

CONTABILIDAD	AUDITORÍA: AJUSTES Y RECLASIFICACIONES	N.º 189
---------------------	---	----------------

TRABAJO EFECTUADO POR:

FERNANDO VALLEJO TORRECILLA

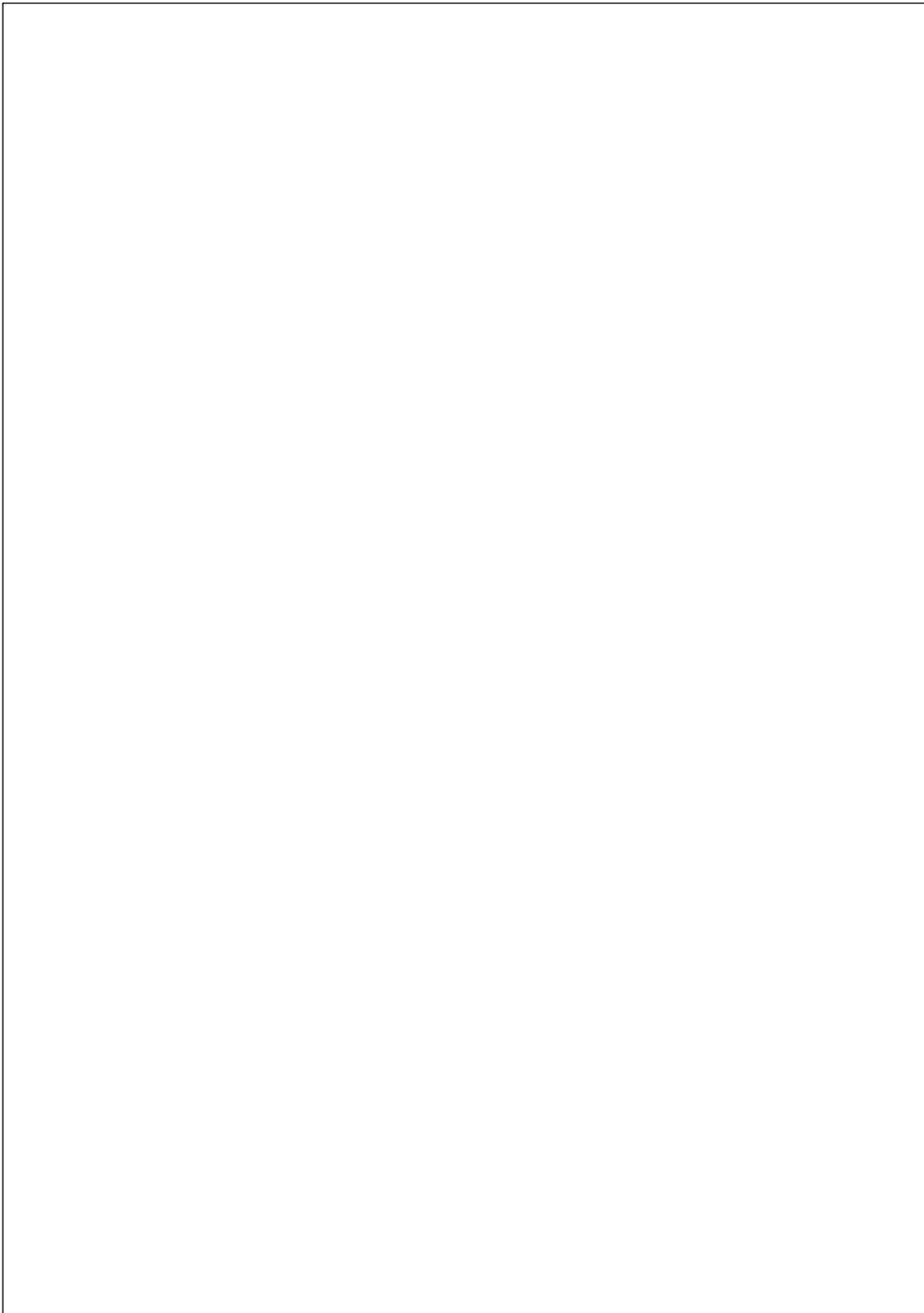
*Licenciado en Ciencias Empresariales.
Jefe de Negociado de Contabilidad (Departamento
de Economía y Hacienda) del Gobierno de Navarra*

Sumario:

AJUSTES Y RECLASIFICACIONES DE SALDOS.

- Área de inversiones financieras.
- Área de inmovilizado.
- Área de financiación ajena.
- Área de existencias.
- Área de cuentas financieras.
- Impuesto sobre Sociedades.

[Supuesto propuesto en la Oposición para el *Cuerpo de Técnicos de Hacienda* al servicio del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra (Convocatoria de 13-11-1991)].



CONTABILIDAD	AUDITORÍA: AJUSTES Y RECLASIFICACIONES	N.º 189
		Enunciado

La empresa CORBASA, fundada a comienzos del ejercicio, presenta el Balance y cuenta de *Pérdidas y ganancias* el 31 de diciembre de 19X0 expuestos en los documentos anexos.

El Consejo de Administración de la sociedad ha encargado a su firma de auditoría COMPETENTES, S.L., la censura externa de sus anteriores estados financieros. Del trabajo realizado en sus documentos y anotaciones contables, usted ha obtenido la siguiente información:

1. El 2 de mayo adquirió 1.000 obligaciones de 1.000 pesetas nominales al 130%. El interés nominal anual es del 12%, pagadero los días 2 de julio y 2 de enero en sendos cupones. Las obligaciones de CEPO, S.A. (emisión en circulación hace varios años), cotizan al cierre del ejercicio al 95%.

2. La cartera de valores está compuesta por:

Título	Número Acciones	Valor nominal	Precio adquisición	Cotización 30-12-19X0	Cotización media último trimestre
VISCO, S.A. . .	1.000	1.000	1.000.000	110'50%	101'13%
IPASA	500	1.000	470.000	–	–
INDUSTRIAL .	100	2.000	255.000	90'60%	95'40%

La compañía IPASA no cotiza en bolsa, pero se conoce de su balance de situación auditado al 31 de diciembre de 19X0 los siguientes datos:

Capital y reservas	5.300.000
Fondos ajenos	26.000.000

Resultado negativo del ejercicio	4.835.000
Gastos amortizables	900.000

3. El excedente de tesorería se colocó en bonos, con el siguiente detalle:

Fecha adquisición: 31 de marzo de 19X0.

Interés bruto anual: 13% a cobrar en su vencimiento.

Coste adquisición: 5.000.000.

Vencimiento: 31 de marzo de 19X1.

4. La empresa tiene alquilado un almacén a razón de 200.000 ptas./mes, con un contrato por cinco años. Pagó un depósito de dos mensualidades a la firma del mismo, recogido en la cuenta de *Gastos anticipados*.

En diciembre pagó el recibo de enero.

