

Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (Turno libre. Segunda convocatoria)

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

Profesores del CEF.- (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de turno libre, al Cuerpo Técnico de Hacienda, convocadas por la Resolución de 3 de junio de 2021 [BOE 9 de junio]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Distribución del resultado del ejercicio, pago de dividendos, venta de acciones propias, gastos de investigación y desarrollo, inscripción en el Registro de la Propiedad, amortizaciones y subvenciones.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Operaciones de compraventa de existencias en moneda extranjera, cálculo de las existencias finales por el método FIFO, emisión y recompra de pasivos financieros.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Obtención de una concesión administrativa, obligación de rehabilitación, amortización de activos afectos, préstamo con cuota de amortización constante e intereses fraccionados.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Provisión para responsabilidades, adquisición de elementos de inmovilizado subvencionados, venta de inmovilizado a crédito con intereses de aplazamiento, errores contables y títulos de deuda a coste amortizado.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Impuesto sobre sociedades. Liquidación del impuesto y conciliación entre el resultado contable y la base imponible.

Publicado: 05-02-2023

Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad anónima Serdesa presenta el balance de situación siguiente, con fecha 31 de diciembre de 2X20, en euros:

Activo	Patrimonio neto y pasivo		
Investigación	4.000.000	Capital social	16.000.000
Fondo de comercio	2.000.000	Reserva legal	2.000.000
Otro inmovilizado intangible	6.000.000	Reservas voluntarias	2.000.000
Amortización acumulada inmovili- zado intangible	(5.000.000)	Remanente	600.000
Inmovilizado material	24.000.000	Acciones propias	(1.000.000)
Amortización acumulada inmovili- zado material	(9.000.000)	Resultado del ejercicio	4.000.000
Inmovilizado material a valor razo- nable (disponible para la venta)	4.000.000	Subvenciones oficiales de capital	2.000.000
Existencias	3.000.000	Deudas largo plazo entidades crédito	3.400.000
Deudores	1.000.000	Deudas a corto plazo	2.000.000
Tesorería	1.000.000		
Total	31.000.000	Total	31.000.000

Información complementaria referida al balance de situación

- El capital social está formado por acciones de 10 euros de valor nominal.
- La sociedad adquirió en su momento 80.000 acciones propias, con la intención de corregir un exceso transitorio de tesorería.
- La investigación se amortiza en el 20 % anual, siendo este el cuarto año desde su activación. La fase de desarrollo finalizó el 31 de diciembre de 2X18 y la sociedad amortiza esta partida en 4 años de forma lineal. Esta fase fue financiada en su momento con una subvención oficial de capital. El resto del inmovilizado intangible se amortizó este año en 500.000 euros.
- El inmovilizado material se amortiza cada año en el 10 % de su precio de adquisición y el otro inmovilizado intangible en el 20 %.

Operaciones realizadas en el ejercicio 2X21

1. El día 5 de febrero de 2X21 se reúne la junta general de accionistas y acuerda, entre otros puntos a tratar, distribuir el resultado del ejercicio, teniendo en cuenta la normativa legal y repartiendo el máximo dividendo entre los accionistas.
2. El día 20 de febrero de 2X21 se abona el dividendo acordado, con desembolso por bancos. Retención aplicada por IRPF: 19 %.
3. El día 30 de marzo de 2X21 vende la totalidad de las acciones propias en 1.300.000 euros a través de bancos. Los gastos de la venta abonados utilizando el mismo medio se elevaron a 10.000 euros.
4. Los gastos de investigación que figuran en el balance cumplen los requisitos para su activación como propiedad industrial. El día 1 de julio de 2X21 la sociedad inscribe en el Registro de la Propiedad el invento que tiene contabilizado en el activo.

Abona por gastos de la operación 5.000 euros por bancos. Este activo intangible decide amortizarlo linealmente en un plazo de 5 años.
5. El inmovilizado material que figura en el balance a valor razonable ha sufrido una depreciación en su valor de un 20 %.
6. El 31 de diciembre de 2X21 la sociedad procede a amortizar el inmovilizado material e intangible en las cantidades establecidas, teniendo en cuenta las variaciones que se han podido producir en el ejercicio. El fondo de comercio se amortiza en el límite legalmente permitido.
7. El 31 de diciembre de 2X21 las acciones de la sociedad cotizan a 18 euros cada una.

Operaciones realizadas por la sociedad Ladejada, relacionadas con la sociedad Serdesa. En el ejercicio 2X20 adquirió 2.000 acciones en 30.000 euros, con el fin de mantenerlas en su poder durante varios ejercicios. Al cierre del ejercicio 2X20 las acciones cotizaban a 16 euros cada una

1. El día 5 de febrero de 2X21 tiene conocimiento de los acuerdos que toma la junta general de la sociedad Serdesa y en particular el dividendo que acuerda distribuir a los accionistas.
2. El día 20 de febrero de 2X21 cobra por banco el dividendo que le corresponde de acuerdo con las acciones que posee.
3. El 31 de diciembre de 2X21 tiene conocimiento del valor de las acciones que posee como inversión permanente. En su momento calificó la inversión a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores en las dos sociedades.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad (PGC). No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Análisis de la información complementaria referida al balance de situación

El capital social está formado por acciones de 10 euros de valor nominal.

$$\text{Número de acciones} = \frac{16.000.000}{10} = 1.600.000 \text{ acciones}$$

La sociedad adquirió en su momento 80.000 acciones propias, con la intención de corregir un exceso transitorio de tesorería.

$$\text{Valor de adquisición} = \frac{1.000.000}{80.000} = 12,50 \text{ euros/acción}$$

La investigación se amortiza en el 20 % anual, siendo este el cuarto año desde su activación. La fase de desarrollo finalizó el 31 de diciembre de 2X18 y la sociedad amortiza esta partida en 4 años de forma lineal. Esta fase fue financiada en su momento con una subvención oficial de capital. El resto del inmovilizado intangible se amortizó este año en 500.000 euros.

Investigación	4.000.000
Amortización acumulada de investigación (4.000.000 × 20 % × 4) ...	3.200.000

Desarrollo. Esta partida no figura expresamente en el balance de la sociedad, pudiendo entenderse que está dentro de la denominación otro inmovilizado intangible. Su importe lo podemos determinar a partir de la subvención que figura en balance (2.000.000) suponiendo que se financió al 100 %.

Dado que se amortiza en 4 años y que han transcurrido 2 años desde su finalización, el importe inicial fue de 4.000.000 y su amortización acumulada de 2.000.000.

Haciendo esta interpretación, comprobamos que el importe de la amortización acumulada correspondiente a investigación (3.200.000) y desarrollo (2.000.000) es superior al saldo que figura en el balance como amortización acumulada del inmovilizado intangible (5.000.000).

Otra posibilidad sería considerar que se ha producido una errata en el balance proporcionado y que falta la partida desarrollo por 4.000.000 y su amortización acumulada por 2.000.000. Lógicamente, esto supondría la inclusión de una partida en el pasivo por 2.000.000, o la eliminación de una partida por ese importe en el activo del balance.

Si hacemos esta suposición, el importe de la amortización acumulada (5.000.000) que figura en el balance se repartiría de la siguiente manera:

Importe total	5.000.000
Investigación	(3.200.000)
Resto del inmovilizado intangible	1.800.000

Por otro lado, el enunciado indica que la amortización registrada en el año 2X20 para el resto del inmovilizado intangible (fondo de comercio y otro inmovilizado intangible) fue de

500.000 euros y que la partida otro inmovilizado intangible se amortiza al 20 % anual. Teniendo esto en cuenta, la partida otro inmovilizado intangible no se ha amortizado por una cuota anual completa, ya que su importe ($6.000.000 \times 20\% = 1.200.000$) es superior al total mencionado en el enunciado.

De esta manera, el reparto de los 500.000 euros de amortización del año 2X20 quedaría de la siguiente forma:

$$\text{Amortización de fondo de comercio} = 2.000.000/10 = 200.000 \text{ euros}$$

Amortización de otro inmovilizado intangible = $500.000 - 200.000 = 300.000$ euros. Este importe supone que este activo se adquirió el 1 de octubre de 2X20, ya que se corresponde con una cuarta parte de la cuota anual.

