

CONTABILIDAD	OPERACIONES DE UN EJERCICIO. IVA. DERECHOS DE SUSCRIPCION	N.º 130
---------------------	----------------------------------------------------------------------	----------------

Trabajo efectuado por:

JAVIER ROMANO APARICIO

SOTERO AMADOR FERNANDEZ

Profesores del Centro de Estudios Financieros

Sumario:

1. Confección del Balance a 31 de diciembre de 1990, completando la información del enunciado.
2. Reflejo contable de las operaciones de 1991.
3. Cálculo del Impuesto sobre Sociedades y realización de la distribución de beneficios.
4. Presentación del Balance de situación al 31 de diciembre de 1991.

(Supuesto propuesto en la Oposición a ingreso al Cuerpo de Gestión e Investigación Auxiliar de la Hacienda de Navarra 1992).



CONTABILIDAD	OPERACIONES DE UN EJERCICIO. IVA. DERECHOS DE SUSCRIPCION	N.º 130
		Enunciado

La Sociedad «Patos y pollos de Navarra, S.A.» (en adelante PAPONASA) se encuentra ubicada en un polígono industrial de los alrededores de Pamplona, y su actividad consiste en lo siguiente:

- Compra de pollos y patos vivos, sacrificándolos en un matadero industrial.
- Manipulación, limpieza y despiece de los mismos para su venta, tanto en canal como en partes.
- Fabricación y venta de productos cárnicos derivados del pato y del pollo, fundamentalmente paté.
- Trabajos a maquilas: La cadena de distribución Iloski envía patos y pollos sacrificados a las instalaciones de PAPONASA, y ésta realiza el despiece de los mismos, devolviéndoselos a Iloski.

El balance de situación de PAPONASA a 31 de diciembre de 1990 arroja, entre otros, los siguientes saldos (en miles de ptas.):

ACTIVO		PASIVO	
Gastos de investig. y desarrollo	900	Reservas voluntarias	15.150
Aplicaciones informáticas	2.000	Proveedores	6.850
Propiedad industrial	600	Proveedores, moneda extranjera	960
Fondo de comercio	700	48.000 F.F. x 20 ptas.	
Amort. acum. inmov. inmat.	(400)	Envases a devolver a provee.	(52)
Terrenos y bienes naturales	33.750	HP, acreedor por IVA	1.300
Construcciones	44.000	HP, por retenciones practicadas	1.275
Maquinaria	52.500	HP, acreedor por I. Sociedades	2.475

ACTIVO	PASIVO
Utillaje y herramientas 400	Organismos SS acreedores 976
Equipos de proceso de información 10.000	
Valores en renta fija 522	
Materias primas 400	
Productos terminados 3.500	
Clientes 4.000	
Efectos comerciales en cartera 29.800	
Bancos 2.852	

Datos para completar el balance a 31 de diciembre de 1990.

1. Amortizaciones:

• Construcciones:

En funcionamiento desde la fecha de constitución de la sociedad.

Amortización lineal durante 40 años.

• Maquinaria:

Misma fecha de entrada en funcionamiento.

Sistema de dígitos decreciente durante 6 años.

• Equipos proceso de información:

En funcionamiento desde el 1 de enero de 1989: Tipo constante del 30% sobre bases decrecientes.

• Utillaje y herramientas: Recuento físico a final de año.

2. Los gastos de constitución ascendieron a 2.000.000 de pesetas y se amortizan en 5 años al 20% cada año.

3. En cuanto a las materias primas, se estimó que por condiciones de mercado se habían depreciado en un 10%.

En referencia a los productos terminados, se constató que la mitad de ellos padecían un deterioro físico del 20%.

4. Hay unos *Cientes, moneda extranjera* que se refieren a un crédito de 10.000 \$. En el momento de formalizar la operación, el dólar cotizaba a 125 pesetas y el último día del año a 120 pesetas.

5. Los efectos comerciales descontados en *Bancos* ascienden al 5% de los efectos comerciales en cartera.

6. La provisión por insolvencias de tráfico se realiza mediante el sistema de estimación global, con una dotación del 5% de los clientes no documentados en efectos de giro, excluidos también los de moneda extranjera.

7. Las inversiones financieras temporales en capital corresponden a una compra realizada en julio de 1990 y representan el 0,5% del capital social de «Cementos de Aranguren, S.A.», que cotiza en Bolsa. El citado capital social asciende a 5.000 millones de pesetas, está dividido en acciones de 1.000 pesetas y la compra se realizó al 152%. A 31 de diciembre de 1990 su cotización fue del 150% y la cotización media del último trimestre fue del 147%.

8. El día 1 de agosto de 1990 se suscribió una póliza de seguros por importe de 5.400.000 pesetas, pagadas en el acto, con una duración de un año.

9. La Sociedad PAPONASA se constituyó el 1 de enero de 1987, suscribiéndose y desembolsándose 80.000 acciones de 1.000 pesetas emitidas al 150%, sin haber dispuesto de dicha prima. La mitad de esas acciones las suscribió un socio que realizó una aportación no dineraria.

El 1 de enero de 1989 aumentó el *Capital social* en la proporción de una nueva por cuatro antiguas, que se emitieron a la par. El 30% del aumento de capital se encuentra sin desembolsar ni exigir.

10. La *Reserva legal* alcanza la mitad del mínimo exigido en el artículo 114 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

11. Como consecuencia de la adquisición de parte de la maquinaria que figura en el balance, por un importe de 28.000.000 de pesetas, el Gobierno de Navarra concedió una subvención a fondo perdido del 15% de la citada cantidad. La adquisición se realizó, como la maquinaria restante, el 1 de enero de 1987, y la subvención se cobró en el acto.