5. El inmovilizado material está compuesto por:

Concepto	Valor inicial	Valor residual	Vida útil	Método amortización
Maquinaria-1	23.900.000	500.000	6	Lineal
Mobiliario	625.000	16.000	4	Degresiva, porcentaje constante
Equipo informático	3.000.000	–	4	Núm. dígitos inverso
Maquinaria-2	1.000.000	–	6	–
Edificios	90.000.000	–	20	Lineal

- a) Entre la maquinaria-1 figura una por valor de 10.500.000 sin valor residual. El precio de compra fue de 10.000.000, con gastos de transporte de 500.000, seguro de montaje 100.000 y fue montada con ayuda de trabajadores de la sociedad con 500 horas de trabajo (1 hora = 2.000 ptas.).

- b) Los edificios contienen el valor del terreno por 9.000.000 y la construcción por el resto. Amortizó el conjunto por 4.500.000 pesetas. En la cuenta de *Pérdidas y ganancias* existen gastos de explanación del terreno por 450.000.
- c) La maquinaria-2 se adquirió con financiación por *leasing*, figurando contablemente por el valor al contado del bien (excluida la opción de compra). El contrato se firmó el 1 de enero, con un interés anual del 12%.

La opción de compra se ejercerá, en su caso, al final del tercer año, por un 20% del valor al contado. El pago de la deuda se efectuará en cuotas anuales idénticas. La empresa no amortizó nada por entender que el bien aún no es de su propiedad. El asiento contable que captó la adquisición fue:

	x	
<i>Maquinaria-2</i>		<i>a Proveedores inmovilizado a largo plazo</i>
	x	

Se comprobó que la cuenta de *Gastos financieros* contiene sólo las imputaciones de las operaciones referenciadas en los puntos 8 y 10 siguientes.

- d) En el ejercicio no existen bajas de inmovilizado. La política de amortización de la empresa es dotar las cuotas enteras en el año de adquisición.

6. Entre los clientes de la empresa se encuentra la sociedad LASPIUR, S.L. con un saldo neto de 3.000.000, ya que es deudora por 4 millones y acreedora por el resto. En su cuenta figura una operación realizada el 30 de septiembre por 1.650.000 que tiene incorporado un interés de financiación del 10% por un año. Se contabilizó todo con abono a venta.

7. Para financiar la maquinaria obtuvo un préstamo en Alemania, con las siguientes condiciones:

Importe	Tipo interés	Fecha	Vencimientos
154.000 DM (1 DM = 62 ptas.)	8'5% anual	15-1-19X0	2 años de carencia y 5 anualidades

Al cierre se conoce que 1 DM = 60 pesetas. La empresa periodificó los intereses.

8. El saldo de obligaciones y bonos corresponde a un empréstito emitido el 30 de junio de 19X0 al 90% y con una prima de reembolso del 5%. El interés anual es del 10% pagadero con las cuotas.

Fue suscrito y desembolsado en su totalidad. La empresa contabilizó el ingreso en el banco de 4.500.000 pesetas, considerando el resto como gasto financiero del ejercicio. La duración es de 10 años, y la cuota de amortización será anual y constante. Del estudio de la contabilidad se dedujo que la única operación contabilizada en relación con todo ello fue la emisión y el desembolso.

9. En el estudio de las cuentas de existencia se detectó una salida de productos terminados con destino a los accionistas de la sociedad. Esta operación no se contabilizó. El jefe del almacén nos informó que sí extendió el oportuno albarán de salida. Por su parte el Gerente nos comentó que se piensa cobrar la anterior operación al 70% de su precio.

De las fichas de inventario extrajimos los siguientes datos:

Materia prima	Unidades	Precio	Producto terminado	Unidades	Precio venta
Compras	100.000	350	Ex. final	7.500	4.000
Ex. final	10.000				

Del proceso productivo se conoce que se utiliza una materia prima básica, de la que hubo un 5% de mermas y que cada unidad de producto terminado lleva incorporada tres de materia prima.

10. La empresa descontó en el mes de noviembre efectos por un nominal de 1.000.000, con unos gastos del 2%. Vencerán el 15 de diciembre de 19X1.

El asiento realizado fue:

_____	x	_____
<i>Bancos</i>		
<i>Otros gastos financieros</i>		
	a	<i>Efectos en cartera</i>
_____	x	_____

11. Sobre el proyecto técnico de I + D se tienen dudas razonables de su éxito, según nos comenta el Director Técnico. El plan de amortización se estableció en cinco años.

12. Los extractos bancarios de la sociedad señalaban un saldo al cierre de 7.500.000 y del estudio realizado se desprende que:

- a) Existen cheques en circulación, extendidos y contabilizados por la sociedad pero no pagados por los bancos, por 1.500.000 pesetas.
- b) Hay un efecto a cargo de la empresa, domiciliado y cargado por el banco y no recibido aún por la compañía, por 600.000 pesetas.
- c) Una transferencia de 700.000 pesetas a favor de la sociedad, está recibida y abonada por el banco, pero no recibida aún la confirmación en la sociedad.
- d) Existe un cheque por 3.000.000 contabilizado por la empresa como ingreso, pero no por el banco, al estar pendiente de confirmación.
- e) Otro cheque, por una cuenta a pagar, contabilizado erróneamente por la sociedad en 570.000 pesetas, pero extendido y pagado por el banco en 770.000 pesetas.

Respecto a los libros de caja, se mantuvieron abiertos hasta el 10 de enero de 19X1, en cuyo período se cobró a la clientela por 170.000 pesetas.

13. En la cuenta de *Subvenciones* se recoge la recibida desde la CFN para compensar 1/3 del valor contable del terreno. Se evidenció que la mitad de la subvención en principio es reintegrable dentro de 20 meses.

14. Los trabajos realizados por otras empresas se refieren a un anteproyecto cuyo encargo hemos constatado que no figura entre los documentos de la empresa.

Se reconoció como pasivo en la cuenta de *Acreedores, prestación de servicios*.

15. Entre las compras de aprovisionamiento figura la factura número 57/X0AB por 395.000 pesetas con el siguiente detalle:

Compras	450.000
10% Descuento	(45.000)
Dto. p.p.	(10.000)

16. La empresa comercializa a partir de noviembre mercaderías mediante comisionistas de compra (Sr. Osés) y venta (Sr. Ichaso).

Al Sr. Osés se le hizo una provisión de fondos de 150.000 pesetas, única operación recogida en el ejercicio de todo el proceso. El 23 de diciembre se le reconoció y liquidó una primera entrega de mercaderías, de cuya operación se conoce que:

Número unidades = 2.100.

Precio unitario = 25 francos (1 FF = 20 ptas.).

Gastos de transporte = 58.800 (incluye IVA 12%), pagados por la sociedad.

Comisión = 6% sobre la compra.

El IVA de la mercancía fue pagado por el comisionista al agente de aduanas.

Al cierre se conoce que: Valor mercado unit. = 24 FF (1 FF = 18 ptas.).