Por consiguiente, la distribución del saldo de amortización acumulada del inmovilizado intangible, quedaría de la siguiente forma:

Importe total	5.000.000
Investigación	(3.200.000)
Resto del inmovilizado intangible	1.800.000
Otro inmovilizado intangible	(300.000)
Fondo de comercio	1.500.000

En resumen, las partidas de inmovilizado intangible que figuran en balance quedarían de la siguiente manera:

Investigación	4.000.000
Fondo de comercio	2.000.000
Otro inmovilizado intangible	6.000.000
Amortización acumulada del inmovilizado intangible	(5.000.000)
Investigación	3.200.000
Fondo de comercio	1.500.000
Otro intangible	300.000

Adicionalmente, se añadirían al activo del balance dos partidas omitidas:

Desarrollo	4.000.000
Amortización acumulada de desarrollo	(2.000.000)

A efectos de desarrollar la solución del supuesto, vamos a considerar esta segunda alternativa, es decir, en el balance proporcionado se ha omitido la información relativa a los gastos de desarrollo.

Operaciones realizadas en el ejercicio 2X21

1. 5-2-2X21. Reparto del resultado del ejercicio 2X20.

Según el artículo 273 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC):

una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.

Patrimonio neto contable	Importe
Capital social	16.000.000
Reserva legal	2.000.000
Reservas voluntarias	2.000.000
Remanente	600.000
Acciones propias	(1.000.000)
Resultado del ejercicio	4.000.000
Subvenciones oficiales de capital	2.000.000
Patrimonio neto contable	25.600.000
+/- Ajustes	
Subvenciones oficiales de capital	(2.000.000)
Patrimonio neto contable ajustado	23.600.000
Capital social	16.000.000
Exceso de patrimonio sobre capital	7.600.000

El patrimonio neto previo al reparto del resultado excede al capital social en 7.600.000 euros, por lo que, para cumplir las disposiciones del artículo 273 del TRLSC, no se podrá repartir un importe superior a esa cifra.

Por otro lado, el artículo 3.5 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (RICAC), establece el proceso de cálculo del beneficio distribuable.

Patrimonio neto contable	Importe
Resultado del ejercicio	4.000.000
Ajustes positivos	2.600.000
Reservas voluntarias	2.000.000
Remanente	600.000
Ajustes negativos	(3.200.000)
Dotación de reserva legal (1)	400.000
Reservas voluntarias para cobertura de gastos de I+D (2)	2.800.000
Beneficio distribuable	3.400.000

(1) Reserva legal.

Deberá destinarse, al menos, un 10% del beneficio del ejercicio a la reserva legal, hasta que esta alcance el 20% del capital social (art. 274 TRLSC).

20% del capital social (20% × 16.000.000)	3.200.000
Reserva legal efectiva	2.000.000
10% del beneficio (10% × 4.000.000)	400.000

(2) Reservas voluntarias para cobertura de gastos de I+D

Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de I+D que figuren en el activo del balance (art. 273 TRLSC).

Investigación	4.000.000
Desarrollo	4.000.000
Amortización acumulada	(5.200.000)
Valor contable	2.800.000

Reparto del resultado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	4.000.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
120	Remanente	600.000	
112	Reserva legal		400.000
113	Reservas voluntarias		800.000
526	Dividendo activo a pagar		3.400.000

2. 20-2-2X21. Pago del dividendo con una retención del 19 %.

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	3.400.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (3.400.000 × 19%)		646.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.754.000

3. 30-3-2X21. Venta de las acciones propias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.300.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		1.000.000
113	Reservas voluntarias		300.000

Por los gastos de la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

4. 1-7-2X21. La sociedad inscribe en el Registro de la Propiedad el invento que tiene contabilizado en el activo.

El enunciado indica que los gastos de investigación que figuran en el balance cumplen los requisitos para su activación como propiedad industrial.

De acuerdo con el apartado 2, «Propiedad industrial», de la norma sexta, Normas particulares del inmovilizado intangible, de la Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, la propiedad industrial se valorará por el valor en libros de los gastos de desarrollo activados en el momento en que se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial. Por su parte, los gastos de investigación seguirán su ritmo de amortización y en ningún caso se incorporarán al valor contable de la propiedad industrial.

A efectos de solución, entendemos que el enunciado se refiere a que son los gastos de desarrollo los que cumplen los requisitos para su inscripción.

Por la amortización de los gastos de desarrollo hasta el 1 de julio de 2X21:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (4.000.000/4 × 6/12)	500.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		500.000

Transferencia de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	500.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		500.000

Inscripción en el Registro de la Propiedad:

Código	Cuenta	Debe	Haber
203	Propiedad industrial	1.505.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible	2.500.000	
201	Desarrollo		4.000.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

Al cierre de año 2X21, se amortizará la patente y se transferirá la subvención de acuerdo con la vida útil asignada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (1.505.000/5 × 6/12)	150.500	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		150.500

Transferencia de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital (1.500.000/5 × 6/12)	150.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		150.000

5. Deterioro del activo no corriente mantenido para la venta.

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material (4.000.000 × 20%)	800.000	
599	Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta		800.000

6. 31-12-2X21. Amortización de los elementos de inmovilizado.

Por la amortización del inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (24.000.000 × 10%)	2.400.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.400.000

Por la amortización de la investigación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (4.000.000 × 20%)	800.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		800.000

Por la baja de la investigación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible	4.000.000	
200	Investigación		4.000.000

Por la amortización del fondo de comercio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (2.000.000 × 10%)	200.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		200.000

Por la amortización del otro inmovilizado intangible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (6.000.000 × 20%)	1.200.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		1.200.000

7. El 31 de diciembre de 2X21 las acciones de la sociedad cotizan a 18 euros cada una.

No procede realizar ninguna anotación contable.

Operaciones realizadas por la sociedad Ladejada, relacionadas con la sociedad Serdesa

1. 5-2-2X21. Reconocimiento del dividendo acordado por Serdesa.

El dividendo reconocido por Serdesa se repartirá entre las acciones en circulación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	4.473,68	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (3.400.000/1.520.000 × 2.000)		4.473,68

2. Cobro del dividendo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.623,68	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (4.473,68 × 19%)	850	
545	Dividendo a cobrar		4.473,68

3. 31-12-2X21. Ajuste de las acciones de Serdesa a su valor razonable (18 €).

Valor contable (2.000 × 16)	32.000
Valor razonable (2.000 × 18)	36.000
Beneficio	4.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	4.000	
7634	Beneficios de otros instrumentos financieros		4.000

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Merchandise se dedica a la importación y comercialización de contenedores de productos de consumo doméstico. Su sede social está en Madrid, pero realiza sus compras principalmente en el mercado chino.

Dado que lo que importa son principalmente productos menores de consumo, su valoración se realiza tomando como referencia el número de unidades de producto, considerando a todos como productos similares, ya que son elementos de muy bajo coste de producción.

Las existencias iniciales de producto ascienden a 257.640 unidades valoradas a 0,23 euros cada una.

Todas las operaciones las realiza por banco.

Durante el año 2X21 ha realizado, entre otras, las siguientes operaciones:

1. El 3 de febrero realiza la importación de un contenedor con 790.000 unidades de producto que se adquieren a un precio unitario de 0,28 dólares USA cada una. Los costes de flete y transporte adicionales ascienden a 25.000 euros y además abona en concepto de seguro de la compra 2.800 euros. El tipo de cambio del dólar USA a esa fecha es de 1 dólar USA = 0,80 euros.
2. Con fecha 6 de marzo realiza una venta de 765.000 unidades a un precio unitario de 0,75 euros por unidad. Además, Merchandise asume costes de transporte de dicha compra por valor de 1.700 euros.
3. Son devueltas 20.000 unidades de la venta anterior por defectos. La sociedad considera que no son recuperables y procede a su destrucción.
4. Como consecuencia de una nueva negociación con los proveedores chinos, la sociedad acuerda realizar una compra en dos tramos. La compra total asciende a 1.500.000 unidades que la sociedad puede ejecutar en dos fases con las siguientes condiciones:
 - Una primera adquisición de al menos un 40 % del pedido a la firma del contrato (el día 1 de junio) a un precio de 0,18 dólares USA la unidad.
 - Una segunda que Merchandise puede ejecutar es dos posibles momentos:
 - Antes del 1 de octubre a un precio de 0,175 euros unidad.
 - O después del 1 de octubre a 0,19 euros unidad hasta completar la totalidad del pedido.