12. El 29 de diciembre de 1990 la sociedad enajenó una patente de su propiedad con una amortización acumulada de 100.000 pesetas y un precio de adquisición de 1.700.000 pesetas. La citada operación está exenta de IVA y tiene un importe de 2.400.000 pesetas, a cobrar por mitades e iguales partes el 10 de mayo de 1991 y el 10 de mayo de 1992.

Operaciones del año 1991.

1. Se liquidan todas las cuentas pendientes a 31 de diciembre de 1990 con clientes y proveedores, incluidos los de moneda extranjera, con las siguientes cotizaciones: F.F. a 22 pesetas \$ a 115 pesetas.

Se pagan por parte de los clientes todos los efectos comerciales, tanto los que estaban en cartera como los descontados que lucían en balance a 31 de diciembre de 1990.

Antes de proceder a estas liquidaciones, se devuelven los envases.

2. Se liquidan todas las cuentas pendientes con los organismos públicos a 31 de diciembre de 1990, es decir, los relativos a retenciones, impuestos, organismos de la Seguridad Social, etc.

3. PAPONASA recibe unas prestaciones de servicios por un importe de 35.000.000 de pesetas, a lo largo del año, que se pagan al contado y se incluyen en trabajos, servicios y suministros exteriores.

4. Las compras brutas de todo el año ascienden a 350 millones de pesetas. Hay un descuento en factura de 10 millones de pesetas. El 80% se paga al contado y el resto a crédito.

Se realiza un descuento por pronto pago fuera de factura de 2.000.000 de pesetas, excluido IVA, con cargo a *Proveedores*.

Por falta de calidad, se rebaja el precio en 4.000.000 de pesetas, excluido el IVA, y se cobra por medio de cheque. Todo ello con posterioridad a la recepción de la factura.

El transporte de las mercancías, a cargo de la empresa, ha ascendido a 8.500.000 pesetas, pagado al contado.

El seguro de las mercancías, contratado por la empresa, importó 2.500.000 pesetas, también satisfecho al contado.

5. Las ventas de todo el año importaron 550 millones de pesetas y se cobraron el 80% al contado, el 10% a crédito y el 10% restante librando efectos comerciales a los clientes.

Los transportes de venta, a cargo de la empresa, importaron 12.000.000 de pesetas y se realizaron por personal ajeno a la empresa, pagándose al contado.

Se concedieron unos rappels por volumen de ventas por importe de 8.000.000 de pesetas, excluido IVA, abonados por cheque.

Se concedieron unos descuentos por pronto pago en factura de 500.000 pesetas y fuera de factura, por el mismo concepto, de 700.000 pesetas. En ambos casos, IVA excluido. Estos descuentos se realizaron con abono a *Cientes*.

El nominal de los efectos descontados en Bancos ascendió a 35.000.000 de pesetas, lo que produjo un líquido de 32.000.000 de pesetas.

6. La cadena de distribución Iloski entrega pollos y patos en canal a PAPONASA y ésta realiza el despiece, devolviéndoselos a Iloski. La cantidad entregada y devuelta asciende a 4 millones de kgs. PAPONASA cobra a 10 ptas./kg., al contado.

7. Las compras se realizan a través de un comisionista, persona física, en nombre ajeno. Sus comisiones ascendieron durante el año a 8.000.000 de pesetas. Se pagan al contado.

8. Además de lo dicho en el punto 5, en la zona de Galicia realizó sus ventas a través de un comisionista por cuenta y en nombre propio, quien le paga al contado, por importe de 50.000.000 de pesetas brutas, con descuento del 10%.

9. El día 1 de enero de 1991 la Empresa PAPONASA firmó un contrato de leasing, siendo el arrendador la Caja de Ahorros de Navarra. Los datos del contrato se pueden resumir así:

- Bien objeto de arrendamiento con opción de compra: Maquinaria para el despiece de pollo.
- Duración del contrato: 2 años.
- Precio satisfecho por el arrendador: 21.000.000 de pesetas.
- La carga financiera a imputar en 1991 asciende a 2.900.000 pesetas de acuerdo con un criterio financiero.
- Cuotas pagaderas el último día del mes: 1.000.000 de pesetas, excluido IVA. La opción de compra es una cuota adicional del mismo importe. Por tanto, hay 24 cuotas más la correspondiente a la opción de compra.
- La vida útil de la máquina se estima en 10 años, por lo que se amortizará el 10% anual.
- No existen dudas razonables de que se vaya a ejercitar la opción de compra.

NOTA: Realizar el asiento inicial y otro asiento global por el resto del año.

10. El 1 de julio de 1991 compra un nuevo equipo para proceso de información, abonando por Banco 3.360.000 pesetas, IVA incluido, y entregando el equipo que se encontraba en funcionamiento en la empresa. Sigue el criterio de amortización del anterior equipo.

11. La Sociedad «Cementos de Aranguren, S.A.» realiza una ampliación de capital del 1 por 4 a la par. La cotización de la acción antes de la ampliación ascendió al 150% y la cotización del derecho a 90 pesetas, PAPONASA decide suscribir por Banco acciones suficientes para quedarse con una participación del 0,45% en el capital, vendiendo a 110 pesetas, al contado, los derechos de suscripción restantes. La contabilización de la venta de los derechos se hará de acuerdo con el principio de prudencia por el mayor de los tres valores:

- Valor teórico.
- Coste del derecho.
- Coste de Kester.

Al realizar el asiento no se reducirá proporcionalmente el importe de las correcciones valorativas contabilizadas.

A 31 de diciembre de 1991 la cotización de las acciones es del 158%. La cotización del último trimestre fue del 157%.

