

TRABAJO EFECTUADO POR:

**MARÍA ÁNGELES CAMPÓN MONTERO**

*Licenciada en Derecho. Profesora del Centro de Estudios Financieros.*

**PALOMA CORONADO SIERRA**

*Licenciada en Ciencias Empresariales. Profesora del Centro de Estudios Financieros.*

---

## Sumario:

---

- CASO 1. Operaciones con inmovilizado: amortizaciones.
- CASO 2. Valoración de existencias: correcciones valorativas.
- CASO 3. Adquisición de valores: imputación de rendimientos y correcciones valorativas.
- CASO 4. Liquidación de una sociedad anónima.

- CASO 5.** Créditos de dudoso cobro: información en la memoria de hechos posteriores al cierre.
- CASO 6.** Cálculo y contabilización del impuesto sobre beneficios.
- CASO 7.** Valoración de existencias.
- CASO 8.** Gastos de investigación y desarrollo.
- CASO 9.** Contabilización del IVA. Regla de prorrata.

[Casos propuestos en la Oposición al *Cuerpo de Gestión de la Hacienda Pública* (Convocatoria 6-7-1995). En el próximo número de la Revista se publicará el ejercicio correspondiente a operaciones financieras propuesto en esta convocatoria].

---

**ENUNCIADO**

---

**CASO PRÁCTICO N.º 1****OPERACIONES CON INMOVILIZADO: AMORTIZACIONES**

La Sociedad Anónima VALDEMORILLO, S.A., es una empresa de fabricación y venta de cerámicas pintadas a mano. Con el fin de abaratar costes, y dada la escasez de especialistas, ha decidido eliminar el pintado manual y comprar dos máquinas, una para el pintado del artículo A (máquina A) y otra para el de B (máquina B).

En el ejercicio 19X0 realiza con sus propios medios las obras de albañilería necesarias para la instalación de la máquina A. Se abonaron los siguientes importes:

- Por gastos de personal 2.000 pesetas y 1.000 pesetas por los materiales adquiridos a terceros y utilizados en las obras.
- Por la reforma eléctrica realizada por la Empresa MAZSA 1.500 pesetas.

Se adquirió la máquina A a un proveedor nacional que facturó 14.000 pesetas, pagándose el 80 por 100 al contado y el resto a seis meses sin recargo alguno. Los honorarios de los técnicos especializados que realizaron el montaje y pruebas de funcionamiento ascendieron a 600 pesetas.

Una vez instalada la máquina se observa que, por razones de espacio, es preciso trasladarla a otra nave, lo que ha supuesto unos costes adicionales de 1.000 pesetas que fueron abonados.

La compra e instalación de la máquina B supuso unos costes totales de 13.400 pesetas quedando pendiente de pago 5.400 pesetas.

El 1-7-X0 ambas máquinas inician su actividad productiva; el sistema de amortización que sigue la empresa es el de cuotas constantes o lineales teniendo en cuenta las siguientes previsiones:

	MÁQUINA A	MÁQUINA B
Vida útil .....	6 años	7 años
Precio de venta al final de la vida útil .....	1.700	1.100
Costes de desmantelamiento y venta .....	600	300

Al final del ejercicio 19X1, antes de que se haya practicado la cuota correspondiente de amortización, unos peritos han calculado la vida útil de las máquinas, a partir del 31-12-X1, en 2'5 años la máquina A y 3'5 años la máquina B. La diferencia en la vida útil se debe a que, al realizar las estimaciones, no se tuvieron en cuenta las condiciones ambientales de la nave en la que estaban ubicadas. Las demás previsiones realizadas se consideran aceptables.

A finales de diciembre de 19X2 se instaló un dispositivo en la máquina B que no sólo disminuye el nivel de ruidos que provoca sino que también se estima que alarga en tres años la vida útil. El importe abonado por la compra e instalación del dispositivo ascendió a 1.950 pesetas.

SE PIDE:

Realizar en el Libro Diario de VALDEMORILLO, S.A., las anotaciones contables que procedan en los años 19X0, 19X1, 19X2 y 19X3 teniendo en cuenta que el ejercicio social abarca desde 1 de enero a 31 de diciembre.

## CASO PRÁCTICO N.º 2

**VALORACIÓN DE EXISTENCIAS: CORRECCIONES VALORATIVAS**

La Empresa SONRIENTE se dedica a la elaboración de un único producto y durante el ejercicio 19X4 ha obtenido una producción de 1.000 unidades terminadas y 500 en curso al 40 por 100 de elaboración.

Los costes en que ha incurrido han sido:

Materias primas .....	3.000.000	de pesetas
Suministros .....	3.100.000	pesetas
Amortizaciones del inmovilizado .....	1.100.000	pesetas

Ventas del ejercicio: 1.200 unidades a 6.700 ptas./unidad.

Existencias iniciales de productos terminados: 600 unidades a 5.800 ptas./unidad.

La empresa utiliza el criterio FIFO para la valoración de inventarios y el valor de mercado se considera estable en los dos próximos años.

SE PIDE:

Valorar la producción y realizar las anotaciones contables que procedan a 31 de diciembre teniendo en cuenta que, a dicha fecha, no había obtenido aún la certificación ISO-9.000 obligatoria para poder comercializar el producto el 1 de enero de 19X5. La auditoría de calidad ha encontrado necesario hacer unas rectificaciones en el envasado que supondrán un retraso de tres meses en la distribución y un coste adicional de 1.000 pesetas por unidad de producto.

**CASO PRÁCTICO N.º 3****ADQUISICIÓN DE VALORES: IMPUTACIÓN DE RENDIMIENTOS Y CORRECCIONES VALORATIVAS**

La Sociedad VARFI, S.A., ha realizado las operaciones que se indican a continuación:

- a) Abonó 54.800 pesetas por la compra en la Bolsa de Madrid, el 1-4-X3, de 50 obligaciones simples emitidas por la Sociedad Anónima «X».

De las condiciones del empréstito se destacan los siguientes datos:

- Fecha de emisión: 1-2-X1.
- Tipo de interés bruto anual: 12 por 100 (a pagar por años vencidos).
- Valor nominal: 1.000 pesetas.
- Tipo de emisión: 92 por 100.
- Tipo de reembolso: 112 por 100.
- Fecha de la última amortización: 1-2-X5.

- b) El 1 de julio de 19X4 vendió la mitad de las obligaciones al 115 por 100.

- c) El 1 de febrero de 19X5, la Sociedad Anónima «X» amortizó todas las obligaciones en circulación según las condiciones previstas.

SE PIDE:

Realizar en el Libro Diario de VARFI, S.A., las anotaciones contables que procedan en los años 19X3, 19X4 y 19X5, sabiendo que:

- El ejercicio social abarca de 1 de enero a 31 de diciembre.
- Los intereses se reconocen linealmente en cada ejercicio.

- Las cotizaciones de las obligaciones en la Bolsa de Madrid fueron en las fechas que se indican las siguientes:

FECHAS	COTIZACIONES
31-12-X3 .....	110%
Último trimestre X3 .....	112%
31-12-X4 .....	116%
Último trimestre X4 .....	112%

- Todos los intereses fueron abonados en las fechas pactadas.

#### CASO PRÁCTICO N.º 4

### LIQUIDACIÓN DE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA

La Sociedad VIRA, S.A., presenta el siguiente balance de situación en 1-1-X1, expresados sus saldos en miles de pesetas.