La sociedad ejecuta la primera opción por un 60 % de las unidades comprometidas al precio de 0,18 dólares USA unidad. Asume además costes de transporte por valor de 16.500 euros. El tipo de cambio a esa fecha es de 1 dólar USA = 0,76 euros.

Para la segunda se decide por realizar la compra el mismo 1 de octubre, para lo que compra las unidades comprometidas restantes. Abona por gastos de transporte 17.500 euros y por prima de seguro de las mercancías 6.000 euros.

Al recibirse el contenedor, resulta que 35.000 unidades resultan deterioradas e inservibles para la venta como consecuencia del transporte. La sociedad decide destruirlas y la compañía de seguros les indemniza con 21.800 euros. El tipo de cambio del dólar USA a 1 de octubre es de 1 dólar USA = 0,77 euros.

5. Las ventas del último trimestre ascienden a 1.646.000 unidades a un precio unitario de 0,75 euros. Se han aplicado descuentos a los clientes por valor de 87.500 euros y no se han producido devoluciones.

6. La sociedad utiliza como criterio de valoración de existencias el FIFO. Al cierre del ejercicio, se realiza el inventario final que asciende a 100.750 unidades. La cotización del dólar USA es de 1 euro = 0,65 dólares USA.
7. Como consecuencia de necesidades de tesorería, Merchandise decide realizar una emisión de pagarés por un nominal de 1.000.000 de euros con vencimiento a 12 meses. Tras la subasta los pagarés se adjudican por 954.000 euros. Los costes de la emisión han ascendido a 20.000 euros.
8. A los 6 meses de la emisión recompra la mitad de los pagarés emitidos, de acuerdo con su valor de cotización en el mercado en ese momento 493.000 euros.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores.

Valoración final de las existencias y asientos de contabilización

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Las existencias iniciales de producto ascienden a 257.640 unidades valoradas a 0,23 euros cada una. El coste de estas existencias será: $257.640 \times 0,23 = 59.257,20$ euros.

1. 3-2-2X21. Importación de 790.000 unidades.

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías $(790.000 \times 0,28 \times 0,8 + 25.000 + 2.800)$	204.760	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		204.760

$$\text{Coste unitario} = \frac{204.760}{790.000} = 0,25918987 \text{ euros}$$

2. 6-3-2X21. Venta de 765.000 unidades.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	573.750	
700	Ventas de mercaderías (765.000 × 0,75)		573.750

Los gastos de venta se registran en la cuenta de gastos por naturaleza que corresponda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	1.700	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.700

3. Devolución de 20.000 unidades de la venta anterior.

Código	Cuenta	Debe	Haber
708	Devoluciones de ventas y operaciones similares (20.000 × 0,75)	15.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000

Estas unidades no se tendrán en cuenta para realizar el inventario final.

4. 1-6-2X21. Adquisición del 60 % de las unidades correspondientes al contrato firmado con el proveedor chino.

Número de unidades adquiridas: $1.500.000 \times 60 \% = 900.000$ unidades.

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (900.000 × 0,18 × 0,76 + 16.500)	139.620	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		139.620

$$\text{Coste unitario} = \frac{139.620}{900.000} = 0,1551333 \text{ euros}$$

1-10-2X21. Adquisición de las restantes 600.000 unidades.

Al realizarse la adquisición de estas unidades el día 1 de octubre, y no quedar claro en el enunciado el precio para este día, optamos por tomar el primero de los precios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (600.000 × 0,175 + 17.500 + 6.000)	128.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		128.500

$$\text{Coste unitario} = \frac{128.500}{600.000} = 0,2141667 \text{ euros}$$

Por la indemnización de la compañía de seguros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	21.800	
778	Ingresos excepcionales		21.800

Las 35.000 unidades inservibles no se tendrán en cuenta para el inventario final de existencias.

5. Ventas del último trimestre.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.147.000	
700	Ventas de mercaderías (1.646.000 × 0,75 – 87.500)		1.147.000

6. Valoración de las existencias finales.

Concepto/Precios	0,23	0,25918987	0,15513333	0,2141667
Existencias iniciales	257.640			
Compra 3 de febrero		790.000		
Venta 6 de marzo	-257.640	-507.360		
Existencias	0	282.640		
Compra 1 de junio			900.000	
Existencias		282.640	900.000	
Compra 1 de octubre				565.000
Existencias		282.640	900.000	565.000
Ventas último trimestre		-282.640	-900.000	-463.360
Existencias		0	0	101.640
Unidades perdidas (1)				890
Existencias finales				100.750

(1) De acuerdo con el enunciado, las existencias en el almacén ascienden a 100.750 unidades, por lo que se habrán perdido 890 unidades (101.640 – 100.750). El precio de adquisición de las existencias finales será $100.750 \times 0,2141667 = 21.577,29$ euros.

Por las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	59.257,20	
300	Mercaderías (257.640 × 0,23)		59.257,20

Por las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (100.750 × 0,2141667)	21.577,29	
610	Variación de existencias de mercaderías		21.577,29

7. Emisión de pagarés.

Estos pagarés se clasifican, a efectos de valoración contable, en la cartera de pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, ya que la sociedad tiene intención de recomprarlos en el corto plazo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	934.000	
669	Otros gastos financieros	20.000	
505	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo		954.000

8. Recompra de la mitad de los pagarés a los 6 meses por 493.000 euros.

En el apartado 10 de la Norma 7.^a, «Pérdidas y ganancias», de las normas para elaborar las cuentas anuales se establece:

En la partida 14.a) «Variación de valor razonable en instrumentos financieros. Valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias» se reflejarán los cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros incluidos en las categorías de «Activos (pasivos) financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias» en los términos recogidos en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, pudiendo imputarse el importe de los intereses devengados así como el de los dividendos devengados a cobrar, en las partidas que corresponda, según su naturaleza.

De acuerdo con esta norma, el registro contable de la operación de los pagarés emitidos por Merchandise se podrá realizar de dos formas:

- a) Separando el efecto total entre gasto financiero por los intereses devengados y resultado por la diferencia hasta la cotización de los títulos

Por el devengo de intereses de los 6 meses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos [(1.000.000 – 954.000) × 6/12]	23.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
505	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo		23.000

Ajuste a valor razonable.

Valor contable (954.000 + 23.000)	977.000
Valor razonable (493.000 × 2)	986.000
Pérdida	9.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	9.000	
505	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo		9.000

b) Sin necesidad de separar el efecto de los intereses devengados, imputando el importe total de la variación como resultado financiero (ya sea beneficio o pérdida)

Valor contable	954.000
Valor razonable (493.000 × 2)	986.000
Pérdida	32.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	32.000	
505	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo		32.000

En cualquiera de las dos alternativas, los títulos quedarán valorados de la misma forma. La única diferencia es que, en la primera opción, el resultado figura en dos cuentas del resultado financiero de la cuenta de pérdidas y ganancias, mientras que, en la segunda, únicamente, aparecerá una cuenta en el resultado financiero.

Por la recompra de los títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
505	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo	493.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		493.000

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera

1. El día 1 de julio del año 2X20 se constituye la sociedad anónima Explotaciones Arbóreas formada por 50.000 acciones de valor nominal 100 euros cada una.