No se vendió ninguna mercancía hasta el mes de febrero 19X1. La deuda de la operación le fue reconocida al proveedor francés.

17. Respecto al devengo del Impuesto sobre Sociedades, de los datos obtenidos en la auditoría conocemos que: entre los gastos de gestión se recogen las cestas de Navidad por 500.000 pesetas; los coeficientes de amortización aplicados están dentro de los límites fiscales; existe una deducción por inversión y creación de empleo de 600.000 pesetas imputada al ejercicio; no existieron pagos a cuenta del impuesto; la cuenta de *Hacienda deudora* recoge retenciones del 25% en los rendimientos financieros; el tipo de gravamen aplicable es del 35%.

SE PIDE:

- a) Con los antecedentes anteriores, determine la razonabilidad de los saldos y proponga los ajustes y reclasificaciones que estime necesarios para presentar dichos saldos de conformidad con principios contables generalmente aceptados.
- b) En el estudio del apartado anterior se razonarán los principios y normas aplicados, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, aprobado en diciembre de 1990.
- c) Realice el estado de conciliación bancaria de saldos en el apartado 12 del enunciado.

Datos complementarios:

1. La sociedad aceptará los ajustes propuestos en la realización de la auditoría.
2. El Impuesto sobre el Valor Añadido se tendrá en cuenta sólo en el punto 16 del enunciado.
3. La información del ejercicio se refiere en todos los casos a la composición final de los saldos de balance.

ANEXOS

BALANCE EJERCICIO 19X0

N.º Cuenta	Activo	Ejercicio X0 (ptas.)
	A) ACCIONISTAS POR DESEMBOLSOS NO EXIGIDOS . . .	—
	B) INMOVILIZADO	110.109.000
	II. INMOVILIZADO INMATERIAL	400.000
210	1. Gastos investigación y desarrollo	500.000
281	8. Amortización acumulada inmovilizado inmaterial . .	(100.000)
	III. INMOVILIZADO MATERIAL	106.834.000
221	1. Construcciones	90.000.000
223	2. Maquinaria	24.900.000
226	3. Mobiliario	625.000
227	5. Equipos proceso informático	3.000.000
282	7. Amortización acumulada inmovilizado material . .	(11.691.000)
	IV. INMOVILIZACIONES FINANCIERAS	2.875.000
251	5.1. Valores de renta fija	1.300.000
250	5.2. IFP en capital	1.725.000
297	8. Provisiones depreciación valores	(150.000)
	C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	—
	D) ACTIVO CIRCULANTE	58.060.720
	II. EXISTENCIAS	18.500.000
310	2. Materias primas	3.500.000
350	4. Productos terminados	15.000.000
	III. DEUDORES	24.165.000
430	1.1. Clientes	19.000.000
431	1.2. Efectos comerciales en cartera	5.000.000
550	4. Cuenta corriente comisionista compra	150.000
473	6. Administraciones Públicas	15.000
	IV. INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES	5.225.720
541	5.1. Valores renta fija	5.000.000
546	5.2. Intereses corto plazo valores renta fija	225.720
	VI. TESORERÍA	9.770.000
572	1. Bancos e instituciones de Crédito	9.100.000
570	2. Caja, pesetas	670.000
	VII. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN	400.000
480	1. Gastos anticipados	400.000
	TOTAL GENERAL	168.169.720

N.º Cuenta	Pasivo	Ejercicio X0 (ptas.)
	A) FONDOS PROPIOS	38.078.000
	I. CAPITAL SUSCRITO	30.000.000
100	1. Capital Social	30.000.000
	VI. PÉRDIDAS Y GANANCIAS	8.078.000
	B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN EJERCICIOS	2.700.000
131	1. Subvenciones de capital	2.700.000
	C) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS	606.290
141	2. Provisiones para impuestos	606.290
	D) ACREEDORES A LARGO PLAZO	94.548.000
	I. EMISIÓN OBLIGACIONES Y OTROS VALORES	5.000.000
150	1. Obligaciones no convertibles	5.000.000
	II. DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO	9.548.000
170	1. Préstamos moneda extranjera	9.548.000
	IV. OTROS ACREEDORES	80.000.000
164	2. Proveedores inmovilizado	80.000.000
	E) ACREEDORES A CORTO PLAZO	32.237.430
	II. DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO	778.230
526	2. Intereses de deudas con entidades	778.230
	IV. ACREEDORES COMERCIALES	31.459.200
475	1. Administraciones Públicas	759.200
400	2.1. Proveedores materias primas	10.500.000
410	2.2. Acreedores prestación servicios	200.000
	3. Otras deudas	20.000.000
523	3.1. Proveedores inmovilizado	20.000.000
	TOTAL GENERAL	168.169.720

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

N.º Cuenta	Debe	Ejercicio X0 (ptas.)
	A) GASTOS	
	2. Aprovisionamientos	33.400.000
601	b.1. Compras materias primas	35.000.000
602	b.2. Compras aprovisionamientos	1.700.000
611	b.3. Variación existencias materias primas	(3.500.000)
607	c. Trabajos realizados por otras empresas	200.000
	3. Gastos de personal	29.470.800
	4. Dotación amortizaciones	11.791.000
682	a) Dotación amortización inmovilizado material	11.691.000
681	b) Dotación amortización inmovilizado inmaterial	100.000
	6. Otros gastos de explotación	9.840.000
	a) Servicios exteriores	5.090.000
620	a.1. Gastos investigación y desarrollo	350.000
621	a.2. Arrendamientos	800.000
625	a.3. Primas de seguros	100.000
628	a.4. Suministro teléfono, energía	3.520.000
629	a.5. Servicios limpieza	320.000
655	c) Otros gastos de gestión	4.750.000
	I. BENEFICIO EXPLOTACIÓN	11.148.200
	7. Gastos financieros y asimilados	1.280.230
	c) Por deudas con terceros	1.280.230
662	c.1. Intereses deudas largo plazo	778.230
669	c.2. Otros gastos financieros	502.000
	8. Variación provisiones de inversiones	150.000
696	a) Dotación provisión valores largo plazo	150.000
	III. RESULTADO ACTIVIDADES ORDINARIAS	10.003.690
678	13. Gastos extraordinarios	1.619.400
	V. BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS	8.684.290
630	15. Impuesto sobre Sociedades	606.290
	VI. RESULTADO DEL EJERCICIO	8.078.000

N.º Cuenta	Haber	Ejercicio X0 (ptas.)
	B) INGRESOS	
	1. Importe cifra negocios	80.150.000
701	a) Ventas	80.150.000
712	2. Aumento existencias productos terminados	15.000.000
731	3. Trabajos realizados para su inmovilizado inmaterial ..	500.000
	6. Ingresos de valores	285.720
761	c) De empresas fuera grupo	285.720
	II. RESULTADO FINANCIERO NEGATIVO	1.144.510
775	11. Subvención capital traspasadas al resultado	300.000
	IV. RESULTADO EXTRAORDINARIO NEGATIVO	1.319.400

NOTAS A LA RESOLUCIÓN DEL SUPUESTO:

En la resolución del presente supuesto, -tal y como en él se pide- elaboraremos únicamente los ajustes y reclasificaciones necesarios, sin presentar los estados financieros finales ajustados.