12. Dota la provisión de insolvencias de tráfico según es norma de la empresa.

13. El activo inmaterial se amortiza por el sistema lineal en 10 años.

Se constata que el fondo de comercio no se ha amortizado y es el tercer año completo que se encuentra contabilizado. Decide reajustar la situación y proceder a su amortización con carácter retroactivo en 10 años, a partir del 1 de enero de 1989.

El personal de la empresa realiza trabajos por importe de 200.000 pesetas en el proyecto de investigación y desarrollo que figura en el balance. Los sueldos correspondientes a estos trabajos están ya pagados y contabilizados. Teniendo fundadas esperanzas de que el proyecto de investigación y desarrollo obtenga resultados positivos, la empresa decide activarlo. El día 1 de julio de 1991 inscribe en el Registro de la Propiedad Industrial la patente resultante del citado proyecto.

A 31 de diciembre de 1991 el recuento de utillaje y herramientas alcanza un montante de 200.000 pesetas.

14. Imputa el beneficio de la patente cuya venta se realizó en 1990, habiendo cobrado su importe correspondiente.

En octubre hace un pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades por un importe de 2.100.000 pesetas.

15. La empresa realiza un pago de 8.600.000 pesetas a un fondo de pensiones de sus empleados. El citado fondo no está gestionado por ella.

Percepción de dividendos: Recibe por Banco: 2.200.000 pesetas brutas, con una retención del 25%.

16. El 30 de diciembre de 1991 realiza una ampliación de capital para satisfacer una aportación no dineraria de dos marcas, por importe de 30.000.000 de pesetas. La ampliación se realiza al 150%. El informe del experto independiente designado por el Registro Mercantil se incorpora a la escritura de aumento de capital, dando su conformidad.

En este momento, se aporta una marca valorada en 20.000.000 de pesetas. El IVA se paga por Banco. Dentro de tres meses, se aportará la otra marca.

17. El cargo de las nóminas anuales importa 55.000.000 de pesetas, siendo la retención del IRPF de 6.000.000 de pesetas, cantidad que no se ingresa en la Hacienda Foral. La Seguridad Social a cargo de los empleados asciende a 4.000.000 de pesetas. La Seguridad Social a cargo de la empresa importa 22.000.000 de pesetas. Se pagan por Banco 71.000.000 de pesetas.

18. Las existencias finales de materias primas ascienden, según libros, a 700.000 pesetas y las de productos terminados, a 4.800.000 pesetas. Como consecuencia de una disminución de los precios del pollo y del pato, el valor de mercado de esas materias primas asciende a 600.000 pesetas.

Los productos terminados se encuentran en perfecto estado y aptos para su venta; no obstante, en el recuento físico de éstos se ha advertido que faltan productos por valor de 100.000 pesetas.

19. Los valores de renta fija que figuran en el balance son 500 obligaciones de 1.000 pesetas nominales, con unos rendimientos del 10% anual pagaderos por mitades anticipadamente los días 30 de marzo y 30 de septiembre de cada año. Por tanto, el 30 de marzo se cobra la correspondiente a los meses de abril a septiembre, inclusive, y el 30 de septiembre la correspondiente de octubre a marzo, inclusive.

20. En relación con el Impuesto sobre Beneficios, hay que tener en cuenta lo siguiente:

- Tipo: 35%.
- Deducciones por inversión y creación de empleo: 3.700.000 pesetas.
- Dentro del apartado 3 (trabajos, servicios y suministros exteriores) hay unos gastos no deducibles fiscalmente por importe de 800.000 pesetas.

21. Reparto de beneficios:

- Retribución al capital propio con un dividendo activo del 10%.
- A reserva legal, el mínimo establecido por la ley.
- La participación del personal de la empresa consiste en un 4% del beneficio líquido. Retención del 10%.
- La participación de los administradores, el 9% del beneficio líquido.
- La participación de los promotores y fundadores, el máximo establecido por la ley. Retención del 10%.
- A reserva estatutaria, el 8% del beneficio líquido.
- A reserva voluntaria, el resto.

SE PIDE:

- Completar el balance a 31 de diciembre de 1990.
- Realizar los asientos correspondientes del año 1991, tanto los mencionados como los que se deriven del enunciado.
- Calcular el Impuesto sobre Sociedades y realizar la distribución del beneficio.
- Presentar el balance a 31 de diciembre de 1991.

NOTAS:

- Los pagos y cobros al contado se realizan por Banco.
- Los aspectos que el opositor considere dudosos, faltos de datos o susceptibles de varias interpretaciones los deberá razonar, argumentando la opción elegida.
- Los tipos de IVA son los siguientes:
 - Entregas de bienes objeto de la actividad: 6%.
 - Prestaciones de servicios: 12%.
 - Operaciones con bienes de inversión: 12%.
- El IVA se ingresa trimestralmente. Por tanto, al final de año le quedará por ingresar 1/4 de todo lo correspondiente al año.