Dos socios realizan una aportación dineraria, el primero por 1.000.000 de euros y el segundo por 2.200.000 euros, mientras que el tercero realiza una aportación no dineraria consistente en maquinaria (tasada en 600.000 €) y el resto en elementos de transporte aptos para la explotación maderera, que es el objeto de la sociedad.
2. Los gastos de registro y constitución ascienden a 50.000 euros, que son abonados por banco.
3. Con fecha 1 de septiembre de 2X20 la sociedad realiza un plan de negocio para presentarse a un concurso convocado por una mancomunidad de municipios para la explotación de una zona maderera en una provincia española. La elaboración del plan tiene unos costes de 25.000 euros, que son abonados por banco.
4. El 1 de noviembre se resuelve el concurso siendo Explotaciones Arbóreas la adjudicataria de la concesión. Las condiciones fijadas para la concesión son las siguientes:
 - Duración: 5 años desde el 1 de enero del año 2X21 hasta el 31 de diciembre del año 2X25.
 - La sociedad tiene la obligación de reponer el bosque a su estado original para lo que necesitará realizar una serie de obras en el último trimestre del año 2X25 cuyo coste se estima en unos 900.000 euros.

La sociedad tiene derecho a la explotación maderera siendo a su cargo todos los gastos, fijándose anualmente un canon de 1.600.000 euros fijo más un 20 % de las ventas que se realicen.

5. Para poder iniciar las operaciones, la empresa necesita ejecutar unas obras iniciales de infraestructura que son realizadas antes del comienzo de la explotación y cuyo coste, que abonan por transferencia bancaria, es de 2.800.000 euros. Para poder financiar dicho canon solicita un préstamo a una entidad bancaria que se lo concede el 31 de diciembre de 2X20 en las siguientes condiciones:
 - Interés anual de un 6 %.
 - Vencimiento: 31 de diciembre del año 2X24.
 - El préstamo se reembolsará mediante anualidades constantes de capital de 700.000 euros pagaderas a 31 de diciembre de cada año. Los intereses se abonan semestralmente a 30 de junio y 30 de diciembre de cada año.

6. El 1 de enero del año 2X21 comienza la explotación maderera una vez finalizadas las obras. Durante el año 2X21 las ventas ascendieron a 5.000.000 de euros.
7. Las ventas del año 2X22 fueron de 6.000.000 de euros.
8. En el mes de septiembre del año 2X23 se descubre una plaga que afecta a gran parte de la explotación y que provoca una paralización en la actividad de Explotaciones Arbóreas. Esta sociedad tiene que invertir 1.000.000 de euros en el saneamiento del bosque y le supone no tener ingresos durante el resto del año 2X23 y al menos el primer trimestre del año 2X24. Las ventas del año 2X23 son de 1.450.000 euros.
9. Se renegocia con la mancomunidad una ampliación de un año en la concesión en los mismos términos de canon anual por lo que la explotación se amplía hasta el 31 de diciembre del año 2X26. Se estima que, al final del nuevo periodo concesional, las obras necesarias para la adecuación del bosque ascenderán a 1.300.000 euros debido a las nuevas circunstancias acaecidas.
10. Al finalizar el año 2X24 se cancela el préstamo bancario, siendo sus ventas de 4.600.000 euros.
11. El año 2X25 se cierra con unas ventas de 7.400.000 euros.
12. Al finalizar el año 2X26 se finaliza la concesión. Explotaciones Arbóreas abona 1.180.000 euros por las obras necesarias para proceder a la reversión de la concesión. Las ventas ascendieron a 9.450.000 euros.

Se considera, salvo indicación en contrario, una tasa de descuento de referencia para las operaciones a largo plazo de un 4 %.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores de los años 2X20 a 2X26.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

1. Constitución de la sociedad anónima Explotaciones Arbóreas.

Emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (50.000 × 100)	5.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		5.000.000

Suscripción y desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.200.000	
213	Maquinaria	600.000	
218	Elementos de transporte	1.200.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		5.000.000

El enunciado no indica cuál es la vida útil de los elementos de inmovilizado aportados por los socios en la constitución.

Inscripción en el Registro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	5.000.000	
100	Capital social		5.000.000

2. Los gastos de registro y constitución ascienden a 50.000 euros.

De acuerdo con el PGC, los gastos derivados de transacciones con instrumentos de patrimonio propio, incluidos los gastos de emisión, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

3. 1-9-2X20. Por los gastos de elaboración del plan de negocio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios	25.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		25.000

4. 1-11-2X20. Obtención de la concesión.

Según se establece en la norma sexta, apartado 6 de la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, las concesiones administrativas figurarán en el activo del balance valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención.

Código	Cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	25.000	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		25.000

Si bien la obtención de la concesión se produce el día 1 de noviembre, la explotación del negocio no comienza hasta el día 1 de enero de 2X21, por lo que la amortización de la concesión comenzará también a partir de esa fecha.

Adicionalmente, la sociedad deberá pagar un canon anual durante los años de explotación del negocio maderero. De acuerdo con la resolución antes mencionada, el valor actual de estos pagos no se incluirá en el valor del activo, por lo que esos importes se contabilizarán como gasto en cada uno los años de la concesión.

En cuanto a la obligación de reponer el bosque a su estado original¹, a pesar de obtener la concesión el 1 de noviembre, entendemos que nacerá en el momento de iniciarse la explotación a principios del año 2X21.

¹ La obligación de devolver el bosque a su estado original, en realidad, debería surgir a medida que la sociedad despliegue su actividad, puesto que en el momento inicial el bosque permanece en ese estado. No obstante, con los datos del enunciado no es posible su registro contable de esta forma. También podría pensarse que la obligación está relacionada con las obras de infraestructura, en cuyo caso las anotaciones contables serían las propuestas en la solución, pero incluyendo su importe en el valor inicial de las obras de infraestructura.

Código	Cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	739.734,40	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (900.000/1,04 ⁵)		739.734,40

5. Obras de infraestructura y obtención del préstamo.

Por las obras de infraestructura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	2.800.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.800.000

La amortización de estas obras comenzará a partir del 1 de enero de 2X21 y su vida útil será el periodo concesional.

Por la obtención del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.800.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		700.000
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		2.100.000

El cuadro de amortización del préstamo obtenido por la sociedad será:

	Capital amortizado	Intereses	Pago	Capital vivo
31-12-2X20				2.800.000
30-06-2X21		84.000	84.000	2.800.000
30-12-2X21	700.000	84.000	784.000	2.100.000
30-06-2X22		63.000	63.000	2.100.000



	Capital amortizado	Intereses	Pago	Capital vivo
▶				
30-12-2X22	700.000	63.000	763.000	1.400.000
30-06-2X23		42.000	42.000	1.400.000
30-12-2X23	700.000	42.000	742.000	700.000
30-06-2X24		21.000	21.000	700.000
30-12-2X24	700.000	21.000	721.000	0

6. Anotaciones del año 2X21.

Por las ventas del año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	5.000.000	
701	Ventas de productos terminados		5.000.000

30-6-2X21. Pago de los intereses del préstamo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	84.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		84.000

31-12-2X21. En esta fecha procede realizar las siguientes anotaciones:

Pago de la cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	84.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	700.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		784.000

Reclasificación del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	700.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		700.000

Pago del canon anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (1.600.000 + 5.000.000 × 20%)	2.600.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.600.000

Amortización de la concesión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (764.734,40/5)	152.946,88	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		152.946,88

Amortización de las obras de infraestructura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (2.800.000/5)	560.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		560.000

Actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (739.734,40 × 4%)	29.589,38	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		29.589,38

Respecto a la maquinaria y a los elementos de transporte aportados en el momento de la constitución por los socios, al no indicarse la vida útil, no registramos la amortización.