Por otra parte, los ajustes y reclasificaciones se han realizado teniendo en cuenta la información disponible; no obstante, en algunos puntos puede haber más de una interpretación.

En los asientos que siguen aparecen cuentas de gestión, a fin de poder presentar el saldo rectificado de dichas cuentas en el estado de *Pérdidas y ganancias*. En el caso de que sólo se pidiera el balance revisado, los ajustes se podrían hacer directamente contra el saldo de *Pérdidas y ganancias*.

En la medida de lo posible, se han agrupado los ajustes por áreas.

CONTABILIDAD	AUDITORÍA: AJUSTES Y RECLASIFICACIONES	N.º 189
		Solución

REVISIÓN DE INVERSIONES FINANCIERAS (apartados 1 a 4 del enunciado)

1. Precio de adquisición: $1.000 \text{ títulos} \times 1.000 \text{ nom.} \times 130\% = 1.300.000$.

En el saldo de la cuenta 251 del balance figuran contabilizados por dicho importe. Se compararon entre fechas de pago de intereses; no obstante -tal y como establece el PGC- (Norma 8.^a 1 de valoración), no se deben incluir en el coste los intereses acumulados desde el último vencimiento del cupón hasta la fecha de adquisición. Por lo tanto habrá que descontar cuatro meses (del 2 de enero al 2 de mayo) de intereses incluidos en el precio de adquisición:

$$1.000 \times 1.000 \times 12\% \times 4/12 \text{ año} = 40.000 \text{ ptas.}$$

El coste será:

$$1.300.000 - 40.000 = 1.260.000 \text{ ptas.}$$

Cálculo de los intereses devengados en el ejercicio por la inversión:

Desde la fecha de adquisición (2 de mayo) hasta el cobro del primer cupón (2 de julio) son dos meses:

$$1.000 \times 1.000 \times 12\% \times 2/12 \dots\dots\dots 20.000 \text{ ptas.}$$

Los intereses acumulados al cierre ascienden a:

$$1.000 \text{ títulos} \times 60 \text{ ptas./título (cupón semestral)} \dots\dots\dots 60.000 \text{ ptas.}$$

$$\text{Total ingresos financieros} \dots\dots\dots \underline{\underline{80.000 \text{ ptas.}}}$$

(No hay datos sobre posibles rendimientos implícitos).

Valoración de los títulos al cierre:

Coste de adquisición	1.260.000 ptas.
más: intereses acumulados al cierre	60.000 (*)
Total	1.320.000 ptas.
Cotización al cierre (1.000 x 1.000 x 95%)	950.000 ptas.
Provisión a dotar (por la diferencia)	<u>370.000 ptas.</u>

(*) A efectos de dotar la provisión, hay que comparar el valor de mercado con el coste de adquisición. Es obvio que hay que comparar ambas cifras sobre una misma base; dicho de otra forma: puesto que el mercado incluye en la cotización los intereses acumulados, éstos deben ser también tenidos en cuenta en el coste de adquisición (sumándoselos, ya que figurarán, en su caso, contabilizados en la cuenta 546). Otra posibilidad sería descontarlos de la cotización. Se ha optado por la primera.

Respecto de las retenciones por intereses:

El 2 de julio se ha cobrado el primer cupón semestral (60.000) por su importe neto, como se deduce del saldo de la cuenta 473 (15.000 ptas. = 25% de retención sobre las 60.000).

Los ajustes necesarios por provisiones e intereses se efectuarán teniendo en cuenta conjuntamente los apartados 1, 2 y 3, ya que están interrelacionados.

2. A efectos de posibles correcciones valorativas, tendremos:

Título	Coste adquisición	Cotización cierre último día	Provisión
VISCO, S.A.	1.000.000	1.011.300	No procede
IPASA	470.000	s/valor teórico	470.000
INDUSTRIAL	255.000	181.200	73.800
Cuenta 250	1.725.000	Total provisión a dotar	543.800

Se ha tomado el valor más bajo entre la cotización del cierre y la del último día hábil en Bolsa (Norma de Valoración 8.ª 2 del Plan), excepto con IPASA, que al no cotizar en Bolsa, se tomará el valor teórico según su último balance:

Capital y Reservas	5.300.000
menos: Resultados del ejercicio	(4.835.000)
Gatos amortizables	(900.000)
	<hr/>
Neto patrimonial	(435.000)
	<hr/> <hr/>

Puede observarse cómo IPASA ha perdido la totalidad de su patrimonio neto. Está técnicamente en quiebra. No procede ni tan siquiera un saneamiento financiero, ya que no hay fondos propios para absorber las pérdidas. Los accionistas han perdido la totalidad de su inversión. Ante una situación así, quizás sea más correcto dar de baja en cuentas directamente el saldo de IPASA. En el caso de dotar la provisión debe indicarse en la Memoria el extremo anterior.

3. Los intereses devengados al cierre ascienden a:

$$5.000.000 \text{ (suponemos que el coste de adquisición coincide con el nominal)} \times \\ \times 13\% \times 9 \text{ meses (31 de marzo a 31 de diciembre)} = 487.500 \text{ ptas.}$$

4. Depósito efectuado: 2 meses x 200.000 ptas./mes = 400.000 ptas.

Figura en cuenta 480 (*Gastos anticipados*). Procede reclasificar dicho saldo en cuenta 265 (*Depósitos constituidos a largo plazo*). Asimismo, hay que periodificar el recibo de enero pagado en diciembre, ajustando la cuenta 621 (Arrendamientos), con cargo a la 480.

En los anteriores apartados se han tenido en cuenta los Principios del Precio de Adquisición, de Prudencia, y de Devengo principalmente.

Por los cuatro apartados anteriores, proceden los siguientes ajustes, según se detalla: [entre paréntesis figura el apartado donde pueden verse los cálculos y la naturaleza de cargo (D) o abono (H) del ajuste].