CONTABILIDAD	OPERACIONES DE UN EJERCICIO. IVA. DERECHOS DE SUSCRIPCION	N.º 130
		Solución

1. Balance de situación PAPONASA al 31 de diciembre de 1990.

Cta.	ACTIVO	Cta.	PASIVO
210	Gastos invest. y desarrollo 900.000	117	Reservas voluntarias 15.150.000
215	Aplicaciones informáticas 2.000.000	400	Proveedores 6.850.000
212	Propiedad industrial 600.000	4009	Proveedores, moneda extr. 960.000
214	Fondo de comercio 700.000	281	AAII 400.000
220	Terrenos y bienes naturales ... 33.750.000	4750	HP, acreedor por IVA 1.300.000
221	Construcciones 44.000.000	4751	HP, acreedor por ret. pract. ... 1.275.000
223	Maquinaria 52.500.000	4752	HP, acreedor por I. Soc. 2.475.000
224	Ustillaje 400.000	476	Organismos SS acreedores 976.000
227	Equipos proceso información 10.000.000	2821	A.A. construcciones (1) 4.400.000
541	Valores de renta fija 522.000	2823	A.A. maquinaria (2) 45.000.000
310	Materias primas 400.000	2827	A.A. equipos proc. inf. (3) 5.100.000
350	Productos terminados 3.500.000	391	Prov. dep. mat. primas (5) 40.000
430	Clientes 4.000.000	395	Prov. dep. ptos. tdos. (5) 350.000
4310	Ef. comerciales en cartera 29.800.000	5208	Deudas por ef. desc. (7) 1.490.000
572	Bancos c/c. 2.852.000	490	Prov. para insolv. trá. (8) 200.000
200	Gastos de constitución (4) 400.000	597	Prov. dep. val. neg. c.p. (9) ... 1.250.000
4309	Clientes, moneda extr. (6) 1.200.000	100	Capital social (11) 100.000.000
4311	Ef. comerciales desc. (7) 1.490.000	110	Prima emisión (11) 40.000.000
540	IFT en capital (9) 38.000.000	112	Reserva legal (12) 10.000.000
480	Gastos anticipados (10) 3.150.000	130	Subvenciones of. capital 600.000
190	Accs. desemb. no ex. (11) 6.000.000	138	Beneficio a realizar 800.000
543	Créditos enaj. inmov. c.p. 1.200.000		
253	Créditos enaj. inmov. l.p. 1.200.000		
406	Envases a devolver a prov. 52.000		
	TOTAL 238.616.000		TOTAL 238.616.000

Notas complementarias a la formación del balance.

1. PAPONASA fue constituida el 1 de enero de 1987 (véase punto 9 de información). El saldo de la amortización acumulada de construcciones será:

$$\frac{44.000.000}{40} = 1.100.000 \times 4 \text{ años} = 4.400.000$$

2. Amortización acumulada maquinaria (sistema de dígitos decrecientes).

Año	Cuota	Amortización acumulada
87	$52.500.000 \times 6/21 = 15.000.000$	15.000.000
88	$52.500.000 \times 5/21 = 12.500.000$	27.500.000
89	$52.500.000 \times 4/21 = 10.000.000$	37.500.000
90	$52.500.000 \times 3/21 = 7.500.000$	45.000.000

3. Amortización acumulada equipos proceso de información.

Año	Cuota	Amortización acumulada
89	$10.000.000 \times 0,3 = 3.000.000$	3.000.000
90	$7.000.000 \times 0,3 = 2.100.000$	5.100.000

4. Gastos de constitución.

Se han amortizado cuatro años, por lo que el saldo inicial fue 2.000.000 de pesetas. Las cuotas del 20% anual determinan que se han amortizado $400.000 \times 4 = 1.600.000$, por lo que el saldo pendiente es de 400.000 pesetas, que se sanearán en el año 1991.

5. Provisión depreciación materias primas y provisión depreciación de productos terminados.

Consideramos ambas pérdidas de carácter reversible, por lo que se han dotado las correspondientes provisiones.

Provisión depreciación materias primas:

$$400.000 \times 0,10 = 40.000$$

Provisión depreciación productos terminados:

$$\frac{3.500.000}{2} \times 0,20 = 350.000$$

6. Clientes, moneda extranjera.

Saldo del día de la operación:

$$10.000 \$ \times 125 = 1.250.000$$

Saldo al 31 de diciembre de 1990:

$$10.000 \$ \times 120 = 1.200.000$$

7. Efectos comerciales descontados.

Según el enunciado, su saldo asciende a:

$$29.800.000 \times 0,05 = 1.490.000$$

También figura en el pasivo la cuenta 5208 *Deudas por efectos descontados* por el nominal de dichos efectos reflejando la financiación recibida.

8. Provisión por insolvencias de tráfico.

$$4.000.000 \times 0,05 = 200.000$$

9. Inversiones financieras temporales en capital.

Capital social «Cementos de Aranguren»:

$$5.000.000 \text{ acciones de } 1.000 \text{ ptas.}$$

Participación de PAPONASA:

$$5.000.000 \times 0,005 = 25.000 \text{ acc.}$$

Valor de adquisición:

$$25.000 \text{ acc.} \times 1.000 \times 152\% = 38.000.000$$

Valor de mercado a 31 de diciembre de 1990:

$$25.000 \text{ acc.} \times 1.000 \times 147\% = 36.750.000$$

Al ser el valor de mercado inferior al precio de adquisición se habrá dotado la correspondiente provisión por importe de 1.250.000.

10. Gastos anticipados.

La prima de seguros satisfecha el 1 de agosto de 1990 cubre el riesgo de un año, por lo que se ha realizado la periodificación por los gastos correspondientes a 1991:

$$5.400.000 \times 7/12 = 3.150.000$$

11. Constitución de PAPONASA. Ampliación de capital.

Capital social inicial:

$$80.000 \times 1.000 = 80.000.000$$

Prima de emisión:

$$80.000 \times 500 = 40.000.000$$

Ampliación de capital (4 x 1):

$$20.000 \times 1.000 = 20.000.000$$

Accionistas por desembolsos no exigidos:

$$20.000.000 \times 0,3 = 6.000.000$$

12. Reserva legal.

El artículo 214 del TRLSA indica que la reserva legal alcanzará el 20% del capital social. En nuestro caso,

$$100.000.000 \times 0,2 = 20.000.000$$

Según el enunciado, actualmente su saldo será: 10.000.000

13. Subvenciones oficiales de capital.

El importe inicial de la subvención fue:

$$28.000.000 \times 0,15 = 4.200.000$$

Dicha subvención se habrá imputado a resultados proporcionalmente a la amortización de inmovilizado afectado (maquinaria que se ha amortizado por el sistema de los dígitos decreciente).