ACTIVO	PASIVO
Accionistas por desembolsos no exigidos ..... 67.500	Capital social ..... 315.000
Gastos de establecimiento ..... 2.500	Prima de emisión de acciones ..... 4.000
Gastos de investigación y desarrollo . 35.000	Reserva legal ..... 10.000
Amortización acumulada inmovilizado inmaterial ..... (5.000)	Reservas voluntarias ..... 8.000
Terrenos y construcciones ..... 80.000	Resultados de ejercicios anteriores . (117.000)
Mobiliario ..... 20.000	Pérdidas y ganancias ..... (11.000)
Amortización acumulada inmovilizado material ..... (30.000)	Ingresos a distribuir ..... 2.000
Gastos por intereses diferidos ..... 2.000	Préstamos a largo plazo ..... 20.000
Existencias ..... 90.000	Obligaciones y bonos ..... 11.000
Deudores ..... 33.000	Acreedores ..... 15.000
Provisiones ..... (10.000)	Proveedores ..... 38.000
Tesorería ..... 40.000	Administraciones Públicas ..... 30.000
<b>TOTAL ..... 325.000</b>	<b>TOTAL ..... 325.000</b>

*Información complementaria:*

- A) El capital social lo componen las siguientes acciones:
- Acciones ordinarias:  
  
Serie A: 50.000 acciones de 500 pesetas de valor nominal.  
  
Serie B: 270.000 acciones de 1.000 pesetas de valor nominal.
  - Acciones sin voto: 20.000 acciones de 1.000 pesetas de valor nominal, con los derechos mínimos reconocidos en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.  
  
Los desembolsos pendientes corresponden a la serie B.
- B) La partida de terrenos y construcciones se refiere a los siguientes elementos:
- Un solar sin edificar cuyo coste histórico fue de 10.000.000 de pesetas.
  - Inmuebles por 70.000.000 de pesetas (valor del suelo 12.000.000).
- C) La amortización acumulada del inmovilizado material se desglosa en 20.000.000 de pesetas de inmuebles y el resto del mobiliario.
- D) Las provisiones se refieren a un cliente que adeudaba a la empresa 8.000.000 de pesetas y los 2.000.000 de pesetas restantes a la depreciación estimada de las existencias en el almacén.
- E) El préstamo a largo plazo se refiere a 200.000 dólares y se obtuvo el 1-3-X0, devenga un interés del 15 por 100 anual que se abona el 1 de marzo de cada año. La amortización del principal se realizará de una sola vez el 1-3-X2.
- F) Los ingresos a distribuir corresponden a las diferencias de cotización del dólar.
- G) Las obligaciones en circulación (10.000) tienen un valor nominal de 1.000 pesetas, se emitieron hace cinco años el 1 de diciembre, la rentabilidad bruta anual para el obligacionista es del 12 por 100 anual que se abona, por años vencidos, el 1 de diciembre de cada año. Los gastos por intereses diferidos corresponden a las primas no imputadas de estas obligaciones.
- H) La partida de Acreedores incluye la deuda por los dividendos devengados en los dos últimos ejercicios.



*Operaciones realizadas por VIRASA:*

1. El 1 de marzo compra por 11.000.000 de pesetas todas las obligaciones que tiene en circulación y procede a su amortización con cargo a fondos de rotación.
2. Se dan por perdidas las inversiones realizadas en el proyecto de investigación.
3. En la fecha prevista son abonados los intereses del préstamo, el dólar cotizaba a 120 pesetas.
4. Como se observa en el balance presentado, la sociedad atraviesa un período de crisis en el que acumula pérdidas de ejercicio en ejercicio. No parece que esta tendencia vaya a modificarse por lo que los administradores deciden convocar a la Junta de Accionistas incluyendo en el orden del día la propuesta de liquidación de la sociedad.

La Junta de Accionistas aprobó la disolución y liquidación de VIRASA.

Como los Estatutos sociales no señalan una forma de reparto del patrimonio resultante de la liquidación, éste se realizará según lo estipulado en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

La liquidación se registra en los libros de la sociedad y para ello se tendrá en cuenta, además de los datos ya facilitados, la siguiente información:

- a) Se abonaron por gastos 10.000.000 de pesetas y por ingresos se cobraron 8.000.000 de pesetas. Estos importes constituyen todos los gastos e ingresos de explotación devengados hasta el inicio del proceso de liquidación.
- b) Se cobran deudores por valor de 30.000.000 de pesetas, dándose el resto por perdido.
- c) Los importes obtenidos por la venta de los activos han sido los siguientes:
  - Los inmuebles se venden con un beneficio del 200 por 100 sobre el valor contable, el mobiliario se realiza en 1.000.000 de pesetas y el solar en 30.000.000 de pesetas.
  - La venta de las existencias genera una pérdida del 30 por 100 de su valor contable.
- d) El 1 de junio se pacta con el acreedor extranjero la cancelación anticipada del préstamo obteniéndose la condonación de los intereses devengados hasta esa fecha. (Cotización del dólar: 140 ptas.).

- e) Se pagan las restantes deudas, a excepción de la contraída con los accionistas, con un descuento concedido por los proveedores de 2.400.000 pesetas.
- f) Por gastos de liquidación y otros conceptos se abonaron 13.300.000 pesetas.
- g) Se liquidaron las deudas con los accionistas.

SE PIDE:

1. Registrar las operaciones anteriores.
2. Indicar el orden seguido en el reparto del patrimonio entre los accionistas y el montante monetario que recibe cada serie de acciones señalando el beneficio o pérdida que sufre el accionista en relación al capital aportado.

### CASO PRÁCTICO N.º 5

#### CRÉDITOS DE DUDOSO COBRO: INFORMACIÓN EN LA MEMORIA DE HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

La Empresa ROBLEDO, S.A., al elaborar sus cuentas anuales referidas al 31 de diciembre del año 19X4, en el mes de febrero de 19X5 observa la siguiente circunstancia: a 31 de diciembre los derechos de cobro pendientes ascienden a 5.000.000 de pesetas. Entre dicha cifra se encuentra una venta de 1.000.000 de pesetas (IVA repercutido en la venta: 160.000 ptas.) realizada en el mes de abril, siendo el período medio de cobro de la empresa de 90 días. El 15 de febrero de 19X5 el cliente liquidó la deuda con la empresa.

SE PIDE:

Indicar qué partidas y/o información deberán aparecer en las cuentas anuales a presentar a la Junta General de Accionistas.

## CASO PRÁCTICO N.º 6

## CÁLCULO Y CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

La Sociedad FISCA, S.A., presenta el siguiente balance a 31-12-X5 expresados sus saldos en miles de pesetas.

ACTIVO		PASIVO	
Inmovilizado material .....	475.000	Capital social .....	200.000
Participaciones en capital .....	80.000	Prima de emisión de acciones .....	50.000
Créditos a largo plazo .....	100.000	Reserva legal .....	40.000
Existencias .....	80.000	Reservas voluntarias .....	54.000
Deudores por ventas y servicios ....	70.700	Reservas estatutarias .....	50.000
Créditos a corto plazo .....	26.000	Beneficio antes de impuestos .....	150.000
Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 19X0 .....	5.250	Provisiones riesgos y gastos .....	25.000
Impuesto sobre beneficios anticipado	6.300	Provisiones de tráfico .....	50.000
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta .....	6.000	Amortización acumulada del inmovilizado material .....	110.000
Tesorería .....	40.750	Préstamos a largo plazo .....	30.000
		Acreeedores a corto plazo .....	20.000
		Proveedores .....	34.900
		Hacienda Pública, acreedor por IVA .	22.000
		Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas .....	38.000
		Impuesto sobre beneficio diferido .	16.100
<b>TOTAL .....</b>	<b>890.000</b>	<b>TOTAL .....</b>	<b>890.000</b>

*Información complementaria:*

1. Al inicio del ejercicio 19X3 adquirió un inmovilizado material por 150.000.000 de pesetas. Su vida útil se estimó en cinco años, pero FISCA, S.A., acogiéndose a una ley fiscal que lo permitía, decidió amortizar dicho elemento en tres años, comenzando en el año de la adquisición.