Cuenta	Saldo según CORBASA	Saldo revisado	Ajuste/Reclasificación
251	1.300.000	1.260.000 (1)	40.000 (H)
250	1.725.000	1.725.000 (2)	–
297	150.000	913.800 (1) y (2)	763.800 (H)
473	15.000	15.000 (1)	–
541	5.000.000	5.000.000 (3)	–
546	225.720	547.500 (1) y (3)	321.780 (D)
480	400.000	200.000 (4)	200.000 (H)
621	800.000	600.000 (4)	200.000 (H)
696	150.000	913.800 (1) y (2)	763.800 (D)
761	285.720	567.500 (1) y (3)	281.780 (H)
265	No figura	400.000 (4)	400.000 (D)

El ajuste en forma de asiento global de Diario se obtiene directamente del cuadro anterior:

_____	x	_____
400.000	<i>Fianzas constituidas a largo plazo (260)</i>	
321.780	<i>Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)</i>	
763.800	<i>Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo (696)</i>	
	<i>a Valores de renta fija (251)</i>	40.000
	<i>a Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (297)</i>	763.800
	<i>a Gastos anticipados (480)</i>	200.000
	<i>a Ingresos de valores de renta fija (761)</i>	281.780
	<i>a Arrendamientos y cánones (621)</i>	200.000
_____	x	_____

REVISIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL (apartado 5)

5. a) El coste de la maquinaria-1 debe incluir: (Norma 2.^a del Plan)

Precio de compra	10.000.000
Transporte	500.000
Seguro de montaje	100.000
Mano de obra propia	1.000.000
	<hr/>
Coste capitalizable	11.600.000
	<hr/> <hr/>

(No hay datos sobre el valor de mercado).

En los ajustes habrá que tener en cuenta el seguro y el trabajo realizado por la empresa para su inmovilizado (mano de obra propia).

b) El valor del terreno debe ser excluido del cálculo de la amortización de los edificios. Además, en dicho valor hay que incluir los gastos de explanación por 450.000 pesetas cargados a gastos indebidamente (suponemos que se encuentran en la cuenta 655).

Por ello, proceden los siguientes ajustes:

_____	x	_____	
1.100.000		<i>Maquinarias (223)</i>	
		<i>a Trabajos realizados para el inmovilizado material (732) (mano de obra)</i>	1.000.000
		<i>a Primas de seguros (625) (seguros)</i>	100.000
_____	x	_____	

y en el terreno, por los gastos de explanación:

450.000	<i>Terrenos y bienes naturales (220)</i>		
		<i>a Otros gastos de gestión (655)</i>	450.000

		x	_____

Por la reclasificación del terreno que figura en la misma cuenta que la construcción:

_____	x	_____	
9.000.000		Terrenos y bienes naturales (220)	
		a Construcciones (221)	9.000.000
_____	x	_____	

c) Respecto del *leasing*, la empresa ha contabilizado en la cuenta de *Maquinaria* el valor al contado del bien, aun cuando no se ha ejercitado la opción de compra (aunque el enunciado habla de que «se adquirió»). Por ello, procede reclasificar en la cuenta 217 el importe de la máquina y completar la contabilización de acuerdo con el siguiente cuadro (Norma de Valoración 5.^a):

Cálculos financieros de la cuota a pagar (excluido IVA) considerando que las cuotas son pospagables, aunque no suele ser lo habitual:

$$1.000.000 = X a_{\overline{3}|0,12} + 200.000 (1,12)^{-3}$$

De aquí se obtiene: X = 357.079 ptas.

El cuadro, elaborado con criterios financieros, quedará como sigue:

Años	Anualidad	Intereses	Amortización	Saldo
0	–	–	–	1.000.000
1	357.079	120.000	237.079	762.921
2	357.079	91.550	265.529	497.392
3	357.079	59.687	297.392	200.000 (opción compra)
–	200.000	–	200.000	–
	1.271.237	271.237	1.000.000	

En la última cuota se incluirá la opción de compra (en el cuadro se presenta desglosada).

El ajuste específico del *leasing* será, (no parece que haya dudas sobre el ejercicio de la opción de compra):

	x		
1.000.000		<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)</i>	
	a	<i>Maquinarias (223)</i>	1.0000.000
	x		
1.000.000		<i>Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo (164)</i>	
151.237		<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>	
120.000		<i>Otros gastos financieros (669)</i>	
	a	<i>Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos (52)</i>	357.079
	a	<i>Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos (17)</i>	914.158
	x		

Se han dejado sin codificar completamente las cuentas que recogen el pasivo financiero. En el subgrupo 52 (deudas a corto plazo) se recogerá la cuota de enero del año X1 (aunque a efectos prácticos, vencen las dos primeras cuotas a corto plazo). En el subgrupo 17 (deudas a largo plazo) se incluyen las dos últimas cuotas y la opción de compra. En la cuenta 272 figura la carga financiera total a imputar a ejercicios futuros; al resultado del ejercicio se imputan las 120.000 de la primera cuota (cuenta 669). Todas estas cifras se desprenden directamente del cuadro anterior.

Amortizaciones técnicas:

Se calcularán sobre los valores rectificadas según lo visto en el apartado anterior.

<i>Maquinaria-I:</i>	11.600.000/6 años = 1.933.333	
	resto del saldo (23.900.000 – 10.500.000)	13.400.000
	Valor residual aplicable a este saldo	500.000
		<u>12.900.000</u>

$$12.900.000/6 \text{ años} = 2.150.000$$

Total	<u>4.083.333</u>
-----------------	------------------

Mobiliario: se trata del método de descuento compuesto. El tipo aplicable se obtiene:

$$V_r = V_o (1 - d)^4$$

$$16.000 = 625.000 (1 - d)^4$$

y de aquí, resolviendo la ecuación tenemos:

$$d = 0,6 = 60\%$$

Por lo tanto el primer año tendremos:

$$0,6 \times 625.000 = \underline{\underline{375.000}}$$

Obsérvese cómo el porcentaje de amortización se aplica sobre el coste de adquisición original, sin descontar el valor residual. Es un error frecuente el descontarlo en este sistema.

Equipos informáticos: al decir el enunciado dígitos «inverso», suponemos que se refiere a dígitos decrecientes.

$$\text{Por lo tanto: } 3.000.000 \times \frac{4}{4 + 3 + 2 + 1} = \underline{\underline{1.200.000}}$$

Maquinaria-2: se reclasifica como inmovilizado inmaterial y se amortizará como tal en su vida útil de 6 años:

$$1.000.000/6 = \underline{\underline{166.667}}$$

$$\text{Edificios: } 90.000.000 - 9.000.000 \text{ (terreno)} / 20 \text{ años} = \underline{\underline{4.050.000}}$$

(Hemos supuesto que todo el inmovilizado se ha adquirido a principios de año y que ha entrado en funcionamiento a continuación).

Todo lo anterior lo podemos resumir:

Cuenta	Saldo según CORBASA	Saldo revisado	Ajuste/Reclasificación
682	11.691.000	9.708.333	1.982.667 (H)
282	11.691.000	9.708.333	1.982.667 (D)

El asiento será:

_____	x	_____	
1.982.667		<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	
	a	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>	1.982.667
_____	x	_____	

Respecto de la maquinaria-2 (*leasing*):

166.667		<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>	
	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	166.667
_____	x	_____	

REVISIÓN DE CLIENTES (apartado 6)

6. Hay que excluir los intereses de la cifra de ventas puesto que se trata de un ingreso financiero.

Ascienden a:

1.650.000/1'1	1.500.000
1.650.000 – 1.500.000	150.000

Puesto que estos intereses se devengan en un año a partir del 30 de septiembre, en el ejercicio actual habrá que imputar:

(30 de septiembre al 31 de diciembre, 3 meses): $150.000 \times 10\% \times 3/12 = 37.500$ ptas.