Subvención imputada a resultados:

$$4.200.000 \times \frac{6 + 5 + 4 + 3}{21} = 3.600.000$$

Subvención pendiente:

$$4.200.000 - 3.600.000 = 600.000$$

14. Venta de inmovilizado.

El asiento realizado el 29 de diciembre de 1990 fue el siguiente:

_____	x	_____
100.000		<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>
1.200.000		<i>Créditos por enajenación de inmovilizado a corto plazo (543)</i>
1.200.000		<i>Crédito por enajenación de inmovilizado a largo plazo (253)</i>
	a	<i>Propiedad industrial (212) 1.700.000</i>
	a	<i>Beneficio a realizar (138) 800.000</i>
	_____	x _____

La cuenta 138 *Beneficios a realizar* recoge el beneficio de la operación que no se ha imputado a resultados. Esta operación no es correcta ya que dicho beneficio se debió imputar íntegramente a resultados en el año 1990 en virtud del principio de devengo. No obstante, estas 800.000 son las que nos cuadran el balance.

2. Operaciones de PAPONASA en 1991.

_____	x	_____	
238.616.000		<i>Cuentas deudoras</i>	
	a	<i>Cuentas acreedoras</i>	238.616.000

Punto 1

55.120		<i>Proveedores (400)</i>	
	a	<i>Envases a devolver a proveedores (406)</i>	52.000
	a	<i>Hacienda Pública, IVA soportado 6% (472)</i>	3.120

_____	x	_____	
4.000.000		<i>Bancos c/c (572)</i>	
	a	<i>Clientes (430)</i>	4.000.000

_____	x	_____	
6.794.880		<i>Proveedores (400)</i>	
	a	<i>Bancos c/c (572)</i>	6.794.880

_____	x	_____	
1.150.000		<i>Bancos c/c (572)</i> (10.000 \$ x 115)	
50.000		<i>Diferencias negativas de cambio (668)</i>	
	a	<i>Clientes, moneda extranjera (4309)</i>	1.200.000

	x		
960.000		<i>Proveedores, moneda extranjera (4009)</i>	
		(48.000 FF x 20)	
96.000		<i>Diferencias negativas de cambio (668)</i>	
	a	<i>Bancos c/c (572)</i>	1.056.000
		(48.000 FF x 22)	
	x		
29.800.000		<i>Bancos c/c (572)</i>	
	a	<i>Efectos comerciales en cartera (4310)</i>	29.800.000
	x		
1.490.000		<i>Deudas por efectos descontados (5208)</i>	
	a	<i>Efectos comerciales descontados (4311)</i>	1.490.000
	x		

Punto 2

1.300.000		<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>	
1.275.000		<i>Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>	
2.475.000		<i>Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	
976.000		<i>Organismos de la Seguridad Social, acreedores (476)</i>	
	a	<i>Bancos c/c (572)</i>	6.026.000
	x		

Punto 3

_____ x _____	
35.000.000	<i>Servicios exteriores (62)</i>
4.200.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado al 12% (472)</i>
	<i>a Bancos c/c (572) 39.200.000</i>
_____ x _____	

Punto 4

340.000.000	<i>Compras de materias primas (601)</i>	
	<i>(350.000.000 – 10.000.000)</i>	
20.400.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado 6% (472)</i>	
	<i>a Bancos, c/c (572) 288.320.000</i>	
	<i>a Proveedores (400) 72.080.000</i>	
_____ x _____		
2.120.000	<i>Proveedores (400)</i>	
	<i>a Descuentos sobre compras por pronto pago (765) 2.000.000</i>	
	<i>a Hacienda Pública, IVA soportado al 6% (472) 120.000</i>	

El artículo 30.2.º del Reglamento del IVA dice: «Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado y que se puedan comprobar por medio de la contabilidad modifican la base imponible del IVA». Por lo tanto, disminuimos el IVA soportado correspondiente al descuento.

_____ x _____

_____	x	_____	
4.240.000		<i>Bancos c/c (572)</i>	
	a	<i>Devoluciones de compras y operaciones similares (608)</i>	4.000.000
	a	<i>Hacienda Pública, IVA soportado al 6% (472)</i>	240.000

_____	x	_____	
8.500.000		<i>Compras de materias primas (601)</i>	
1.020.000		<i>Hacienda Pública, IVA soportado al 12% (472)</i>	
	a	<i>Bancos c/c (572)</i>	9.520.000

_____	x	_____	
2.500.000		<i>Compras de materias primas (601)</i>	
	a	<i>Bancos c/c (572)</i>	2.500.000

Tanto los transportes como seguros forman mayor importe del precio de adquisición de la compra (Norma de Valoración 17 del Plan General de Contabilidad).

Si el seguro ha sido contratado conjuntamente con otra operación gravada con IVA, el importe del mismo aumentaría la base imponible del impuesto. A efectos de solución, entendemos que el seguro es independiente y, por lo tanto, la operación está exenta de IVA (art. 13, apdo. 16, del Reglamento del IVA).