2. Entre las provisiones de tráfico figuran las correspondientes a dos clientes: la Empresa «X», cuyo crédito, de 15.000.000 de pesetas, venció el 1 de junio de 19X4, y el Ayuntamiento de la localidad cuya deuda asciende a 30.000.000 de pesetas y debió ser abonada el 1-3-X5.

3. El 1-8-X5 vendió en 40.000.000 de pesetas un inmovilizado cuyo valor neto contable era de 10.000.000 de pesetas. En la firma del contrato se cobró el 50 por 100 del precio y por el resto se aceptaron dos letras de 11.500.000 pesetas que vencen el 1-12-X5 y el 1-11-X6, respectivamente. (La sociedad no tiene previsto reinvertir en otros inmovilizados).

4. Se cobraron los dividendos correspondientes a las 32.000 acciones que FISCA, S.A., posee de DOMI, S.A., cuyo capital está formado por 40.000 acciones de 1.000 pesetas nominales, y que han percibido un dividendo bruto de 100 pesetas por acción y retención fiscal del 25 por 100.

5. El detalle en pesetas de las ventas realizadas en el ejercicio es el siguiente:

	PRECIO DE COSTE	PRECIO DE VENTA
Ventas a DOMI, S.A. ....	90.000.000	99.000.000
Ventas a terceros .....	150.000.000	300.000.000

6. Entre los gastos contabilizados se incluye 1.000.000 de pesetas por la amortización de los gastos de la ampliación de capital realizada hace seis años.

7. FISCA, S.A., reconoce, tanto fiscal como contablemente, los ingresos financieros siguiendo el principio del devengo y, en su caso, linealmente a los resultados de cada ejercicio.

8. En el ejercicio 19X4 dotó una provisión para riesgos y gastos de 10.000.000 de pesetas que no fue fiscalmente deducible en ese ejercicio y sí lo es en el ejercicio actual. El crédito impositivo surgido en 19X4 no se registró contablemente.

SE PIDE:

Siguiendo el método del efecto impositivo, determinar y registrar el impuesto devengado y el beneficio después de impuestos, sabiendo que:

- El tipo de gravamen hasta el ejercicio 19X4 ha sido el 35 por 100 y el actual es el 40 por 100.
- Salvo que el enunciado exprese otro criterio, cuando FISCA, S.A., pueda optar por distintos criterios fiscales elige siempre el que suponga menor carga fiscal en el ejercicio, y
- Las deducciones que se puede aplicar ascienden a 4.800.000 millones de pesetas.

**CASO PRÁCTICO N.º 7****VALORACIÓN DE EXISTENCIAS**

Valorar las existencias finales y calcular el margen bruto total de la Empresa SINVES a 30 de enero de 19X5 con los siguientes datos:

Existencias a 31-12-X4 .....	130.000 ptas.
Compras a proveedor .....	375.000 ptas.
Rappels sobre compras .....	25.000 ptas.
Transportes hasta el almacén .....	40.000 ptas.
Gastos viaje del encargado de la compra .....	10.000 ptas.
Provisión depreciación existencias .....	50.000 ptas.
Ventas del 1 al 25 de enero (al contado) .....	600.000 ptas.
Devoluciones sobre ventas .....	100.000 ptas.

La sociedad vende los productos con un 40 por 100 de margen bruto sobre ventas.

Las devoluciones se han debido a un defecto de calidad y se ha acordado con el cliente que se le entregará una nueva partida en un próximo pedido. Las mercaderías defectuosas se han vendido al 50 por 100 de su coste de adquisición el 27 de enero.

**CASO PRÁCTICO N.º 8****GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO**

La Empresa MIMOSA se dedica a la fabricación y venta de productos de limpieza. Con fecha 1-1-X0 ha registrado un procedimiento de fabricación en el que ha invertido 20.000.000 de pesetas. Gastos de registro: 2.000.000 de pesetas. La sociedad opta por amortizar la patente en el plazo de cinco años a cuotas constantes a partir del año 19X0.

Con fecha 1-1-X1 la Empresa PEROSA ha interpuesto una demanda alegando que el producto es perjudicial para la salud. Expertos contratados por MIMOSA han considerado que el producto ofrece las suficientes garantías. El 1-1-X2 los Tribunales dictan sentencia obligando a MIMOSA a:

- 1.º Retirar los productos en circulación hasta la fecha.
- 2.º Modificar las dos últimas fases del procedimiento.
- 3.º El resto del proceso no podrá ser utilizado mientras no se realicen determinadas modificaciones.
- 4.º Indemnizar a los usuarios del producto.

La empresa estima que:

- A) El valor de los productos en circulación es de 30.000.000 de pesetas.
- B) El coste de las fases a modificar supuso un 30 por 100 de la investigación total.
- C) Las modificaciones supondrán un coste de 10.000.000 de pesetas.
- D) Las reclamaciones de los usuarios podrán tener una duración de dos próximos años y que el valor global de las indemnizaciones ascenderá a 15.000.000 de pesetas.

SE PIDE:

Registrar las operaciones correspondientes al año 19X2.

### CASO PRÁCTICO N.º 9

#### CONTABILIZACIÓN DEL IVA. REGLA DE PRORRATA

La Empresa FELIZSA es sucursal de una compañía de seguros y tiene como actividad principal la venta de pólizas y como actividad accesoria la realización de fotocopias. Durante el año 19X4 los ingresos de la empresa fueron: 108.000.000 de pesetas por seguros y 12.000.000 de pesetas por fotocopias. A 31 de diciembre está pendiente de cobro con la Hacienda Pública un IVA por 30.000 pesetas. (La actividad aseguradora está exenta de IVA mientras que los ingresos por fotocopias están sujetos y no exentos a un 16% de IVA).

Durante el primer trimestre del año 19X5 ha realizado las siguientes operaciones:

- 1.º Abona por alquiler de oficina: 300.000 pesetas y por gasto de teléfono: 200.000 pesetas (en ambas el IVA sin incluir 16%).
- 2.º Ingresos por fotocopia: 320.000 pesetas (no incluye IVA). Ingresos por prima de seguros: 25.000.000 de pesetas.
- 3.º Sueldos: 10.500.000 pesetas; Seguridad Social a cargo de la empresa: 3.360.000 pesetas; Retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 2.000.000 de pesetas; Seguridad Social a cargo del trabajador: 672.000 pesetas.
- 4.º La empresa tiene pendiente un préstamo con la Sociedad ZZ por el que ha abonado unos intereses trimestrales de 240.000 pesetas. (Retenciones a cuenta del IS: 25% sin incluir).
- 5.º Los intereses trimestrales abonados por el Banco han ascendido a 90.000 pesetas. (Retenciones a cuenta del IS: 25% sin incluir).

SE PIDE:

- A) Contabilizar las operaciones anteriores.
- B) Liquidación trimestral de IVA a 30-3-X5.
- C) Liquidación de la deuda con Hacienda Pública el 20 de abril de 19X5.
- D) Anotaciones contables correspondientes a la regularización anual suponiendo que durante el año 19X5 los ingresos han sido: por fotocopias: 7.800.000 pesetas; por pólizas: 122.200.000 pesetas y además el 1 de diciembre se ha adquirido un edificio, para ubicar la actividad de la empresa, por 40.000.000 de pesetas. (IVA no incluido 16%).