El resto, 112.500 pesetas se diferirá para el próximo ejercicio.

Ajuste:

_____	x	_____	
150.000		<i>Ventas productos terminados (701)</i>	
		<i>a Otros ingresos financieros (769)</i>	37.500
		<i>a Ingresos por intereses diferidos (135)</i>	112.500
_____	x	_____	

Además, puesto que el enunciado nada indica de que pueda tratarse de una cuenta corriente, en virtud del Principio de no Compensación, procede reclasificar el saldo deudor y el acreedor:

4.000.000		<i>Clientes, efectos comerciales a cobrar (431)</i>	
		<i>a Clientes, efectos comerciales a cobrar (431)</i>	3.000.000
		<i>a Anticipos de clientes (437 ó 41)</i>	1.000.000
_____	x	_____	

Se desconoce la naturaleza de la operación que ha causado el saldo acreedor (anticipo a cuenta de futuras entregas, prestación de servicios ...), de ahí la disyuntiva en la segunda cuenta abonada.

REVISIÓN DE LOS PASIVOS FINANCIEROS (apartados 7 y 8)

7. Coste s/cambio en fecha de adquisición (Norma 14.^a 5 del Plan):

$$154.000 \text{ DM} \times 62 \text{ ptas./DM} = 9.548.000 \text{ (saldo cuenta 170)}$$

Intereses acumulados al cierre (los intereses deben calcularse sobre los 154.000 DM, es decir, sobre la deuda en moneda extranjera que los genera, no sobre su contravalor en pesetas). Por lo tanto:

$$154.000 \times 0,085 \times 60 \times \frac{365 - 15}{365} \text{ año} = 753.125 \text{ ptas.}$$

La empresa ha periodificado (cuentas 526 y 662) según el cambio histórico, como podemos apreciar:

$$154.000 \times 0,085 \times 62 \times \frac{365 - 15}{365} \text{ año} = 778.227 \text{ (3 ptas. más en balance)}$$

Procede ajustar la diferencia: $778.230 - 753.125 = 25.105$.

	x		
25.105 <i>Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (526)</i>		a <i>Intereses de deudas a largo plazo (662)</i>	25.105
	x		

No se ha utilizado la cuenta 136 en el ajuste anterior, ya que al ser la deuda en moneda extranjera, y tener que hacerse el devengo de los intereses acumulados al cierre, al aplicarse el cambio vigente en dicha fecha, se obtienen directamente los intereses devengados sin que proceda ningún ajuste por diferencia de cambio.

No procede incluir estos gastos financieros en el valor de la máquina, al haber supuesto que ya ha entrado en funcionamiento.

Respecto del principal de la deuda, la posición será al cierre:

s/libros	9.548.000
Contravalor al cierre (154.000 x 60)	9.240.000
	<hr/>
Diferencia	308.000
	<hr/> <hr/>

Ajuste:

_____	x	_____	
308.000		<i>Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)</i>	
		<i>a Diferencias positivas en moneda extranjera (136)</i>	308.000
_____	x	_____	

8. Según la Norma de Valoración 11.^a del Plan, las deudas financieras deben figurar por el valor de reembolso; además, el descuento de emisión figura cargado íntegramente a las operaciones, cuando lo correcto es que tanto la prima de amortización como el descuento de emisión se periodifiquen o repartan a lo largo de la vida del empréstito, pues aun siendo de naturaleza implícita, son, en definitiva, más intereses pagados (mayor carga financiera).

Nominal emitido y desembolsado: $4.500.000/0'9 = 5.000.000$.

Por lo tanto, el ajuste será:

750.000		<i>Gastos por intereses diferidos de valores negociables (271)</i>	
		<i>a Otros gastos financieros (669)</i>	500.000
		<i>a Obligaciones y bonos (150)</i>	250.000
_____	x	_____	

Descuento de emisión (10% s/5.000.000)	500.000
Prima de amortización (5% s/5.000.000)	250.000
	<hr/>
Total debitado en cuenta 271	750.000
	<hr/> <hr/>

Periodificación de la carga financiera del ejercicio:

– Intereses explícitos (suponiendo cupones pospagables):

$$5.000.000 \times 10\% \times 1/2 \text{ año} = 250.000$$

_____	x	_____	
250.000		<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>	
		<i>a Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas (506)</i>	250.000
_____	x	_____	

– Intereses implícitos:

El Plan establece que se amortizarán de acuerdo con un criterio financiero. El más correcto es el que utiliza el tanto efectivo de coste para la empresa. Puede obtenerse planteando una ecuación de equivalencia financiera en el origen de la operación, aunque su resolución es compleja, al ser las cuotas constantes y los intereses decrecientes en progresión aritmética. En cualquier caso es una ecuación incompleta de grado 10. Un criterio aceptable y que produce resultados razonables es el que tiene en cuenta los capitales vivos al principio de cada período (capitales utilizados en el período).

Puesto que la amortización es constante e igual a: $5.000.000/10 = 500.000$ ptas./año, tendremos que los capitales utilizados cada año a efectos de este cálculo serían (denominador):

5

$$5 + 4'5 + 4 + 3'5 + 3 + 2'5 + 2 + 1'5 + 1 + 0'5$$

$$x 750.000 \times 1/2 \text{ año} = 68.181 \text{ ptas.}$$

(en el numerador tenemos el nominal empleado en este primer año de vida del empréstito).

En realidad, al haber descuento de emisión, los capitales efectivamente utilizados son menores, pero empleando el nominal la aproximación es aceptable y se gana en sencillez. En cualquier caso, la cuantía de estos gastos no es muy elevada (importancia relativa).

_____	x	_____	
68.181		<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>	
	a	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>	68.181
_____	x	_____	

También debe reclasificarse a corto plazo el próximo vencimiento (1 de octubre) (30-6-19X1):

525.000		<i>Obligaciones y bonos (150)</i>	
	a	<i>Obligaciones y bonos a corto plazo (500)</i>	525.000
_____	x	_____	

REVISIÓN DE INVENTARIOS (apartado 9)

9. Para calcular las ventas a accionistas dispondremos la información de la siguiente forma:

Materias primas: (movimientos en unidades físicas).

Existencia inicial	0
Compras	100.000
Existencia final	(10.000)
	<hr/>
Salidas a justificar	<u>90.000 unidades</u>

Se justifican como sigue:

- Mermas: 5% (suponemos que se producen en las materias primas utilizadas en el proceso productivo) (5% de 90.000) .. 4.500
- En Producto Terminado final (7.500 x 3 c/u) 22.500
- En Productos Terminados vendidos:

Ventas tras ajuste 7	80.000.000
Precio venta unitario	4.000
Unidades vendidas (20.000 x 3 c/u de p.m.)	60.000
	<hr/>
Total contabilizado	87.000

Diferencia: $90.000 - 87.000 = 3.000$ unidades de materia prima, que suponen $3.000/3 = 1.000$ unidades de producto terminado, facturadas a los accionistas al 70% de su precio (no de su coste) $4.000 \times 0,7 = 2.800$.

