de deudas | 15 | |
| 400 | Proveedores | | 15 |

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 400 | Proveedores | 1.000 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 1.000 |

Apartado 5

Dado que la operación se registra a valor nominal, no hay efecto financiero.

1 de marzo de 20X0. Por la venta:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 430 | Clientes | 5.808 | |
| 701 | Ventas de productos terminados (5.000 – 200) | | 4.800 |
| 477 | Hacienda Pública, IVA repercutido (4.800 × 21 %) | | 1.008 |

1 de mayo de 20X0. Cobro de la operación al vencimiento:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | 5.808 | |
| 430 | Clientes | | 5.808 |

Apartado 6

1 de marzo de 20X0. Por la amortización del activo de 2 meses:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 681 | Amortización del inmovilizado material | 633,33 | |
| 281 | Amortización acumulada del inmovilizado material [[38.000/10) × (2/12)] | | 633,33 |

Después del asiento tenemos:

| | |
|---|---------------|
| 213, «Maquinaria» | 38.000 |
| 281, «Amortización acumulada del inmovilizado material» (3.800 × 5) | 19.000 |
| Valor contable | 19.000 |

La incorporación de la máquina como activo no corriente mantenido para la venta, que es el menor de los dos siguientes, según establece la norma de registro y valoración 7.^a del PGC:

| | |
|--|--------|
| Valor contable (38.000 – 19.000) | 19.000 |
| Valor razonable menos gastos de venta (26.000 – 5.000) | 21.000 |

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 580 | Inmovilizado | 19.000 | |
| 281 | Amortización acumulada del inmovilizado material | 19.000 | |
| 213 | Maquinaria | | 38.000 |

31 de diciembre de 20X0

Los activos no corrientes mantenidos para la venta no se amortizan una vez reclasificados, aunque son susceptibles de deterioro por lo que al cierre del ejercicio se comprueba si es necesaria su dotación.

| | |
|--|--------------|
| Valor contable | 19.000 |
| Valor razonable menos gastos de venta (20.000 – 5.000) | 15.000 |
| Pérdida por deterioro | 4.000 |

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 691 | Pérdidas por deterioro del inmovilizado material | 4.000 | |
| 5990 | Deterioro de valor de inmovilizado no corriente mantenido para la venta | | 4.000 |

Apartado 7

1 de enero de 20X0

Adquisición de acciones con la intención de venderlas en el corto plazo por lo que se incluyen en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias cuya valoración inicial es 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.

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 540 | Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio | 1.000 | |
| 669 | Otros gastos financieros | 25 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | | 1.025 |

1 de febrero de 20X0

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.

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|------|-------|
| 540 | Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (1.200 – 1.000) | 200 | |
| 7630 | Beneficios de cartera de negociación | | 200 |

1 de marzo de 20X0

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|------|-------|
| 6630 | Pérdidas de cartera de negociación (800 – 1.200) | 400 | |
| 540 | Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio | | 400 |

1 de abril de 20X0. Por la venta de las acciones:

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | 1.300 | |
| 540 | Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio | | 800 |
| 7630 | Beneficios de cartera de negociación | | 500 |

Parte segunda

Cuestiones

1. ¿Qué pasivos se clasifican en la categoría de pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias? ¿Cómo se valoran?
2. La sociedad A tiene en el ejercicio un beneficio contable de 10.000 euros que coincide con la base imponible. Durante el ejercicio la sociedad ha soportado retenciones y pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades por importe de 3.500 um y el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades es del 25 %.

Contabilizar el impuesto sobre sociedades.

3. Diferencias contables y fiscales. Contabilizar el impuesto diferido que en su caso proceda, con los datos que se indican a continuación, aplicando un tipo de gravamen del 25 %.

La sociedad X adquiere el 1 de julio de 2011 una maquinaria, por 800 euros, los gastos de instalación de maquinaria necesarios para su puesta en condiciones de funcionamiento han sido de 200 euros. Las tablas de amortización oficialmente aprobadas establecen un coeficiente máximo del 10 % y periodo máximo de 20 años. La amortización contable es un 20 % anual, debido a que la vida útil de la máquina es de 5 años.

4. Hechos posteriores al cierre del ejercicio. La norma de registro y valoración 23.^a distingue dos tipos de hechos que pueden presentarse después del cierre, en función de que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio o que se producen con posterioridad a dicho momento. 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.

Teniendo en cuenta lo anterior desarrolle el reflejo en las cuentas anuales de los hechos que a continuación se describen:

- a) Una sociedad adquiere el 100 % de otra el 1 de enero de X3. ¿Cómo afectará a las cuentas anuales del X2?
- b) La misma sociedad descubre el 15 de abril de X3 que ha contabilizado mal una operación del X2 que pone de manifiesto un riesgo significativo.

5. Reconocimiento de provisiones:

- a) Enumere 5 ejemplos de provisiones.
- b) Una agencia de viajes se compromete en el momento de la venta de viajes organizados a la devolución de un determinado porcentaje sobre el precio de venta, en función de los retrasos en vuelos o excursiones durante todo el viaje. Según la experiencia pasada es probable que se presenten algunas reclamaciones.