**SOLUCIÓN****CASO PRÁCTICO N.º 1****OPERACIONES CON INMOVILIZADO: AMORTIZACIONES**

La Norma de Valoración 2.ª 2 del Plan General de Contabilidad establece que «el precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales hasta su puesta en condiciones de funcionamiento...».

**OPERACIONES RELATIVAS A LA MÁQUINA A.**

Año X0		
2.000	<i>Gastos de personal (64)</i>	
1.000	<i>Compras de otros aprovisionamientos (60)</i>	
1.500	<i>Servicios exteriores (62)</i>	
	<i>a Tesorería (57)</i>	4.500
	x	
600	<i>Servicios exteriores (62)</i>	
	<i>a Tesorería (57)</i>	600
	x	
19.100	<i>Máquina A (2231)</i>	
	<i>a Tesorería (57)</i> (0'8 s/ 14.000)	11.200
	<i>a Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)</i> (0'2 s/ 14.000)	2.800
	<i>a Trabajos realizados para el inmovilizado material (732)</i>	5.100
	x	



Consideramos que en este momento, según el supuesto, la máquina A está instalada y por tanto en condiciones de funcionamiento. Cualquier gasto que se devengue con posterioridad se imputará al resultado del ejercicio.

1.000	<i>Servicios exteriores (62)</i>		
		a	<i>Tesorería (57)</i>
			1.000
		_____	_____
		x	

31-12-X0

Base de amortización = Precio de adquisición – Valor residual

Según la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 30 de julio de 1991 sobre el inmovilizado material, Séptima, 1b) el valor residual: «Es aquel que se espera recuperar por la venta del inmovilizado una vez que esté fuera de servicio descontado, en todo caso, de los costes necesarios para realizar su venta».

Precio de adquisición .....	19.100
Valor residual (1.700 – 600) .....	(1.100)
	_____
Base de amortización .....	18.000

1.500	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
		a	<i>Amortización acumulada máquina A (2821)</i>
			1.500
			(18.000/6 x 6/12)
		_____	_____
		x	

A esta misma fecha se realiza el pago de la cantidad pendiente:

2.800	<i>Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)</i>		
		a	<i>Tesorería (57)</i>
			2.800
		_____	_____
		x	

## 31-12-X1

Siguiendo la Resolución del ICAC «se imputará al Resultado del ejercicio, como Resultado extraordinario, el efecto significativo del cambio producido por error en la estimación de la amortización de ejercicios anteriores».

Vida útil: 4 años  $\left\{ \begin{array}{l} 2'5 \text{ años a partir de esta fecha.} \\ 1'5 \text{ años desde la compra.} \end{array} \right.$

El ajuste por la depreciación del año X0 será:

– Depreciación calculada (18.000/6 x 6/12) .....	1.500
– Depreciación real (18.000/4 x 6/12) .....	2.250
Ajuste año X0 .....	<u>750</u>

750 *Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (679)*

a *Amortización acumulada máquina A (2821)* 750

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Por la depreciación del año X1:

4.500 *Amortización del inmovilizado material (682)*

a *Amortización acumulada máquina A (2821)* 4.500

(18.000/4)

\_\_\_\_\_ 31-12-X2 \_\_\_\_\_

4.500 *Amortización del inmovilizado material (682)*

a *Amortización acumulada máquina A (2821)* 4.500

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

————— 31-12-X3 —————

4.500	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>	
	<i>a Amortización acumulada máquina A (2821)</i>	4.500
x		

**OPERACIONES RELATIVAS A LA MÁQUINA B.**

————— Año X0 —————

13.400	<i>Máquina B (2232)</i>	
	<i>a Tesorería (57)</i>	8.000
	<i>a Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)</i>	5.400
x		

31-12-X0

Precio de adquisición .....	13.400
Valor residual (1.100 – 300) .....	(800)
Base amortización .....	12.600

900	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (12.600/7 x 6/12)	
	<i>a Amortización acumulada máquina B (2822)</i>	900
x		

31-12-X1

Vida útil: 5 años  $\left\{ \begin{array}{l} 3'5 \text{ años a partir de final X1.} \\ 1'5 \text{ años desde la compra.} \end{array} \right.$

– Depreciación calculada ( $12.600/7 \times 6/12$ ) .....	900
– Depreciación real ( $12.600/5 \times 6/12$ ) .....	1.260
Ajuste año X0 .....	360

360 *Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (679)*

*a Amortización acumulada máquina B (2822)* 360

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Por la depreciación del año X1:

2.520 *Amortización del inmovilizado material (682)*

*a Amortización acumulada máquina B (2822)* 2.520

\_\_\_\_\_ 31-12-X2 \_\_\_\_\_

2.520 *Amortización del inmovilizado material (682)*

*a Amortización acumulada máquina B (2822)* 2.520

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

## 31-12-X2

Según la Resolución del ICAC, apartado tercero, el dispositivo se incorpora como mayor valor de la máquina B al producir un alargamiento de su vida útil.

1.950 *Máquina B (2232)*

a *Tesorería (57)* 1.950

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Tal modificación es consecuencia de «alteraciones no previstas en el momento en que se realizó la estimación de la vida útil de un activo y se procederá a modificar dicho período en función de las nuevas circunstancias aparecidas, ajustando las cuotas de amortización del ejercicio y de los siguientes».

Precio de adquisición (13.400 + 1.950) .....	15.350
Amortización acumulada (12.600/5 x 2'5) .....	(6.300)
Valor contable .....	9.050
Valor residual .....	(800)
Base amortización .....	8.250
Nueva vida útil (2'5 años + 3 años) .....	5'5 años

## 31-12-X3

1.500 *Amortización del inmovilizado material (682)*

a *Amortización acumulada máquina B (2822)* 1.500

(8.250/5'5)

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

## CASO PRÁCTICO N.º 2

## VALORACIÓN DE EXISTENCIAS: CORRECCIONES VALORATIVAS

Según la Norma de Valoración número 13 del Plan General de Contabilidad se obtiene el coste de producción «añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los costes directamente imputables al producto, también deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al producto de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de la fabricación».

## COSTE DE LA PRODUCCIÓN.

– Consumo de materias primas .....	3.000.000
– Suministros .....	3.100.000
– Depreciación del inmovilizado .....	1.100.000
TOTAL .....	7.200.000

Al calcular el coste unitario del período acudimos al concepto de unidades equivalentes al haber producción en curso al cierre del período.

Producción equivalente .....	1.200 unidades
Productos terminados .....	1.000 unidades
Productos en curso (500 x 0'4) ..	200 unidades

$$\text{Coste unitario} = \frac{7.200.000}{1.200} = 6.000$$

## IP PRODUCTOS TERMINADOS (FIFO)

600	x	5.800	=	3.480.000		1.200	{	600 x 5.800	}	=	7.080.000
								600 x 6.000			
1.000	x	6.000	=	6.000.000		400	x	6.000	=	2.400.000	
<u>1.600</u>				<u>9.480.000</u>		<u>1.600</u>				<u>9.480.000</u>	

El valor de mercado para existencias se establece en la Norma de Valoración número 13 al hablar de correcciones valorativas.

En concreto, para productos terminados dicho valor es el de realización deducidos los gastos de comercialización que corresponda.