_____	x	_____	
2.800.000		<i>Cientes (430 ó 553)</i>	
		<i>a Ventas de productos terminados (701)</i>	2.800.000
_____	x	_____	

La cuenta deudora dependerá de si las condiciones para su cobro son iguales que para el resto de los clientes (430) o no (553).

REVISIÓN DE EFECTOS COMERCIALES (apartado 10)

10. Procede el ajuste:

_____	x	_____	
1.000.000		<i>Cientes, efectos comerciales a cobrar (431)</i>	
		<i>a Deudas por efectos descontados (5208)</i>	1.000.000
_____	x	_____	

Por la deuda que se genera al ceder los efectos al banco condicionadamente (prudencia valorativa).

Respecto de los gastos financieros por el descuento (669), en realidad deberían periodificarse, al vencer en el próximo ejercicio. No obstante al ser su cuantía muy reducida y no saber la fecha exacta de su descuento se omite el posible ajuste.

REVISIÓN DEL INMOVILIZADO INMATERIAL (apartado 11)

11. No es aceptable la activación de estos gastos al no darse las condiciones exigidas para ello en la Norma 5.ª a) del Plan. Procede la baja directa en cuentas. Además, es obvio que no procede amortización alguna. Ajustes:

100.000		<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	
		<i>a Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>	100.000
_____	x	_____	
500.000		<i>Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial (731)</i>	
		<i>a Gastos de investigación y desarrollo (210)</i>	500.000
_____	x	_____	

CONCILIACIÓN DE CUENTAS BANCARIAS (apartado 12)

Conciliación al 31 de diciembre de 19X0

BANCOXXXXX.....

Cuenta572.....

Saldo según extracto bancario, pesetas	7.500.000
Más: cargos de la empresa no abonados por el banco	
<i>Fecha libros Fecha Banco Descripción</i>	
31-12-X0 Enero X1 Cheque pendiente confirmar .. 3.000.000	
.....	
.....	
Total pesetas	3.000.000
Más: cargos del banco no abonados por la empresa	
Efecto domiciliado no recibido 600.000	
Más importe cheque emitido 200.000	
.....	
.....	
Total pesetas	800.000
Menos: abonos de la empresa no cargados por el banco	
<i>Talón n.º A favor de</i>	
Cheque emitido no pagado por el banco ... 1.500.000 xxx yyy	
.....	
.....	
Total pesetas	-1.500.000
Menos: abonos del banco no cargados por la empresa	
Transferencia pendiente de recibir 700.000	
.....	
.....	
Total pesetas	-700.000
Saldo según libros, pesetas	9.100.000

Preparado por:

Revisado por:

Ajustes: Excepto el apartado a), los demás apartados suponen ajustes:

(Suponemos que las operaciones pendientes son de naturaleza comercial, de ahí las cuentas utilizadas):

_____	b)	_____	
600.000	Proveedores (400)	a Bancos e instituciones de crédito cuenta corriente vista, pesetas (572)	600.000
_____	c)	_____	
700.000	Bancos e instituciones de crédito cuenta corriente vista, pesetas (572)	a Clientes (430)	700.000
_____	d)	_____	
3.000.000	Clientes (430)	a Bancos e instituciones de crédito cuenta corriente vista, pesetas (572)	3.000.000
_____	e)	_____	
200.000	Proveedores (400)	a Bancos e instituciones de crédito cuenta corriente vista, pesetas (572)	200.000
_____	x	_____	

La conciliación bancaria se ha realizado antes de contabilizar los anteriores ajustes. Lógicamente si se hiciera *a posteriori* solamente habría una partida de conciliación que sería el cheque emitido por la empresa y no cargado por el banco, ya que todas las restantes partidas han sido ajustadas en nuestra contabilidad a lo que aparece en el extracto bancario.

Respecto de la caja, procede anular los cobros efectuados en el X1, incluidos en el X0 indebidamente. Aunque su cuantía no es elevada y el total del activo y el capital circulante no se ven afectados, sí se vería afectada la *ratio* de tesorería, presentando una situación más favorable de la real. Por ello procede:

	x		
170.000		<i>Cientes (430)</i>	
		a	
		<i>Caja, pesetas (570)</i>	170.000
	x		

En el apartado 16 se comenta otro posible ajuste en caja.

REVISIONES VARIAS (apartados 13 a 16)

13. No procede imputar contablemente a resultados parte de la subvención oficial en capital recibida, pues los terrenos con ella financiados no son amortizables. Se dará de baja por la totalidad del saldo cuando se den de baja en cuentas los terrenos (Norma 20.^a).

Además, procede reclasificar la mitad como deuda con posibilidad de convertirse en subvención. Por ello tendremos:

300.000		<i>Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio (775)</i>	
		a	
		<i>Subvenciones de capital (131)</i>	300.000
	x		
1.500.000		<i>Subvenciones de capital (131)</i>	
		a	
		<i>Deudas a largo plazo transformables en subvenciones (172)</i>	1.500.000
	x		

Hemos supuesto que los gastos de explanación no han sido subvencionados.

14. Al no aparecer los documentos sobre el proyecto, el auditor debe solicitar más información de los responsables. Si se ha contabilizado indebidamente, por no haber todavía ninguna obligación firme, procede anular el asiento y suministrar, si el anteproyecto existe, la información relevante en la Memoria.

Se hará el ajuste:

_____	x	_____	
200.000		<i>Acreeedores por prestaciones de servicios (410)</i>	
		<i>a Trabajos realizados por otras empresas (607)</i>	200.000
_____	x	_____	

15. En virtud de la Norma 17.^a c), los descuentos financieros, aún en factura, se consignarán en cuenta de ingresos aparte. Este ajuste puede ser omitido por su escaso importe, y además, al no haber existencia final de aprovisionamiento no se difiere ingreso alguno.