Punto 5

_____	x	_____	
466.400.000		<i>Bancos c/c (572)</i>	
58.300.000		<i>Clientes (430)</i>	
58.300.000		<i>Efectos comerciales en cartera (4310)</i>	
	a	<i>Ventas de productos terminados (701)</i>	550.000.000
	a	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido al 6% (477)</i>	33.000.000

	x		
12.000.000		<i>Servicios exteriores (62)</i>	
1.440.000		<i>Hacienda Pública, IVA soportado al 12% (472)</i>	
	a	<i>Bancos c/c (572)</i>	13.440.000
	x		
8.000.000		<i>Rappels sobre ventas (709)</i>	
480.000		<i>Hacienda Pública, IVA repercutido al 6% (477)</i>	
	a	<i>Bancos c/c (572)</i>	8.480.000
	x		
1.200.000		<i>Descuentos sobre ventas por pronto pago (665)</i>	
72.000		<i>Hacienda Pública, IVA repercutido al 6% (477)</i>	
	a	<i>Clientes (430)</i>	1.272.000
	x		
35.000.000		<i>Efectos comerciales descontados (4311)</i>	
	a	<i>Efectos comerciales en cartera (4310)</i>	35.000.000
	x		
32.000.000		<i>Bancos c/c (572)</i>	
3.000.000		<i>Intereses por descuento de efectos (664)</i>	
	a	<i>Deudas por efectos descontados (5208)</i>	35.000.000
	x		

Punto 6

_____	x	_____	
44.800.000		<i>Bancos c/c (572)</i>	
	a	<i>Prestación de servicios (705)</i>	40.000.000
		(400.000 kg x 10)	
	a	<i>Hacienda Pública, IVA reper-</i>	
		<i>cutido al 12% (477)</i>	4.800.000
_____	x	_____	

Punto 7

8.000.000		<i>Compras de materias primas (601)</i>	
960.000		<i>Hacienda Pública, IVA soportado</i>	
		<i>al 12% (472)</i>	
	a	<i>Bancos c/c (572)</i>	8.960.000

El importe de las comisiones de compras supone un mayor importe de la compra.

Punto 8

5.000.000		<i>Servicios exteriores (62)</i>	
47.700.000		<i>Bancos c/c (572)</i>	
	a	<i>Ventas de productos termina-</i>	
		<i>dos (701)</i>	50.000.000
	a	<i>Hacienda Pública, IVA reper-</i>	
		<i>cutido al 6% (477)</i>	2.700.000
		(50.000.000 – 5.000.000) 0,05	

En las transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión (art. 31, apdo. 6, del Reglamento del IVA).

_____ x _____

Punto 9

– Por la firma del contrato de leasing.

	_____	x	_____
21.000.000	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)</i>		
4.000.000	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>		
	a	<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528) 12.000.000</i>	
		<i>(1.000.000 x 12)</i>	
	a	<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo (178) 13.000.000</i>	
		<i>(1.000.000 x 13)</i>	
	_____	x	_____

– Por el pago de las cuotas de leasing en 1991:

12.000.000	<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)</i>		
	<i>(1.000.000 x 12)</i>		
1.440.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
	<i>(12.000.000 x 0,12)</i>		
	a	<i>Bancos c/c (572) 13.440.000</i>	
	_____	x	_____

– Por la carga financiera devengada en 1991:

2.900.000	<i>Intereses de leasing (660)</i>		
	a	<i>Gastos por intereses diferidos (272) 2.900.000</i>	
	_____	x	_____

– Por la amortización de los derechos derivados del contrato de arrendamiento financiero en función de la vida útil de la maquinaria objeto del contrato:

	x		
<p>2.100.000 Amortización del inmovilizado inmaterial (681) (21.000.000 x 0,10)</p>	a	<p>Amortización del inmovilizado inmaterial (281)</p>	2.100.000
	x		

– Por la reclasificación de las doce cuotas que vencerán a corto plazo al finalizar 1991. (Entendemos que la opción de compra se ejerce el 31 de enero de 1992):

	x		
<p>12.000.000 Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo (178) (1.000.000 x 12)</p>	a	<p>Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)</p>	12.000.000
	x		

Punto 10

En la resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 sobre contabilización de formas especiales de adquisición de inmovilizado, apartado A3, se establece que el bien recibido se valora por el valor neto contable del bien que se transmite más el importe monetario pagado, con el límite máximo del valor de mercado del bien recibido.

En el supuesto que nos ocupa, desconocemos el valor del equipo nuevo, así como la valoración del antiguo.

– Por la amortización del equipo correspondiente a los seis meses del año 1991 en los que ha sido utilizado (% constante sobre valores decrecientes):

_____	x	_____	
<i>735.000 Amortización del inmovilizado material (682)</i>			
<i>(4.900.000 x 0,3 x 6/12)</i>			
	<i>a</i>	<i>Amortización acumulada equipos proceso de información (2827)</i>	<i>735.000</i>
_____	x	_____	

Valor neto contable equipo entregado:

$$10.000.000 - 5.835.000 = 4.165.000$$

Diferencia a instrumentar monetariamente:

$$3.000.000 \text{ (excluido IVA)}$$

Valor del nuevo equipo:

$$4.165.000 + 3.000.000 = 7.165.000$$

<i>5.835.000 Amortización acumulada equipos proceso de información (2827)</i>			
<i>7.165.000 Equipos para proceso de información (227)</i>			
<i>360.000 Hacienda Pública, IVA soportado al 12% (472)</i>			
	<i>a</i>	<i>Equipos para proceso de información (227)</i>	<i>10.000.000</i>
	<i>a</i>	<i>Bancos c/c (572)</i>	<i>3.360.000</i>
_____	x	_____	

Punto 11

En el punto 7 de la información complementaria para el balance inicial se informa del número de acciones que compone el capital social de «Cementos de Aranguren», el cual asciende a 5.000.000 de acciones. Al realizar esta sociedad una ampliación de 1 x 4 su capital social pasa a 6.250.000 acciones de 1.000 pesetas nominales.