Valor contable .....	2.400.000
Valor de mercado [400 (6.700 – 1.000)] .....	2.280.000
	<u>120.000</u>
Depreciación .....	120.000

3.480.000 Variación de existencias de productos terminados (712)

a Productos terminados (350) 3.480.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

2.400.000 Productos terminados (350)

a Variación de existencias de productos terminados (712) 2.400.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

120.000 Dotación a la provisión de existencias (693)

a Provisión por depreciación de productos terminados (395) 120.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Para los productos en curso, según la misma Norma de Valoración, el valor de mercado es el «valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización».

Valor de realización .....	6.700
Costes pendientes de incurrir (60% s/ 6.000) .....	(3.600)
Coste adicional .....	(1.000)
Valor de mercado .....	<u>2.100</u>
Valor contable (500 x 6.000 x 0'4) .....	1.200.000
Valor de mercado (500 x 2.100) .....	<u>1.050.000</u>
Depreciación .....	150.000

1.200.000 *Productos en curso (330)*

a *Variación de existencias de productos en curso (710)* 1.200.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

150.000 *Dotación a la provisión de existencias (693)*

a *Provisión por depreciación de productos en curso (393)* 150.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

### CASO PRÁCTICO N.º 3

#### ADQUISICIÓN DE VALORES: IMPUTACIÓN DE RENDIMIENTOS Y CORRECCIONES VALORATIVAS

La Norma de Valoración número 8 del Plan General de Contabilidad establece que «no forma parte del precio de adquisición los intereses explícitos devengados y no vencidos en el momento de la compra».



## 1-4-X3

Importe satisfecho .....	54.800
– Intereses explícitos devengados y no vencidos .....	(1.000)
(50 x 1.000 x 0'12 x 2/12)	
Precio de adquisición .....	53.800
53.800	Valores de renta fija (251)
1.000	Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)
	a Tesorería (57)
	54.800
x	

Al saber las condiciones de emisión del empréstito, la empresa puede calcular los intereses implícitos de las obligaciones que ha suscrito.

Suponemos, en principio, que todas las obligaciones resultarán amortizadas a la fecha de reembolso por no tener información en cuanto a las fechas de amortización; tal dato nos permitiría hacer otro tipo de cálculo (vencimiento medio, TIR...).

## 31-12-X3

Según el Plan General de Contabilidad los intereses se imputan a Resultados, en todo caso, siguiendo un criterio financiero; sin embargo el enunciado del supuesto obliga a seguir para el devengo un criterio lineal.

Valor reembolso (1.000 x 112%) .....	1.120
Precio de adquisición (53.800/50) .....	1.076
Intereses implícitos .....	44 ptas./título
Período de devengo (1-4-X3 a 1-2-X5) .....	22 meses

Devengo lineal:  $44/22 = 2$  ptas./mes por obligación.

– Por los intereses explícitos:

4.500	<i>Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)</i>		
		<i>a Ingresos de valores de renta fija (761)</i>	4.500
		(50 x 1.000 x 0'12 x 9/12)	
	_____	x _____	

– Por los intereses implícitos:

900	<i>Intereses a largo plazo de valores de renta fija (256)</i>		
		<i>a Ingresos de valores de renta fija (761)</i>	900
		(50 x 2 x 9)	
	_____	x _____	

#### CORRECCIÓN VALORATIVA.

Precio de adquisición .....	53.800
+ Intereses devengados y no vencidos .....	6.400
– Explícitos .....	5.500
– Implícitos .....	900
	<hr/>
	60.200
Valor de mercado (50 x 1.000 x 110%) .....	55.000
	<hr/>
Depreciación .....	5.200

5.200	<i>Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)</i>		
		<i>a Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (297)</i>	5.200
	_____	x _____	

## 1-2-X4

– Por el cobro del cupón anual:

4.500	Tesorería (57)		
1.500	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)		
		a Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)	5.500
		a Ingresos de valores de renta fija (761)	500
		(50 x 1.000 x 0'12 x 1/12)	
		_____ x _____	

## 1-7-X4

Precio venta obligación (1.000 x 115%) .....	1.150
– Intereses explícitos devengados y no vencidos .....	(50)
(1.000 x 0'12 x 5/12)	
	_____
Precio venta ex-cupón .....	1.100

– Por los intereses explícitos:

1.250	Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)		
		a Ingresos de valores de renta fija (761)	1.250
		(25 x 1.000 x 0'12 x 5/12)	
		_____ x _____	

– Por los intereses implícitos:

300	Intereses a largo plazo de valores de renta fija (256)		
		a Ingresos de valores de renta fija (761)	300
		(25 x 2 x 6 meses)	
		_____ x _____	

28.750	<i>Tesorería (57)</i> (25 x 1.000 x 115%)		
2.600	<i>Provisión por depreciación de valores negociables (297)</i> (5.200/2)		
		<i>a Ingresos de valores de renta fija (761)</i> (25 x 1.076)	26.900
		<i>a Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)</i>	1.250
		<i>a Intereses a largo plazo de valores de renta fija (256)</i> (450 + 300)	750
		<i>a Beneficios en valores negociables (766)</i>	2.450
		_____ x _____	

31-12-X4

– Por los intereses explícitos:

2.750	<i>Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)</i>		
		<i>a Ingresos de valores de renta fija (761)</i>	2.750
		(25 x 1.000 x 0'12 x 11/12)	
		_____ x _____	

– Por los intereses implícitos:

600	<i>Intereses a largo plazo de valores de renta fija (256)</i>		
		<i>a Ingresos de valores de renta fija (761)</i>	600
		(25 x 2 x 12)	
		_____ x _____	

– Por la reclasificación a corto plazo:

26.900	Valores de renta fija a corto plazo (541)		
		a	Valores de renta fija (251) 26.900
	_____	x	_____
1.050	Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)		
		a	Intereses a largo plazo de valores de renta fija (256) 1.050
			(25 x 2 x 21)
	_____	x	_____

**CORRECCIÓN VALORATIVA.**

Precio de adquisición .....	26.900
+ Intereses devengados y no vencidos .....	3.800
– Explícitos .....	2.750
– Implícitos .....	1.050
	<u>30.700</u>
Valor de mercado (25 x 1.000 x 112%) .....	<u>28.000</u>
Depreciación .....	2.700
En Balance .....	<u>2.600</u>
A Dotar .....	100

100	Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo (698)		
		a	Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo (597) 100
	_____	x	_____

## 1-2-X5

– Por el cobro del cupón anual:

2.250	<i>Tesorería (57)</i>		
750	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>		
	<i>a Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)</i>		2.750
	<i>a Ingresos de valores de renta fija (761)</i>		250
	(25 x 1.000 x 0'12 x 1/12)		
	_____ x _____		

– Por los intereses implícitos devengados:

50	<i>Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)</i>		
	<i>a Ingresos de valores de renta fija (761)</i>		50
	(25 x 2)		
	_____ x _____		

– Por la amortización:

28.000	<i>Tesorería (57)</i>		
	(25 x 1.000 x 112%)		
2.700	<i>Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo (597)</i>		
	<i>a Valores de renta fija a corto plazo (541)</i>		26.900
	<i>a Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)</i>		1.100
	<i>a Beneficios en valores negociables (766)</i>		2.700
	_____ x _____		

## CASO PRÁCTICO N.º 4

## LIQUIDACIÓN DE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA

**NOTA PREVIA:** El enunciado establece que dentro de Acreedores se incluyen los dividendos devengados en años anteriores. A efectos de la solución vamos a respetar este dato, si bien consideramos que es discutible reconocer una deuda por dividendos no pagados a las acciones sin voto, al estar condicionado su pago a la existencia de beneficios en los años siguientes. En lugar de reconocer la deuda en el balance podría hacerse una mención a este hecho en la Memoria, tal y como lo trata el profesor CEA (1).