El ajuste podría ser:

10.000		<i>Compras de otros aprovisionamientos (602)</i>	
		<i>a Descuentos sobre compras por pronto pago (765)</i>	10.000
_____	x	_____	

16. Suponiendo que no se ha contabilizado nada de esta operación, con la excepción de la provisión de fondos hecha al comisionista de compras, tendremos:

Coste de adquisición de las mercaderías:

Factura proveedor (2.100 x 25 FF x 20 ptas./FF)	1.050.000
Gastos transporte (sin IVA) (58.800/1'12)	52.500
Comisión 6% (calculada sobre la factura)	63.000

Total compras e inventario final	1.165.500

IVA soportado: transporte (58.800/1'12 x 0'12)	6.300
en aduana (12% s/1.050.000)	126.000
Sobre comisión (12% s/63.000)	7.560
	<hr/>
Total IVA soportado	139.860
	<hr/> <hr/>
Deuda con el proveedor francés (2.100 x 25)	52.500 francos
Deuda con el comisionista: Comisión a s/f más IVA (63.000 x 1'12)	70.560
IVA pagado por n/cta	126.000
	<hr/>
Total	196.560
	<hr/> <hr/>

Surge un problema con los transportes que la empresa ha pagado (IVA incluido). Si realmente no se han contabilizado -como se deduce del enunciado-, entonces, o bien la cuenta de caja, o los bancos, no reflejan este pago. En la conciliación bancaria no se dice nada, y en caja tampoco. Otra alternativa es que el pago fuera debitado a una cuenta de gastos como la 655 (al no aparecer la 624). De no ser así, la caja debería ajustarse.

_____	x	_____	
1.165.500		Compras de mercaderías (600)	
139.860		Hacienda Pública, IVA soportado (472)	
	a	Proveedor extranjero (4001)	1.050.000
	a	Cuenta corriente comisionista (550)	196.560
	a	Otros gastos de gestión (655) (o Caja)	58.800
_____	x	_____	

Al haberse contabilizado ya la liquidación del IVA procederá saldar la cuenta (472).

_____	x	_____	
139.860		<i>Hacienda Pública, deudor por IVA (470)</i>	
		a <i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	139.860
_____	x	_____	

Además, haremos al estar las mercaderías sin vender al cierre:

1.165.500		<i>Mercaderías (300)</i>	
		a <i>Variación de existencias de mercaderías (610)</i>	1.165.500
_____	x	_____	

Por la Norma 14.^a de Valoración tendremos además:

Respecto de la deuda con el proveedor extranjero:

$$52.500 \text{ FF} \times (20 - 18) = 105.000 \text{ ptas. a diferir (prudencia)}$$

105.000		<i>Proveedores extranjeros (4001)</i>	
		a <i>Diferencias positivas en moneda extranjera (136)</i>	105.000
_____	x	_____	

y por la valoración de las mercancías al cierre:

Precio de adquisición	1.165.500
Valor de mercado (2.100 x 24 x 18)	907.200

Provisión a dotar	258.300

Ajuste:

	x		
258.300		<i>Dotación a la provisión de existencias (693)</i>	
		<i>a Provisión por depreciación de mercaderías (390)</i>	258.300
	x		

IMPUESTO SOBRE EL BENEFICIO (apartado 17)

17. Resumiendo los ajustes anteriores tendremos que:

Beneficio antes de impuestos s/cía 8.684.290

(Se indica el apartado de la resolución donde figura el asiento y la cuenta de gestión correspondiente).

Más:

– Ajustes que aumentan los ingresos:

Apartado	Cuenta	Importe
1-4	(761)	281.780
5	(732)	1.000.000
6	(769)	37.500
9	(701)	2.800.000
15	(765)	10.000

– Ajustes que suponen reducción de gastos:

Apartado	Cuenta	Importe	
1-4	(621)	200.000	
5	(625)	100.000	
5	(655)	450.000	
5	(682)	1.982.667	
7	(662)	25.105	
8	(669)	500.000	
11	(681)	100.000	
14	(607)	200.000	
16	(655)	58.800	
16	(610)	1.165.500	8.911.352

Menos:

– Ajustes que aumentan los gastos:

Apartado	Cuenta	Importe	
1-4	(696)	763.800	
5	(669)	120.000	
5	(681)	166.667	
8	(661)	250.000	
8	(661)	68.181	
15	(602)	10.000	
16	(600)	1.165.500	
16	(693)	258.300	

– Ajustes que suponen menores ingresos:

Apartado	Cuenta	Importe	
6	(701)	150.000	
11	(731)	500.000	
13	(775)	300.000	3.752.448
Beneficio ajustado			<u>13.843.194</u>

Cálculos relativos al Impuesto sobre Sociedades:

	Gasto devengado	Pasivo fiscal
Beneficio ajustado antes de impuestos . . .	13.843.194	13.843.194
Más: Diferencias permanentes:		
– Liberalidades (1)	500.000	500.000
– Subvención en capital (2)	150.000	150.000
– Operaciones vinculadas (3)	1.200.000	1.200.000
Menos: Diferencias temporales:		
– <i>Leasing</i> (4)		– 70.412
– Ingresos diferidos (5)		– 37.500
TOTAL	15.693.194	15.585.282
Cuota al 35%	5.492.618	5.454.849
Menos: Deducciones de la cuota (inversión y empleo)	– 600.000	– 600.000
– Retenciones y pagos a cuenta (saldo cuenta 473)		– 15.000
(630)	4.892.618	(4752) 4.839.849

(1) Cestas de Navidad, no deducibles (apartado 17).

(2) S/apartado 13. De acuerdo con la normativa fiscal (RIS), al no ser amortizable el bien financiado, se imputará fiscalmente la subvención por décimas partes [1.500.000 (tras el ajuste 13) / 10 = 150.000].

(3) S/apartado 9. Las ventas de mercaderías a los socios se reflejarán por el valor de mercado:

$$1.000 \times (4.000 - 2.800) = 1.200.000$$

(4) Cuota de *leasing* deducible: (apartado 5) 357.079

Gasto contable:

– Amortización (681)	166.667	
– Gastos financieros (669)	120.000	286.667
		70.412
Diferencia negativa		70.412

(5) Puede optarse por el criterio de caja, y así diferir el resultado hasta el próximo ejercicio. El resultado imputado a este año ascendía a 37.500 (apartado 6).

(6) Como consecuencia de las ventas a plazos (apartado 6) podría realizarse un ajuste en la base imponible de modo que el beneficio de esta venta no tributaría en tanto en cuanto no se haya cobrado al cliente. Estaríamos ante una diferencia temporal negativa. Por falta de datos para calcular el margen de esta operación no lo vamos a tener en cuenta.

Ajuste por el impuesto sobre el beneficio:

Cuentas	S/empresa	S/revisado	Ajuste/reclasificación
(630)	606.290	4.892.618	4.286.328 (D)
(141)	606.290	– (a)	606.290 (D)
(4752)	–	4.839.849	4.839.849 (H)
(479)	–	37.769 (b)	37.769 (H)
(473)	15.000	–	15.000 (H)
Balance de ajustes			0

(a) (reclasificamos en cuenta 4752).

(b) (35% s/las diferencias temporales).

Con base en el cuadro anterior, el ajuste será:

4.286.328	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
606.290	<i>Provisión para impuestos (141)</i>		
		<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	15.000
		<i>a Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i>	37.769
		<i>a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	4.839.849

Y por último:

4.286.328	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>	<i>a Impuesto sobre beneficios (630)</i>	4.286.328
-----------	-----------------------------------	--	-----------