La participación de PAPONASA era de 25.000 acciones. Según el enunciado, ésta pasa al 0,45% después de la ampliación de capital, es decir, a 28.125 acciones, por lo que adquiere 3.125 acciones en esta operación.

- Cálculo del valor teórico del derecho:

4 antiguas	x	1.000	x	150%	=	6.000
1 nueva	x	1.000	x	100%	=	1.000
<hr/>						
5						7.000

Coste ex-ante = 1.500

Coste ex-post = 1.400

Valor teórico del derecho:

$$1.500 - 1.400 = 100$$

- Cálculo del coste del derecho:

4 antiguas	x	1.000	x	152%	=	6.080
1 nueva	x	1.000	x	150%	=	1.000
<hr/>						
5						7.080

Coste ex-ante = 1.520

Coste ex-post = 1.416

Coste del derecho:

$$1.520 - 1.416 = 104$$

• Cálculo del coste de Kester:

Cotización acción — Cotización derecho

1.500

90

Coste acción — Coste derecho

1.520

x

$$\text{Coste de Kester} = 91,2$$

El valor a utilizar será el coste del derecho.

– Por el desglose de los derechos de suscripción:

	_____ x _____	
2.600.000	<i>Derechos de suscripción (-)</i> (25.000 x 104)	
	<i>a Inversiones financieras temporales en capital (540)</i>	2.600.000
	_____ x _____	

– Por las acciones adquiridas:

	x	
<hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin: 5px 0;"/>		
4.425.000	<i>Inversiones financieras temporales en capital (540)</i>	
a	<i>Derechos de suscripción (–)</i> (12.500 x 104)	1.300.000
a	<i>Bancos c/c (572)</i> (3.125 x 1.000)	3.125.000

– Por los derechos vendidos:

	x	
<hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin: 5px 0;"/>		
1.375.000	<i>Bancos c/c (572)</i> (12.500 x 110)	
a	<i>Derechos de suscripción (–)</i> (12.500 x 104)	1.300.000
a	<i>Beneficios en valores negociables (766)</i>	75.000

Según la Norma de Valoración 8.^a del Plan General de Contabilidad, se debería haber reducido proporcionalmente la provisión al coste de los derechos vendidos, pero el supuesto lo «prohíbe» expresamente en su enunciado.

	x	
<hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin: 5px 0;"/>		
Valor contable acciones «Cementos Aranguren»		39.825.000
Valor de mercado (28.125 x 1.000 x 157%)		44.156.250
Plusvalía		4.331.250

Por lo tanto, eliminamos la provisión de estos valores que figura en el balance.

_____	x	_____	
1.250.000		<i>Provisión depreciación de valores negociables a corto plazo (597)</i>	
	a	<i>Exceso de provisión depreciación de valores negociables a corto plazo (796)</i>	1.250.000
_____	x	_____	

Punto 12

El tratamiento de la provisión para insolvencias de tráfico es por el sistema global, dotando el 5% del saldo de *Clientes*, excluidos los formalizados en efectos de giro.

– Por la eliminación de la provisión del año anterior:

200.000		<i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>	
	a	<i>Provisión para insolvencias de tráfico, aplicada (794)</i>	200.000
_____	x	_____	

– Por la dotación del ejercicio 1991:

2.851.400		<i>Dotación provisión para insolvencias de tráfico (694)</i> (57.028.000 x 0,05)	
	a	<i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>	2.851.400
_____	x	_____	

Punto 13

– Por el ajuste de la amortización del fondo de comercio correspondiente a los años 89 y 90:

	_____ x _____	
140.000	<i>Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (679)</i> (70.000 x 2)	
	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i> 140.000
	_____ x _____	

– Por la activación de los *Gastos de investigación y desarrollo*:

	_____ x _____	
200.000	<i>Gastos de investigación y desarrollo (210)</i>	
	a	<i>Trabajos realizados para el inmovilizado material (731)</i> 200.000
	_____ x _____	

– Suponiendo que la activación se produce el día 1 de julio de 1991 amortizamos la cuenta 210 por los primeros seis meses de dicho año por el saldo que la cuenta tenía en balance. Sin embargo, se debería precisar qué parte corresponde a la actividad de «investigación» y a la actividad de «desarrollo».

La Resolución del 21 de enero de 1992 del ICAC en su parte segunda, 10, dice al respecto:

- Los gastos de investigación se amortizarán de acuerdo con un plan sistemático que comenzará a partir del ejercicio en que se activen y en un período máximo de cinco años.
- Los gastos de desarrollo: Se imputarán a través de un proceso de amortización sistemático, que comenzará a partir de la fecha de terminación del proyecto y se extenderá durante el período en el cual genere ingresos, sin superar el plazo de cinco años.

_____ x _____

45.000 *Amortización del inmovilizado inmaterial (681)*

(900.000 x 0,10 x 6/12)

a *Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)* 45.000

A efectos de solución se ha utilizado un 10% por citarlo expresamente el enunciado del ejercicio.

_____ x _____

– La activación de la propiedad industrial se realizará por el importe de los gastos de desarrollo imputables a tales derechos que estén pendientes de amortización más el coste de registro y formalización de la propiedad industrial y siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente Registro (Resolución ICAC 21-1-1992. Cuarta, 2).

En el supuesto que nos ocupa no conocemos, como se ha citado en el comentario del apartado anterior, qué parte corresponde a investigación y desarrollo así como la amortización acumulada de ejercicios anteriores, por lo que a efectos de solución tomamos las 45.000 amortizadas en el ejercicio actual.