En principio la terminología del balance se ajusta a la del Plan General de Contabilidad. No obstante, hay dos partidas que según la información complementaria deberían contenerse en las cuentas «Intereses de deudas en moneda extranjera» e «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas».

Suponiendo que no se trata de ajustar dicho balance sino que la empresa ha contabilizado correctamente esas partidas, la única cuenta del balance en la que se pueden incluir es Acreedores.

Optamos por esta solución teniendo en cuenta además que la letra H) abre esta posibilidad al decir expresamente que «incluye» los dividendos entre otras deudas entre las que estarían estos intereses devengados.

*En miles de pesetas:*

498.000 Cuentas deudoras	a	Cuentas acreedoras	498.000
	x		

Operaciones realizadas por VIRASA:

## 1.

Importe satisfecho .....	11.000	
– Intereses devengados y no vencidos (10.000 x 1.000 x 12% x 3/12) .	(300)	
	10.700	
Precio de adquisición .....	10.700	

(1) Cfr. CEA GARCÍA, JOSÉ LUIS: *Perspectiva contable de la propuesta de aplicación del resultado*. Ed. Estudios Financieros. Madrid 1992. Pág. 74.

10.700	Obligaciones propias recogidas (19x)		
200	Intereses de obligaciones y bonos (661)		
	(10.000 x 1.000 x 0'12 x 2/12)		
100	Acreedores (41)		
		a Tesorería (57)	11.000
	_____ x _____		
11.000	Obligaciones y bonos (150)		
1.700	Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias (674)		
		a Obligaciones propias recogidas (19x)	10.700
		a Gastos por intereses diferidos de valores negociables (271)	2.000
	_____ 2. _____		
5.000	Amortización acumulada inmobilizado inmaterial (281)		
30.000	Pérdidas procedentes de inmobilizado inmaterial (670)		
		a Gastos I + D (210)	35.000
	_____ 3. _____		
2.500	Acreedores (41)		
600	Intereses de deudas a largo plazo (662)		
	(200.000 x 0'15 x 120 x 2/12)		
500	Diferencias negativas de cambio (668) (1)		
		a Tesorería (57)	3.600
		(200.000 x 0'15 x 120)	
	(1) [200.000 x 0'15 x 10/12 (120 - 100)]		
	_____ x _____		



_____	a)	_____	
10.000		<i>Gastos de explotación (6)</i>	
	a	<i>Tesorería (57)</i>	10.000
_____	x	_____	
8.000		<i>Tesorería (57)</i>	
	a	<i>Ingresos explotación (7)</i>	8.000
_____	x	_____	
43.000		<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>	
	a	<i>Intereses obligaciones y bonos (661)</i>	200
	a	<i>Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias (674)</i>	1.700
	a	<i>Pérdidas procedentes de inmovilizado inmaterial (670)</i>	30.000
	a	<i>Intereses de deudas a largo plazo (662)</i>	600
	a	<i>Diferencias negativas de cambio (668)</i>	500
	a	<i>Gastos explotación (6)</i>	10.000
_____	x	_____	
8.000		<i>Ingresos explotación (7)</i>	
	a	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>	8.000
_____	x	_____	
 <i>Cierre contabilidad.</i>			
479.400		<i>Cuentas acreedoras</i>	
	a	<i>Cuenta deudoras</i>	479.400
_____	x	_____	

## BALANCE SITUACIÓN PREVIO LIQUIDACIÓN.

ACTIVO	PASIVO
Accionistas por desembolsos no exigidos ..... 67.500	Capital social ..... 315.000
Gastos establecimiento ..... 2.500	Prima emision acciones ..... 4.000
Terrenos y construcciones ..... 80.000	Reserva legal ..... 10.000
Mobiliario ..... 20.000	Reservas voluntarias ..... 8.000
Amortización acumulada del inmovilizado material ..... (30.000)	Resultados ejercicios anteriores .... (117.000)
Existencias ..... 90.000	Pérdidas y ganancias año X0 ..... (11.000)
Deudores ..... 33.000	Pérdidas y ganancias año X1 ..... (35.000)
Provisiones ..... (10.000)	Ingresos a distribuir ..... 2.000
Tesorería ..... 23.400	Préstamos a largo plazo ..... 20.000
	Acreeedores ..... 12.400
	Proveedores ..... 38.000
	Administraciones Públicas ..... 30.000
<b>TOTAL ..... 276.400</b>	<b>TOTAL ..... 276.400</b>

*Operaciones de liquidación:*

479.400 Cuentas deudoras

a Cuentas acreedoras 479.400

b) \_\_\_\_\_

30.000 Tesorería (57)

8.000 Provisiones (49)

a Deudores (44) 33.000

a Resultados liquidación (12x) 5.000

c) \_\_\_\_\_

Inmuebles ..... 58.000

Terrenos ..... 12.000

70.000

Amortización acumulada ..... (20.000)

Valor contable ..... 50.000

$$\text{Precio de venta} = 50.000 \times 300\% + 1.000 + 30.000 = 181.000$$

181.000	Tesorería (57)		
30.000	Amortización acumulada del inmovilizado material (282)		
		a Terrenos y construcciones (220)	80.000
		a Mobiliario (226)	20.000
		a Resultados liquidación (12x)	111.000
		x	
	Existencias .....		88.000
	Precio de adquisición .....	90.000	
	Provisión .....	(2.000)	
	Pérdidas (30% s/ 88.000) .....		(26.400)
	Precio de venta .....		61.600
61.600	Tesorería (57)		
2.000	Provisiones (39)		
26.400	Resultados liquidación (12x)		
		a Existencias (3)	90.000
		d)	
20.000	Préstamo a largo plazo (17)		
2.000	Ingresos a distribuir (13)		
6.000	Resultados liquidación (12x)		
		a Tesorería (57)	28.000
		(200.000 x 140)	
		e)	
38.000	Proveedores (40)		
30.000	Administraciones Públicas (47)		
10.400	Acreedores (41)		
		a Resultados liquidación (12x)	2.400
		a Tesorería (57)	76.000
		x	

Dividendo para las acciones sin voto, según el artículo 91 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

$$5\% \text{ s/ } 20.000 \times 1.000 \times 2 = 2.000.000$$

	Acreedores (12.400 – 2.000) .....	10.400
	_____ f) _____	
13.300	Resultados liquidación (12x)	
	a Tesorería (57)	13.300
	_____ g) _____	
2.000	Acreedores (41)	
	a Tesorería (57)	2.000
	_____ x _____	

Por la fijación del haber social:

315.000	Capital social (100)	
4.000	Prima emisión acciones (110)	
10.000	Reserva legal (112)	
8.000	Reservas voluntarias (117)	
72.700	Resultados liquidación (12x)	
	a Gastos establecimiento (20)	2.500
	a Resultados negativos ejercicios anteriores (121)	117.000
	a Pérdidas y ganancias año X0 (1291)	11.000
	a Pérdidas y ganancias año XI (129)	35.000
	a Accionistas, cuenta liquidación (19x)	244.200
	_____ x _____	

244.200 Accionistas, cuenta liquidación (19x)

a	Accionistas por desembolsos no exigidos (190)	67.500
a	Tesorería (57)	176.700

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

El Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establece el orden para el reparto del patrimonio en caso de liquidación, salvo que en los Estatutos se establezca de forma expresa dicho reparto.