Delimitar si se trata de una situación que genera provisión.

Solución

Apartado 1

En esta categoría se incluirán los pasivos financieros que cumplan alguna de las siguientes condiciones:

- a) Son pasivos que se mantienen para negociar. Se considera que un pasivo financiero se posee para negociar cuando:

- Se emita o asuma 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).
 - Sea una obligación que un vendedor en corto plazo tiene de entregar activos financieros que le han sido prestados (es decir, una empresa que vende activos financieros que había recibido en préstamo y que todavía no posee).
 - Forme parte en el momento de su reconocimiento inicial 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.
 - Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.
- b) Desde el momento del reconocimiento inicial, ha sido designado por la entidad para contabilizarlo al valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias. Esta designación, que será irrevocable, solo se podrá realizar si resulta en una información más relevante, debido a que:
- Se elimina o reduce de manera significativa una incoherencia o «asimetría contable» con otros instrumentos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.
 - 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.
- c) Opcionalmente y de forma irrevocable, se podrán incluir en su integridad en esta categoría los pasivos financieros híbridos regulados en el apartado 5.1, siempre que se cumplan los requisitos allí establecidos.

Apartado 2

Liquidación impuesto sobre sociedades:

| | |
|------------------------------|--------|
| Beneficio antes de impuestos | 10.000 |
| +/- Ajustes | 0 |





| | |
|------------------------------|--------|
| Base imponible | 10.000 |
| Tipo de gravamen | 25 % |
| Cuota íntegra | 2.500 |
| Deducciones | 0 |
| Cuota líquida | 2.500 |
| Retenciones y pagos a cuenta | -3.500 |
| Cuota diferencial | -1.000 |

Por el gasto devengado y por su regularización

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 6300 | Impuesto corriente | 2.500 | |
| 4709 | Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos | 1.000 | |
| 473 | Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta | | 3.500 |

| Cuenta | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|-------------------------|-------|-------|
| 129 | Resultado del ejercicio | 2.500 | |
| 6300 | Impuesto corriente | | 2.500 |

Apartado 3

La tabla de ajustes en la base imponible será la siguiente:

| Años | Gasto contable anual (1.000 × 20%) | Gasto fiscal Anual (1.000 × 10%) | Ajustes base imponible | Activos por diferencias temporarias deducibles |
|------|---------------------------------------|-------------------------------------|------------------------|--|
| 2011 | 100 | 50 | +50 | 12,5 Debe |
| 2012 | 200 | 100 | +100 | 25 Debe |



| Años | Gasto contable anual (1.000 × 20 %) | Gasto fiscal Anual (1.000 × 10 %) | Ajustes base imponible | Activos por diferencias temporarias deducibles |
|------|--|--------------------------------------|---------------------------|---|
| ▶ | | | | |
| 2013 | 200 | 100 | +100 | 25 Debe |
| 2014 | 200 | 100 | +100 | 25 Debe |
| 2015 | 200 | 100 | +100 | 25 Debe |
| 2016 | 100 | 100 | 0 | |
| 2017 | | 100 | -100 | 25 Haber |
| 2018 | | 100 | -100 | 25 Haber |
| 2019 | | 100 | -100 | 25 Haber |
| 2020 | | 100 | -100 | 25 Haber |
| 2021 | | 50 | -50 | 12,5 Haber |

Apartado 4

Si la adquisición de las acciones se produce con fecha 1 de enero se trataría como un hecho posterior al cierre que no modificarían los estados financieros a 31 de diciembre sin perjuicio de la posible información en la memoria.

En cuanto al error detectado en el mes de abril, no se puede calificar como un hecho posterior al cierre, ya que se ha producido después del 31 de marzo que es la fecha tope para la formulación de las cuentas anuales. Se ajustará en el ejercicio en el que se ha detectado, con base en la norma de registro y valoración 22.^a con cargo o abono, según proceda, a reservas voluntarias y con efecto al inicio del ejercicio en el que se ha producido.

Apartado 5

- a) Provisión para impuestos: importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones.

Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado: importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como

la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. La empresa puede incurrir en estas obligaciones en el momento de adquirir el inmovilizado o para poder utilizar el mismo durante un determinado periodo de tiempo.

Provisión para actuaciones medioambientales: obligaciones legales, contractuales o implícitas de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.

Provisión para otras operaciones comerciales: provisiones para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas del tráfico comercial de la empresa.

Provisión por retribuciones a largo plazo al personal: obligaciones legales, contractuales o implícitas con el personal de la empresa, sobre las que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, tales como retribuciones posempleo de prestación definida o prestaciones por incapacidad.

- b) Se trata de una provisión, concretamente, según el PGC, se llevaría a la cuenta 4999, «Provisión para otras operaciones comerciales», que al cierre del ejercicio deberá figurar por el importe de las devoluciones estimadas sobre los viajes ya realizados y que los clientes puedan presentar reclamación en el ejercicio siguiente.