7. Anotaciones del año 2X22.

Por las ventas del año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	6.000.000	
701	Ventas de productos terminados		6.000.000

30-6-2X22. Pago de los intereses del préstamo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	63.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		63.000

31-12-2X22. En esta fecha procede realizar las siguientes anotaciones:

Pago de la cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	63.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	700.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		763.000

Reclasificación del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	700.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		700.000

Pago del canon anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (1.600.000 + 6.000.000 × 20%)	2.800.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.800.000

Amortización de la concesión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (764.734,40/5)	152.946,88	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		152.946,88

Amortización de las obras de infraestructura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (2.800.000/5)	560.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		560.000

Actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (739.734,40 × 1,04 × 4%)	30.772,95	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		30.772,95

8. Anotaciones del año 2X23.

Por los gastos de saneamiento del bosque:

Código	Cuenta	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación	1.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000.000

Por las ventas del año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.450.000	
701	Ventas de productos terminados		1.450.000

30-6-2X23. Pago de los intereses del préstamo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	42.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		42.000

31-12-2X23. En esta fecha procede realizar las siguientes anotaciones:

Pago de la cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	42.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	700.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		742.000

Reclasificación del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	700.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		700.000

Pago del canon anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (1.600.000 + 1.450.000 × 20%)	1.890.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.890.000

Amortización de la concesión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (764.734,40/5)	152.946,88	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		152.946,88

Amortización de las obras de infraestructura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (2.800.000/5)	560.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		560.000

Actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (739.734,40 × 1,04 ² × 4 %)	32.003,87	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		32.003,87

9. Ampliación, en el año 2X24, de un año en el periodo concesional.

La ampliación del periodo concesional provocará un cambio en las cuotas de amortización de la concesión y de las obras de infraestructura, así como en el valor actual de la obligación de desmantelamiento.

Obligación de desmantelamiento:

Valor contable (900.000 × 1,04 ⁻²)	832.100,60
Nueva estimación (1.300.000 × 1,04 ⁻³)	1.155.695,27
Incremento de la obligación	323.594,67

De acuerdo con el apartado 2, de la Norma Primera, de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, si se produce un cambio en la estimación del importe de la obligación de desmantelamiento, se modificará, en la misma cuantía, el valor del inmovilizado, en nuestro caso la concesión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	323.594,67	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		323.594,67

Concesiones administrativas:

Valor inicial	764.734,40
Amortización acumulada $(764.734,40/5 \times 3)$	(458.840,64)
Aumento por cambio en la provisión	323.594,67
Valor contable	629.488,43

Obras de infraestructura:

Valor inicial	2.800.000
Amortización acumulada $(2.800.000/5 \times 3)$	(1.680.000)
Valor contable	1.120.000

La vida útil pendiente, tanto para la concesión administrativa como para la obra de infraestructura, será de 3 años.

10. Al finalizar el año 2X24 se cancela el préstamo bancario, siendo sus ventas de 4.600.000 euros.

Por las ventas del año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.600.000	
701	Ventas de productos terminados		4.600.000

30-6-2X24. Pago de los intereses del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	21.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		21.000

31-12-2X24. En esta fecha procede realizar las siguientes anotaciones:

Pago de la cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	21.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	700.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		721.000

Pago del canon anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (1.600.000 + 4.600.000 × 20%)	2.520.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.520.000

Amortización de la concesión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (629.488,43/3)	209.829,48	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		209.829,48

Amortización de las obras de infraestructura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (1.120.000/3)	373.333,33	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		373.333,33

Actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (1.155.695,27 × 4%)	46.227,81	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		46.227,81

11. Anotaciones del año 2X25.

Por las ventas del año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	7.400.000	
701	Ventas de productos terminados		7.400.000

31-12-2X25. En esta fecha procede realizar las siguientes anotaciones:

Pago del canon anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (1.600.000 + 7.400.000 × 20 %)	3.080.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.080.000

Amortización de la concesión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (629.488,43/3)	209.829,48	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		209.829,48

Amortización de las obras de infraestructura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (1.120.000/3)	373.333,33	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		373.333,33

Actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (1.155.695,27 × 1,04 × 4 %)	48.076,92	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		48.076,92

Reclasificación de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (1.155.695,27 × 1,04 ²)	1.250.000	
5293	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		1.250.000

12. Anotaciones del año 2X26.

Por las ventas del año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	9.450.000	
701	Ventas de productos terminados		9.450.000

31-12-2X26. En esta fecha procede realizar las siguientes anotaciones:

Pago del canon anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (1.600.000 + 9.450.000 × 20%)	3.490.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.490.000

Amortización de la concesión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (629.488,43/3)	209.829,48	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		209.829,48

Amortización de las obras de infraestructura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (1.120.000/3)	373.333,33	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		373.333,33

Actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (1.250.000 × 4%)	50.000	
5293	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		50.000

Baja de la concesión administrativa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible	1.088.329,07	
202	Concesiones administrativas		1.088.329,07

Baja de las obras de infraestructura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	2.800.000	
219	Otro inmovilizado material		2.800.000

Por las obras de reversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5293	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	1.300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.180.000
770	Beneficios procedentes del inmovilizado intangible		120.000

Caso práctico núm. 4

Contabilidad financiera

1. El 1 de enero de 2X19, la empresa es demandada por un proveedor, por daños que se han producido en sus instalaciones como consecuencia de material defectuoso. La empresa entiende que es muy probable que sea condenada a pagar una indemnización de 35.000 euros, dentro de 3 años, por lo que dotó la oportuna provisión para hacer frente a esta posible responsabilidad. Finalmente, el 31 de marzo de 2X21 hay pronunciamiento judicial firme, por el cual la empresa es condenada a pagar 40.000 euros, que son abonados por banco.

La tasa de actualización para todo el periodo es del 2 %.

2. El 1 de octubre de 2X19, con la finalidad de mejorar su red logística de transporte decide adquirir dos vehículos por importe cada uno de ellos de 80.000 euros, cuyo importe es abonado por banco. Se considera que su vida útil será de 8 años, sin que al final de este periodo tengan valor residual alguno.

El día 5 de junio de 2X20 se aprueban unas subvenciones por el ayuntamiento en el que reside la entidad, en cuyas bases se establece que por cada vehículo que se adquiera, y que se mantenga durante un periodo de 2 años, desde su adquisición, se concede una subvención del 30 % del valor de adquisición. Se solicita esa subvención que es concedida el 5 de noviembre de 2X20 y que se cobra, por banco, el 1 de diciembre de 2X20.

El 1 de julio de 2X21, se observa que no es rentable el mantenimiento de los dos vehículos, vendiendo uno de ellos por importe de 50.000 euros, conservando el otro.

3. El 1 de julio de 2X19 vendió una maquinaria, por importe de 30.000 euros que ya no se está utilizando en la producción. Su valor de adquisición fue de 100.000 euros y está amortizada en un 60 %. La forma de pago será en tres plazos de la siguiente forma, 10.000 euros al contado, 10.500 euros al año y 11.000 euros a los dos años.

TIE: 4,920595 %

4. El 1 de noviembre 2X19 adquirió una instalación técnica por importe de 1.200.000 euros, que fueron abonados por banco, estimándose una vida útil de 10 años.

Posteriormente el 1 de octubre de 2X20, se le tuvieron que hacer diversas reparaciones y mantenimientos, que en ningún caso han supuesto ni una mayor capacidad productiva ni una mayor vida útil por importe de 147.150 euros que fueron contabilizados como un mayor valor del activo por el departamento de contabilidad.

El 1 de agosto de 2X21 se nombra un nuevo director financiero encargado de efectuar una auditoría contable. En la misma se detecta que en ningún caso los costes de reparación y mantenimiento deberían de haberse contabilizado como mayor valor del activo, por lo que se procede a su regularización.

5. El día 1 de abril de 2X19, adquirió 500 obligaciones de la sociedad Celasa, de valor nominal 100 euros que fueron emitidas con una prima de emisión del 5 % y que tienen una prima de reembolso del 3 %. Estas obligaciones devengan un interés anual del 4 % que es pagadero el día 1 de abril de cada año. Los gastos de esta operación ascendieron a 200 euros. Las obligaciones se emiten a 3 años.

La intención es mantenerlas hasta su vencimiento.

A 31 de diciembre de 2X19 el valor de cotización por obligación era de 125 euros, a 31 de diciembre de 2X20 el valor de cotización era de 90 euros por obligación y a 31 de diciembre de 2X21 es de 110 euros por obligación.