En concreto el artículo 91.3 establece: «Las acciones sin voto conferirán a su titular el derecho a obtener el reembolso del valor desembolsado antes de que se distribuya cantidad alguna a las restantes acciones en caso de liquidación de la sociedad».

Por lo tanto, a los titulares de acciones sin voto les corresponde con preferencia:

$$20.000 \times 1.000 = 20.000.000$$

Para el resto de los accionistas acudimos al artículo 277.2. Dicho artículo establece: «...en proporción al importe nominal de las acciones.

Si todas las acciones no se hubiesen liberado en la misma proporción, se restituirá en primer término a los accionistas que hubiesen desembolsado mayores cantidades el exceso sobre la aportación del que hubiese desembolsado menos y el resto se distribuirá entre los accionistas en proporción al importe nominal de sus acciones».

SERIE	NÚMERO DE ACCIONES	VALOR NOMINAL	DESEMBOLSO	IGUALAR
A	50.000	500	100%	25%
B	270.000	1.000	75%	—

$$25\% \text{ s/ } 500 = 125$$

$$\text{Para igualar (50.000 x 125) ..... 6.250.000}$$

El resto del patrimonio de liquidación por partes iguales entre accionistas titulares de las series A y B.

Patrimonio de liquidación ..... 176.700.000

Orden de reparto:

– Accionistas sin voto ..... (20.000.000)  
 – Accionistas serie A ..... (6.250.000)  
 -----  
 150.450.000

Homogeneizamos a acciones serie A y B de valor nominal 1.000.

A ..... 25.000  
 B ..... 270.000  
 -----  
 295.000

$150.450.000/295.000 = 510$  ptas./acción de valor nominal 1.000.

Al valor nominal 500  $\Rightarrow$  255 ptas./acción

Serie A (50.000 x 255) ..... 12.750.000  
 Serie B (270.000 x 510) ..... 137.700.000  
 -----  
 150.450.000

Beneficio o Pérdida sobre capital aportado.

	APORTADO	REEMBOLSADO	RESULTADO
Acciones sin voto .....	1.000	1.000	–
Acciones serie A .....	500	380	(120)
		(125 + 255)	
Acciones serie B .....	750	510	(240)

**CASO PRÁCTICO N.º 5****CRÉDITOS DE DUDOSO COBRO: INFORMACIÓN EN LA MEMORIA DE HECHOS POSTERIORES AL CIERRE**

Para la Sociedad ROBLED0 el período medio de cobro según la información de este punto es de 90 días.

A 31 de diciembre del año 19X4 existen derechos de cobro nacidos en abril por un importe de 1.160.000 pesetas que presumimos han de estar provisionados en balance.

En la cuarta parte del Plan General de Contabilidad se establece la forma de confeccionar las cuentas anuales. Al hablar del contenido de la memoria, el punto 19 hace referencia a acontecimientos posteriores al cierre en los siguientes términos: «Información complementaria sobre hechos acaecidos al cierre que no afecten a las cuentas anuales a dicha fecha, pero cuyo conocimiento sea útil para el usuario de los estados financieros».

En este caso, como al elaborar las cuentas anuales del año 19X4 tiene conocimiento de que el anterior crédito ya ha sido cobrado, ajustándonos a lo anteriormente citado, correspondería informar de dicho cobro en la memoria.

**CASO PRÁCTICO N.º 6****CÁLCULO Y CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS**

IMPUESTO DEVENGADO (630)		IMPUESTO A PAGAR (4752)	
BAI .....	150.000	BAI .....	150.000
(Créditos Ayuntamiento) (1) .....	30.000	Créditos Ayuntamiento .....	30.000
(Operaciones vinculadas) (2) .....	81.000	Operaciones vinculadas .....	81.000
(Gastos establecimiento) (3) .....	1.000	(Gastos establecimiento) .....	1.000
(Provisión riesgos) (4) .....	(10.000)	(Provisión riesgos) .....	(10.000)
		Libertad de amortización (5) .....	(20.000)
		Insolvencias clientes (6) .....	(7.500)
Resultado contable ajustado .....	252.000	(Venta plazos) (7) .....	(7.500)
x tipo gravamen .....	0'4	Resultado fiscal .....	217.000
		– Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores ..	(15.000)
Impuesto bruto .....	100.800	Base imponible .....	202.000
– Deducciones y bonificaciones ....	(4.800)	x tipo gravamen .....	0'4
Impuesto devengado .....	96.000	Cuota íntegra .....	80.800
		– Deducciones y bonificaciones ....	(4.800)
		Cuota líquida .....	76.000
		– Retenciones y pagos a cuenta .....	(6.000)
		Cuota diferencial .....	70.000

**NOTA 1.** Crédito del Ayuntamiento.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades excluye expresamente como de dudoso cobro los créditos adeudados o avalados por entes públicos.

**NOTA 2.** Operaciones entre sociedades vinculadas.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades, una vez constatado que una operación no se ha realizado a precio de mercado, y probado el supuesto de vinculación, procede, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, valorar la operación «de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes».

**NOTA 3.** Gastos de establecimiento.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades establece que los gastos de constitución, primer establecimiento y asimilados deberán ser amortizados dentro del plazo máximo previsto en la normativa mercantil.

El artículo 194.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establece un plazo máximo de cinco años.

**NOTA 4.** Provisión de riesgos.

Véase Resolución del ICAC de 30 de abril de 1992 que desarrolla la Norma de Valoración número 16 del Plan General de Contabilidad, Primera.

Entendemos que la sociedad aplicó el principio de prudencia y no reflejó el impuesto anticipado, por tanto en este ejercicio el tratamiento del ajuste originado por la provisión es el de una diferencia permanente negativa.

**NOTA 5.** Libertad de amortización.

Se trata de una diferencia temporal prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

**NOTA 6.** Provisión para insolvencias.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades limita la deducibilidad para insolvencias en función del tiempo de morosidad.

**NOTA 7.** Ventas a plazos.

En las operaciones con precio aplazado se modifica el principio general de imputación (devengo) y se establece el criterio de caja.

De esta forma, como criterio general de imputación los rendimientos se entienden obtenidos proporcionalmente, a medida que se efectúen los cobros correspondientes.



Como consecuencia de la modificación del tipo de gravamen ajustamos en primer lugar las cuentas de balance.

### IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS ANTICIPADO

$$\text{Base} = \frac{6.300}{0'35} = 18.000$$

Valor contable .....	6.300
Valor sobre nuevo tipo de gravamen (18.000 x 0'4) .....	7.200
	<hr/>
Ajuste .....	900

### CRÉDITO POR PÉRDIDAS A COMPENSAR

$$\text{Base} = \frac{5.250}{0'35} = 15.000$$

Valor contable .....	5.250
Valor sobre nuevo tipo de gravamen (15.000 x 0'4) .....	6.000
	<hr/>
Ajuste .....	750

### IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS DIFERIDO

$$\text{Base} = \frac{16.100}{0'35} = 46.000$$

Valor contable .....	16.100
Valor sobre nuevo tipo de gravamen (46.000 x 0'4) .....	18.400
	<hr/>
Ajuste .....	2.300

900	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)</i>		
750	<i>Crédito por pérdidas a compensar año X (4745)</i>		
		a	<i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i> 1.650
	_____	x	_____
2.300	<i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i>		
		a	<i>Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i> 2.300
	_____	x	_____
96.000	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
		a	<i>Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre sociedades (4752)</i> 70.000
		a	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i> 6.000
		a	<i>Impuesto sobre beneficios diferido por libertad de amortizaciones (479)</i> 8.000 (0'4 s/ 20.000)
		a	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)</i> 3.000 (0'4 s/ 7.500)
		a	<i>Impuesto sobre beneficios diferido por ventas a plazos (479)</i> 3.000 (0'4 s/ 7.500)
		a	<i>Créditos por pérdidas a compensar en ejercicios anteriores (4745)</i> 6.000 (0'4 s/ 15.000)
	_____	x	_____
96.650	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
1.650	<i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>		
		a	<i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i> 2.300
		a	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> 96.000
	_____	x	_____

## CASO PRÁCTICO N.º 7

## VALORACIÓN DE EXISTENCIAS

## PRECIO DE ADQUISICIÓN DE EXISTENCIAS:

Compras a proveedores .....	375.000
– Rappels sobre compras (*) .....	(25.000)
+ Transportes hasta almacén .....	40.000
+ Gastos viajes .....	10.000
	<hr/>
Precio de adquisición .....	400.000

## COSTE DE VENTAS:

$$\text{Precio de venta} = \text{Precio de coste} + 0'4 \text{ Precio de venta}$$

$$0'6 \text{ Precio de venta} = \text{Precio de coste}$$

$$\text{Precio de coste} = 0'6 \text{ s/ } 600.000$$

$$\text{Precio de coste} = 360.000$$

- (\*) La Norma de Valoración número 17 del Plan General de Contabilidad no establece que un descuento fuera de factura por volumen afecte al importe de las mercancías compradas.

No obstante en el BOICAC número 17 de julio de 1994, en la consulta número 2 se indica: (...) «independientemente de que los rappels figuren o no en factura, debe considerarse que únicamente en la medida en que estos rappels puedan ser imputados razonablemente a un conjunto definido de compras, conocido al cierre del ejercicio, deberían considerarse como minoración de aquellas existencias a las que sean imputables».

No teniendo información suficiente optamos por aplicar el criterio establecido en dicha consulta.

## ALMACÉN EXISTENCIAS

Existencias iniciales . . . . .	130.000	Coste ventas .....	360.000
Compras . . . . .	400.000	Existencias finales .....	170.000
	530.000		530.000

Coste unidades devueltas (0'6 s/ 100.000) ..... 60.000

## MARGEN BRUTO TOTAL.

Ventas netas del 1 al 25 de enero (600.000 – 100.000) .....	500.000
Ventas de unidades defectuosas (50% s/ 60.000) .....	30.000
	530.000
– Coste de ventas .....	(360.000)
	170.000
<b>Margen bruto .....</b>	<b>170.000</b>

## CASO PRÁCTICO N.º 8

## GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

– Por la retirada de los productos en circulación:

30.000.000	Gastos extraordinarios (678)	
	a	Provisión para responsabilidades (142) 30.000.000
	x	

Si en balance aparecieran cantidades pendientes de cobro en Clientes, se minoraría lógicamente el saldo de esta cuenta. No obstante, optamos por provisionar al haberse realizado la operación hace dos años.

– Por la modificación de las dos últimas fases.

Relacionando este punto con el siguiente consideramos que la sociedad tiene el 70 por 100 de un proyecto de I + D, no terminado en tanto en cuanto no realice una inversión adicional necesaria para concluir las dos últimas fases del proyecto.

Valoración del proyecto no terminado (70% s/ 20.000.000) ..... 14.000.000

14.000.000	<i>Gastos I + D proyectos no terminados (210)</i>		
3.200.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>		
	(8.800.000/22.000.000 x 8.000.000)		
4.800.000	<i>Pérdidas inmovilizado inmaterial (670)</i>		
		a <i>Propiedad industrial (212)</i>	22.000.000
		x	

– Por las indemnizaciones a clientes:

15.000.000	<i>Gastos extraordinarios (678)</i>		
		a <i>Provisión para responsabilidades (142)</i>	15.000.000
		x	

### CASO PRÁCTICO N.º 9

#### CONTABILIZACIÓN DEL IVA. REGLA DE PRORRATA

Según la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (R.D. 1560/1992), se trata de actividades diferenciadas.

Para dichas actividades según el artículo 101 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido «... se ha de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada uno de los sectores diferenciados».

Al no permitir el supuesto diferenciar los gastos por actividades, solucionamos el supuesto aplicando el régimen de prorata general.

*Cálculo de la prorata definitiva año X5.*

$$\text{Prorata definitiva X5} = \frac{12.000.000}{120.000.000} \times 100 = 10\%$$

A) Contabilización de las operaciones del año X5 aplicando la prorata provisional.

	1.		
343.200		<i>Arrendamientos y cánones (621)</i> (300.000 + 300.000 x 0'16 x 0'9)	
228.800		<i>Suministros (628)</i> (200.000 + 200.000 x 0'16 x 0'9)	
8.000		<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i> (500.000 x 0'16 x 0'1)	
	a	<i>Tesorería (57)</i>	580.000
	2.		
371.200		<i>Tesorería (57)</i>	
	a	<i>Ingresos por fotocopias (705)</i>	320.000
	a	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	51.200
	x		
25.000.000		<i>Tesorería (57)</i>	
	a	<i>Ingresos primas seguros (700)</i>	25.000.000
	3.		
10.500.000		<i>Sueldos y salarios (640)</i>	
3.360.000		<i>Seguridad Social cargo empresa (641)</i>	
	a	<i>Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>	2.000.000

	<i>a Organismos de la Seguridad Social, acreedores (476)</i>	4.032.000
	<i>a Tesorería (57)</i>	7.828.000
_____	4. _____	
320.000	<i>Intereses de deudas (62)</i> (240.000/075)	
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>	80.000
	<i>a Tesorería (57)</i>	240.000
_____	5. _____	
90.000	<i>Tesorería (57)</i>	
30.000	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	
	<i>a Ingresos financieros (76)</i>	120.000
_____	x _____	

**B) Liquidación trimestral del IVA a 30 de marzo de X5.**

51.200	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	
	<i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	8.000
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>	43.200
_____	x _____	

**C) Liquidación de la deuda con Hacienda Pública el 20 de abril de X5.**

43.200	<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>	
2.080.000	<i>Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>	
	<i>a Tesorería (57)</i>	2.123.200
_____	x _____	

## D) Resto de operaciones del ejercicio y regularización anual.

– Por la compra del edificio:

45.760.000	Construcciones (220) (40.000.000 + 40.000.000 x 0'16 x 0'9)		
640.000	Hacienda Pública, IVA soportado (472) (40.000.000 x 0'16 x 0'1)		
		a Tesorería (57)	46.400.000
	_____	x _____	
8.676.800	Tesorería (57)		
		a Ingresos por fotocopias (705)	7.480.000
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	1.196.800
	_____	x _____	
97.200.000	Tesorería (57)		
		a Ingresos primas seguros (700)	97.200.000
	_____	x _____	

– Cálculo de la prorrata definitiva año X5.

$$\text{Prorrata definitiva X5} = \frac{7.800.000}{130.000.000} \times 100 = \underline{\underline{6\%}}$$

Ajuste en el IVA soportado deducible:

	Prorrata provisional (40.500.000 x 0'16 x 0'1) .....	648.000	
	Prorrata definitiva (40.500.000 x 0'16 x 0'06) .....	388.800	
	Ajuste .....	259.200	
259.200	Ajustes negativos en la imposición indirecta (634)		
		a Hacienda Pública, IVA soportado (472)	259.200
	_____	x _____	