TIE: 5,8390082084 %

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores correspondientes a los ejercicios 2X19, 2X20 y 2X21.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

1. Provisión para responsabilidades.

Teniendo en cuenta la tasa de actualización del 2 % que proporciona el enunciado, resultaría la siguiente valoración de la provisión y el siguiente devengo de intereses:

	Intereses	Provisión
1-1-2X19		32.981,28
31-12-2X19	659,63	33.640,91
31-12-2X20	672,82	34.313,73
31-12-2X21	686,27	35.000

1-1-2X19. Por la dotación de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	32.981,28	
142	Provisión para otras responsabilidades		32.981,28

31-12-2X19. Por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	659,63	
142	Provisión para otras responsabilidades		659,63

31-12-2X20

Por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	672,82	
142	Provisión para otras responsabilidades		672,82

Por la reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
142	Provisión para otras responsabilidades	34.313,73	
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades		34.313,73

31-3-2X21

Por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones [34.313,73 × (1,02 ^{3/12} - 1)]	170,30	
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades		170,30

Valor contable de la provisión = 34.484,02

Por el pago resultante del pronunciamiento judicial firme:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades	34.484,02	
678	Gastos excepcionales	5.515,98	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		40.000

2. Inmovilizados financiados por subvención e incumplimiento de requisitos respecto a un inmovilizado.

1-10-2X19. Por la compra de los vehículos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	160.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		160.000

31-12-2X19. Por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (160.000/8 × 3/12)	5.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		5.000

5-11-2X20. Por la concesión de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	48.000	
130	Subvenciones oficiales de capital (160.000 × 30%)		48.000

Se reconoce la subvención en el momento de la concesión considerándose que en dicho momento se cumplen las condiciones establecidas para su concesión. A este respecto la disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010 dispone que, a los exclusivos efectos de su registro contable, para entender cumplidas las condiciones establecidas para su concesión se aplicarán los siguientes criterios:

- a) Subvenciones concedidas para adquirir un activo. Si las condiciones del otorgamiento exigen mantener la inversión durante un determinado número de años, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya realizado la inversión y no existan dudas razonables de que se mantendrá en el periodo fijado en los términos de la concesión.

Del enunciado no se desprende que en el momento de la concesión existan dudas razonables sobre el mantenimiento de los elementos de transporte durante el periodo de 2 años desde su adquisición.

1-12-2X20. Por el cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	48.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		48.000

31-12-2X20

Por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (160.000/8)	20.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		20.000

Por la transferencia de la subvención a resultados dado que la subvención se registró en un ejercicio posterior a la adquisición de los elementos financiados por la misma, la consulta 11 del BOICAC 75 (NFC031165) dispone que si la subvención financia parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada subvención, donación o legado, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo financiado, desde el momento del registro, es decir, prospectivamente. En este caso no procederá hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención, donación o legado se ha debido registrar como un ingreso en un momento posterior de acuerdo con los criterios contables (en consecuencia, no se trata de un error ni de un cambio de criterio contable) y admite ser correlacionada con la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del valor contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 18.^a del PGC, procede su registro como ingreso de patrimonio neto.

Teniendo en cuenta lo anterior, y que desde el momento de la concesión restan 6 años y 11 meses (otra opción sería considerar todo el presente ejercicio y transferirla en 7,75 años), procederá la siguiente anotación por la transferencia de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital (48.000/6,91666 × 2/12)	1.156,63	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		1.156,63

1-7-2X21

Por la amortización del vehículo que se vende:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (80.000/8 × 6/12)	5.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		5.000

Por la venta del vehículo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (80.000/8 × 1,75)	17.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	12.500	
218	Elementos de transporte		80.000

Por el reconocimiento de la devolución de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital [(48.000 – 1.156,63)/2]	23.421,68	
678	Gastos excepcionales	578,32	
4758	Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar		24.000

31-12-2X21

Por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (80.000/8)	10.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		10.000

Por la transferencia de la subvención a resultados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital (24.000/6,91666)	3.469,88	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		3.469,88

3. Venta de inmovilizado con cobro aplazado. TIE: 4,920595 %.

Cuadro del crédito teniendo en cuenta el TIE del 4,920595 %:

	Intereses	Cobro	Coste amortizado
1-7-2X19			20.000
1-7-2X20	984,12	10.500	10.484,12
1-7-2X21	515,88	11.000	0

1-7-2X19. Por la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (100.000 × 60%)	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.000	
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado (10.500 – 20.000 × 4,920595 %)	9.515,88	
253	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado	10.484,12	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	10.000	
213	Maquinaria		100.000

Se podría considerar que previamente se hubiera reclasificado el inmovilizado como activo no corriente mantenido para la venta (el enunciado indica que ya no se utiliza en la producción).

31-12-2X19. Por el devengo de intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	492,06	
762	Ingresos de créditos (984,12 × 6/12)		492,06

1-7-2X20

Por el devengo de intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	492,06	
762	Ingresos de créditos (984,12 x 6/12)		492,06

Por el cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.500	
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado		10.500

Por la reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	10.484,12	
253	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado		10.484,12

31-12-2X20. Por el devengo de intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	257,94	
762	Ingresos de créditos (515,88 x 6/12)		257,94

1-7-2X21

Por el devengo de intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	257,94	
762	Ingresos de créditos (515,88 x 6/12)		257,94

Por el cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	11.000	
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado		11.000

4. Gastos de reparación registrados como mayor valor del inmovilizado y corrección del error en ejercicio posterior.

1-11-2X19. Por la adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	1.200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.200.000

31-12-2X19. Por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (1.200.000/10 × 2/12)	20.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		20.000

1-10-2X20. Por el registro como mayor valor del activo de las reparaciones y mantenimientos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	147.150	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		147.150

31-12-2X20. Por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $\{[1.200.000/10 + 147.150/(9 + 1/12) \times 3/12] = (120.000 + 4.050)\}$	124.050	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		124.050

1-8-2X21. Por la corrección del error de registrar los costes de reparaciones y mantenimiento como mayor valor del inmovilizado, aplicando lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22.^a en sus párrafos 2.º y 3.º:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	4.050	
113	Reservas voluntarias	143.100	
212	Instalaciones técnicas		147.150

31-12-2X21. Por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (1.200.000/10)	120.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		120.000

5. Valores representativos de deuda clasificados en la categoría de activos financieros a coste amortizado.

Dado que la empresa pretende mantener la inversión hasta el vencimiento, su objetivo es percibir los flujos de efectivo, principal e intereses, derivados de la ejecución del contrato y de las condiciones contractuales, por lo que procede clasificar la inversión en la categoría de activos financieros a coste amortizado.

Según los datos del enunciado:

Valor emisión	47.500 (500 × 100 × 95%)
Importe satisfecho	47.700 (47.500 + 200)





Valor de reembolso	51.500 (500 × 100 × 103 %)
Intereses anuales	2.000 (500 × 100 × 4 %)

Partiendo de estos datos el tipo efectivo sería:

1-4-2X19	-47.700
1-4-2X20	2.000
1-4-2X21	2.000
1-4-2X22	53.500
TIR	6,6786459 %

Para que el tipo efectivo fuera el del enunciado, el importe satisfecho debería haber sido de 48.800, por lo que la prima de emisión debería haber sido del 2,8 %.

El cuadro de amortización según el tipo efectivo calculado sería el siguiente:

	Intereses	Cobro	Coste amortizado
1-4-2X19			47.700
1-4-2X20	3.185,71	2.000	48.885,71
1-4-2X21	3.264,90	2.000	50.150,62
1-4-2X22	3.349,38	53.500	0

Con el tipo que proporciona el enunciado:

	Intereses	Cobro	Coste amortizado
1-4-2X19			47.700
1-4-2X20	2.785,21	2.000	48.485,21
1-4-2X21	2.831,06	2.000	49.316,26
1-4-2X22	2.879,58	53.500	-1.304,16

Para registrar las anotaciones se tomará el tipo efectivo calculado:

1-4-2X19. Por la compra de los valores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	47.700	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		47.700

31-12-2X19. Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas (2.000 × 9/12)	1.500	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	889,28	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (3.185,71 × 9/12)		2.389,28

Dado que figuran en la categoría de activos financieros a coste amortizado, no procede ajustar el valor de las obligaciones a su valor razonable a 31 de diciembre de 2X19.

1-4-2X20

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas (2.000 × 3/12)	500	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	296,43	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (3.185,71 × 3/12)		796,43

Por el cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.000	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas		2.000

31-12-2X20. Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas (2.000 × 9/12)	1.500	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	948,68	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (3.264,90 × 9/12)		2.448,68

En este momento el valor contable de las obligaciones es igual al coste amortizado a 1 de julio de 2X20, 48.885,71, más los intereses devengados a 31 de diciembre de 2X20, 2.448,68, es decir, el valor contable es de 51.334,39.

El valor razonable a 31 de diciembre de 2X20 es de 45.000 (500 × 90).

Como el valor razonable es inferior al valor contable, se puede plantear la posible existencia de deterioro.

En relación con el deterioro, la norma de registro y valoración 9.^a 2.2.3 dispone que procederá registrar una corrección valorativa siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero se ha deteriorado como consecuencia de eventos ocurridos después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso de los flujos de efectivo estimados futuros, que puedan venir motivados por la insolvencia del deudor.

Si bien el valor razonable a 31 de diciembre de 2X20 es inferior a su valor contable, no se aprecia del enunciado la existencia de dudas respecto del cobro de los flujos de efectivo futuros, sin que la bajada del valor razonable, que tampoco es excesivamente significativa, pueda por sí sola determinar la posible insolvencia del deudor.

Por consiguiente, se considera no procedente registrar ninguna corrección valorativa por deterioro.

1-4-2X21

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas (2.000 × 3/12)	500	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	316,23	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (3.264,90 × 3/12)		816,23

Por el cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.000	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas		2.000

Por la reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	50.150,62	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		50.150,62

31-12-2X21. Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas (2.000 × 9/12)	1.500	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	1.012,04	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (3.349,38 × 9/12)		2.512,04

Como hemos señalado anteriormente no procede ajustar la inversión a su valor razonable.

Caso práctico núm. 5

Contabilidad financiera

La sociedad Euomás durante el ejercicio 2X21 ha tenido un importe neto de la cifra de negocios de 9.500.000 euros y un resultado contable antes de impuestos de 2.500.000 euros. Aplica al máximo los beneficios fiscales reconocidos por la legislación vigente.

Está sujeta al tipo del 25 % en el impuesto sobre sociedades.

Durante el ejercicio 2X21 se ha aprobado una modificación del tipo por el impuesto sobre sociedades a aplicar en el ejercicio 2X22 que pasa a ser del 30 %.

1. Forma parte de un grupo de entidades, cuyo domicilio está tanto en España como en otros países de la Unión Europea. Por ello ha obtenido rendimientos netos de su sucursal en Alemania por importe de 250.000 euros, habiendo pagado impuestos en dicho país por estos rendimientos por importe de 30.000 euros. Asimismo, de otra sucursal española recibe dividendos por importe de 15.000 euros. Ambos importes están exentos a efectos del impuesto sobre sociedades.
2. Tiene dos máquinas que fueron adquiridas en el ejercicio 2X18 por importe, cada una de ellas, de 1.000.000 de euros cuyo coeficiente de amortización en tablas es del 12 % y un periodo máximo de amortización de 15 años. Desde su adquisición ha decidido amortizar una de ellas al 10 % y la otra al 5 %, aunque de esta última no ha realizado anotación contable por la amortización.
3. El 1 de enero de 2X18 adquirió unas instalaciones técnicas, por importe de 2.000.000 de euros, que según tablas tienen un coeficiente de amortización del 15 % que no ha amortizado desde su adquisición. El día 1 de enero de 2X21 decide regularizar la situación y reconocer el gasto por amortización. En este caso, no se decide aplicar ningún beneficio fiscal.
4. El día 1 de octubre adquiere unos elementos de transporte por importe de 500.000 euros, cuyo coeficiente de amortización según tablas es del 8 %.
5. El 12 de noviembre dota una provisión para clientes insolventes por importe de 100.000 euros, así como una provisión para atender una futura demanda de otro cliente por incumplimientos, en un importe de 50.000 euros.
6. Ha presentado una declaración tributaria fuera de plazo, sin requerimiento previo, por la que le han girado un recargo de 1.000 euros. De esta declaración ha pedido un aplazamiento por el que ha tenido que abonar unos intereses de 500 euros.
7. Tiene unas bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por importe de 35.000 euros y una reserva de nivelación dotada en el ejercicio 2X16 por importe de 200.000 euros.
8. Del ejercicio 2X17 tiene una deducción pendiente de aplicar por importe de 50.000 euros y en este ejercicio ha generado otra por importe de 30.000 euros que se ha decidido aplicar en 2 años.
9. Se le han practicado retenciones por importe de 35.000 euros y ha efectuado pagos fraccionados por importe de 400.000 euros.

Trabajo a realizar:

1. Cálculo de la base imponible y la cuota íntegra y líquida del impuesto.
2. Conciliación entre el resultado contable y fiscal.
3. Contabilización de las operaciones del ejercicio 2X21, que puedan afectar al impuesto sobre sociedades.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

1. No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
2. En caso de que el opositor estime que no es necesaria anotación contable en algún punto deberá hacerlo constar.
3. En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Aunque se desconoce la cifra de negocios del año anterior, dado que el enunciado indica que la cifra de negocios del año es de 9.500.000 euros, se considera que el año anterior su cifra de negocios también era inferior a 10.000.000 de euros y que, por lo tanto, se aplican los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión.

No obstante, en el punto 1 se indica que forma parte de un grupo de entidades, por lo que el límite de la cifra de negocios se referirá al grupo de entidades si constituyen un grupo mercantil. Por este motivo se podría considerar que no procede aplicar los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión. Si bien, por lo que dice en los puntos 2 a 4, y en el punto 7 que se refiere a una reserva de nivelación dotada, se considera que procede la aplicación de los incentivos fiscales de empresas de reducida dimensión.

Apartado 1. Cálculo de la base imponible y la cuota íntegra y líquida del impuesto

1. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, exentas por el artículo 22 (impuesto que grava las rentas superiores al 10 %). En cuanto al ajuste al establecer que los rendimientos netos son de 250.000 euros y se ha pagado un impuesto en el extranjero, se

considera que en el resultado antes de impuestos solo figura el rendimiento bruto, 250.000 + 30.000, y se practicará un ajuste negativo de 280.000.

Contablemente, por dichos rendimientos a modo de resumen se habrá realizado la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	280.000	
7XX	Beneficios en establecimiento permanente		280.000

Por el impuesto satisfecho en el extranjero se habrá registrado el siguiente apunte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6350	Impuesto corriente, extranjero	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

No formando parte el impuesto pagado en el extranjero de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades del resultado antes de impuestos, el ajuste a practicar será por el rendimiento bruto:

	Ingreso contable	Ingreso fiscal	Ajuste	Diferencia permanente
2X21	280.000	0	-280.000	-280.000

Dividendos: exentos por el artículo 21 (se aplica la exención del 100 % tal y como se desprende del enunciado):

	Ingreso contable	Ingreso fiscal	Ajuste	Diferencia permanente
2X21	15.000	0	-15.000	-15.000

2. Máquinas adquiridas en 2X18 (se consideran adquiridas el 1 de enero de 2X18).

Según el artículo 103.1 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS):

Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos

a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

El artículo 11.3 de la LIS excepciona del principio de inscripción contable los elementos que puedan amortizarse de forma acelerada.

Respecto a la máquina 1, dado que contablemente se amortiza aplicando un coeficiente comprendido en las tablas, será deducible fiscalmente el importe que resulte de la aplicación del artículo 103.1 de la LIS.

En cuanto a la máquina 2, dado que la empresa no ha registrado ningún gasto por la amortización, no procede aplicar el incentivo fiscal de la amortización acelerada, siendo requisito para la aplicación de la misma que se haya registrado un gasto por la depreciación sufrida por los elementos del inmovilizado.

Asimismo, a los efectos de la resolución del supuesto, se considera que en los años anteriores tampoco ha practicado amortizaciones por dicha máquina.

Por consiguiente, resultan los siguientes ajustes y valores contables y fiscales:

	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria imponible	Diferencia temporaria ejercicio
Máquina 1	100.000	240.000 (1.000.000 × 12% × 2)	-140.000	600.000	40.000	560.000	140.000
Máquina 2	0	0	0	1.000.000	1.000.000	0	0

3. Instalaciones técnicas adquiridas el 1 de enero de 2X18 que no habían sido amortizadas en años anteriores corrigiéndose el error en 2X21.

Si se entiende que no implica una menor tributación por aplicación del artículo 11.3 de la LIS, cabe la deducibilidad fiscal de los gastos registrados en un ejercicio posterior (no se aplica el art. 4.1 del Reglamento del impuesto sobre sociedades al no indicar el enunciado el periodo máximo de amortización). No obstante, al tratarse de una corrección de errores se habrá registrado la amortización que debiera haberse practicado en una cuenta de reservas, por lo que procederá un ajuste al resultado antes de impuestos a los efectos de determinar la base imponible.

El asiento por la corrección habrá sido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias ($2.000.000 \times 15\% \times 3$)	900.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		900.000

	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Diferencia permanente
2X21	0	900.000	-900.000	-900.000

Por la amortización del año, al no aplicar incentivos, no procede ajuste contable.

4. El día 1 de octubre adquiere unos elementos de transporte por importe de 500.000 euros, cuyo coeficiente de amortización según tablas es del 8 %.

Según el artículo 103.1 de la LIS:

Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Elementos de transporte	Importe
Gasto contable ($500.000 \times 8\% \times 3/12$)	10.000
Gasto fiscalmente deducible (10.000×2)	20.000
Diferencia temporaria imponible	10.000

	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria imponible	Diferencia temporaria ejercicio
2X21	10.000	20.000	-10.000	490.000	480.000	10.000	10.000

5. Deterioro de clientes y provisión para futura demanda.

El artículo 13.1 de la LIS establece que será fiscalmente deducible si han transcurrido 6 meses desde el vencimiento de la obligación a la fecha del devengo del impuesto. Se entiende que el vencimiento se produce cuando se dota, 12 de noviembre, por lo que no será fiscalmente deducible en el ejercicio 2X21.

Respecto a la provisión, será fiscalmente deducible cuando se interponga demanda por el cliente o se destine el gasto a su finalidad. La simple expectativa de la interposición de futuras demandas no determina la existencia de un gasto fiscalmente deducible, pudiendo ser hasta discutible que pudiera proceder el registro contable de la provisión de conformidad con la norma de registro y valoración 15.^a del PGC, salvo que pudiéramos concluir que se trata de una obligación implícita o tácita, en cuyo caso, tampoco sería fiscalmente deducible.

	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria deducible	Diferencia temporaria ejercicio
Deterioro	100.000	0	100.000	0	100.000	100.000	100.000
Provisión	50.000	0	50.000	50.000	0	50.000	50.000

6. Declaración tributaria fuera de plazo.

Por el recargo, ajuste permanente de 1.000 euros.

Los intereses son deducibles.

7. Bases negativas pendientes a aplicar y reducción por reserva de nivelación.

La reducción por reserva de nivelación pendiente de integrar del 2X16 se adicionará en 2X21 por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105.2, segundo párrafo, de la LIS.

8. Deducciones.

La deducción generada en el año se aplicará solo por 15.000 euros, quedando los otros 15.000 euros pendientes de aplicar.

9. Retenciones y pagos fraccionados.

Liquidación del impuesto sobre sociedades:

A efectos de la liquidación tendremos en cuenta la reducción por reserva de nivelación del artículo 105 de la LIS. Importe de la reducción 10 % de la base imponible después de aplicar bases negativas y, en su caso, la reducción por reserva de capitalización.

Resultado antes de impuestos	2.500.000
+/- Ajustes	
Diferencia permanente establecimiento permanente	-280.000
Diferencia permanente dividendo	-15.000
Diferencia temporaria imponible en origen amortización acelerada	-140.000
Diferencia por corrección error de amortización	-900.000
Diferencia temporaria imponible en origen amortización acelerada elemento transporte	-10.000
Diferencia temporaria deducible en origen deterioro	100.000
Diferencia temporaria deducible en origen provisión	50.000
Diferencia permanente recargo	1.000
Base imponible previa	1.306.000
Base imponible negativa años anteriores	-35.000
Base imponible previa reserva de nivelación	1.271.000
Reducción reserva de nivelación	-127.100
Integración reserva de nivelación 2X16	200.000
Base imponible	1.343.900
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	335.975
Deducciones y bonificaciones años anteriores	-50.000
Deducciones y bonificaciones año	-15.000
Cuota líquida	270.975
Retenciones y pagos fraccionados	-435.000
A ingresar/A devolver	-164.025

Apartado 2. Contabilización de las operaciones del ejercicio 2X21, que puedan afectar al impuesto sobre sociedades

A los efectos del registro contable, como el tipo impositivo de los ejercicios siguientes pasa a ser del 30 %:

- Las diferencias temporarias que se originan se registrarán al 30 %.
- Las diferencias temporarias que revierten, así como las bases negativas que se compensan y la reserva de nivelación que se integra se registrarán al tipo actual del 25 %.
- Se ajustarán al tipo del 30 % las diferencias temporarias originadas en ejercicios anteriores y que están pendientes de revertir.

Anotaciones contables:

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	270.975	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	164.025	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		435.000

Por el impuesto satisfecho en el extranjero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6350	Impuesto corriente, extranjero	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

Por la diferencia temporaria imponible en origen por la amortización acelerada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	42.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (140.000 × 30 %)		42.000

Por el ajuste al nuevo tipo de gravamen de las diferencias originadas en periodos anteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	21.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles [420.000 × (30% – 25%)]		21.000

Por la corrección de error de las amortizaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	225.000	
113	Reservas voluntarias (900.000 × 25%)		225.000

Por la diferencia temporaria imponible en origen por la amortización acelerada de elementos de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (10.000 × 30%)		3.000

Por la diferencia temporaria deducible en origen por el deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (100.000 × 30%)	30.000	
6301	Impuesto diferido		30.000

Por la diferencia temporaria deducible en origen por la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (50.000 × 30%)	15.000	
6301	Impuesto diferido		15.000

Por la compensación de bases negativas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	8.750	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (35.000 × 25 %)		8.750

Por el pasivo por impuesto diferido por la reducción por reserva de nivelación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	38.130	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles reserva de nivelación (127.100 × 30 %)		38.130

Por el pasivo por impuesto diferido por la reducción por reserva de nivelación que se integra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles reserva de nivelación (200.000 × 25 %)	50.000	
6301	Impuesto diferido		50.000

Por las deducciones del ejercicio anterior que se aplican:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	50.000	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		50.000

Por las deducciones del ejercicio que han quedado pendientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	15.000	
6301	Impuesto diferido		15.000

Regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	578.855	
6300	Impuesto corriente		270.975
6350	Impuesto corriente extranjero		30.000
6301	Impuesto diferido		256.880
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios		21.000
Resultado antes de impuestos			2.500.000
Gasto por impuesto sobre sociedades			578.855
Resultado del ejercicio			1.921.145

Apartado 3. Conciliación entre el resultado contable y fiscal

	Pérdidas y ganancias	Reservas	Total
Ingresos y gastos después de impuestos	1.921.145	-675.000	1.246.145
Impuesto sobre beneficios	578.855	-225.000	353.855
Diferencias permanentes	-294.000		-294.000
Establecimiento permanente	-280.000		
Dividendo	-15.000		
Recargo	1.000		
Diferencias temporarias	0		0
Con origen en el ejercicio	0		
Amortización máquinas	-140.000		
Amortización elemento transporte	-10.000		



	Pérdidas y ganancias	Reservas	Total
▶			
Deterioro créditos	100.000		
Provisión	50.000		
Con origen en ejercicios anteriores			
Compensación de bases imponibles negativas	-35.000		-35.000
Reserva nivelación	72.900		72.900
Base imponible	2.243.900	-900.000	1.343.900