1.055.000 *Propiedad industrial (212)*

45.000 *Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)*

a *Gastos de investigación y desarrollo (210)* 1.100.000

_____ x _____

– Por la amortización del resto del inmovilizado inmaterial:

Fondo de comercio (700.000 x 0,10)	70.000
Propiedad industrial (1.045.000 x 0,10 x 6/12)	52.500
(600.000 x 0,10)	60.000
Aplicaciones informáticas (2.000.000 x 0,10)	200.000
	<u>382.500</u>

—————	x	—————	
382.500		<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>	
	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	382.500

La amortización de la cuenta 217 *Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero* se efectuó en el punto 9.

—————	x	—————	
200.000		<i>Otras pérdidas de gestión corriente (659)</i>	
	a	<i>Uillaje (224)</i>	200.000

La Norma de Valoración 3.^a del Plan General de Contabilidad en su apartado 3 dice: «... los utensilios y herramientas cuyo período de utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta de *Inmovilizado*, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito».

Punto 14

—————	x	—————	
1.200.000		<i>Bancos c/c (572)</i>	
	a	<i>Créditos por enajenación de inmovilizado a corto plazo (543)</i>	1.200.000
—————	x	—————	
400.000		<i>Beneficios a realizar (138)</i>	
	a	<i>Beneficio ventas a plazos (706)</i>	400.000

Imputamos el beneficio proporcionalmente a los cobros.

—————	x	—————	
-------	---	-------	--

– Por la reclasificación del crédito cuyo vencimiento es el 10 de mayo de 1992:

_____	x	_____	
1.200.000		<i>Créditos por enajenación de inmovilizado a corto plazo (543)</i>	
	a	<i>Créditos por enajenación de inmovilizado a largo plazo (253)</i>	1.200.000
_____	x	_____	

– Por el ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades:

2.100.000		<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	
	a	<i>Bancos c/c (572)</i>	2.100.000
_____	x	_____	

Punto 15

8.600.000		<i>Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones (643)</i>	
	a	<i>Bancos c/c (572)</i>	8.600.000
_____	x	_____	
1.650.000		<i>Bancos c/c (572)</i>	
550.000		<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	
	a	<i>Ingresos de participaciones en capital (760)</i>	2.200.000

A efectos fiscales practicamos una retención del 25% del rendimiento bruto.

_____ x _____

Punto 16

$$\text{N.º acciones} = \frac{30.000.000}{1.000 \times 150\%} = 20.000 \text{ acc. de 1.000 ptas. nominales}$$

	_____ x _____	
30.000.000	<i>Acciones emitidas (-)</i> (20.000 x 1.000 x 150%)	
	a <i>Capital social (100)</i> (20.000 x 1.000)	20.000.000
	a <i>Prima de emisión (110)</i>	10.000.000
	_____ x _____	
20.000.000	<i>Propiedad industrial (212)</i>	
10.000.000	<i>Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes (193)</i>	
	a <i>Acciones emitidas (-)</i>	30.000.000
	_____ x _____	
2.400.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado al 12% (472)</i> (20.000.000 x 0,12)	
	a <i>Bancos c/c (572)</i>	2.400.000

El artículo 9, apartado 5.º, del Reglamento del IVA determina como entrega de bienes y, por lo tanto, sujeta al impuesto, las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades.

_____ x _____

Punto 17

_____	x	_____	
55.000.000		<i>Sueldos y salarios (640)</i>	
22.000.000		<i>Seguridad Social a cargo de la empresa (642)</i>	
	a	<i>Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>	6.000.000
	a	<i>Bancos c/c (572)</i>	71.000.000
_____	x	_____	

Punto 18

400.000		<i>Variación de existencias de materias primas (611)</i>	
	a	<i>Materias primas (310)</i>	400.000
_____	x	_____	
700.000		<i>Materias primas (310)</i>	
	a	<i>Variación de existencias de materias primas (611)</i>	700.000
_____	x	_____	
40.000		<i>Provisión por depreciación de materias primas (391)</i>	
	a	<i>Provisión de existencias aplicada (793)</i>	40.000
_____	x	_____	

100.000	<i>Dotación provisión de existencias (693)</i>	x	
	a	<i>Provisión depreciación de materias primas (391)</i>	100.000
		x	
3.500.000	<i>Variación de existencias de productos terminados (712)</i>		
	a	<i>Productos terminados (350)</i>	3.500.000
		x	
4.700.000	<i>Productos terminados (350)</i>		
	a	<i>Variación de existencias de productos terminados (712)</i>	4.700.000
		x	
350.000	<i>Provisión depreciación productos terminados (395)</i>		
	a	<i>Provisión de existencias aplicada (793)</i>	350.000
		x	
– Por el ajuste entre la diferencia entre inventario según libros e inventario físico:			
100.000	<i>Variación de existencias de productos terminados (712)</i>		
	a	<i>Productos terminados (350)</i>	100.000
		x	

Punto 19

Estos valores se han adquirido en el ejercicio anterior al menos, por lo que deberían estar periodificados en balance los intereses cobrados por anticipado correspondientes a enero, febrero y marzo del año 1991. No obstante, al desconocer la fecha de adquisición nos limitamos a recoger el cobro de los cupones de 30 de marzo y 30 de septiembre (retención 25%) y hacer un ajuste por el error cometido el año anterior.

_____	x	_____	
18.750		<i>Bancos c/c (572)</i>	
6.250		<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	
	a	<i>Ingresos de valores de renta fija (761)</i>	25.000
_____	x	_____	
18.750		<i>Bancos c/c (572)</i>	
6.250		<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	
	a	<i>Ingresos de valores de renta fija (761)</i>	12.500
	a	<i>Intereses cobrados por anticipado (585)</i>	12.500
_____	x	_____	
12.500		<i>Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (679)</i>	
	a	<i>Ingresos de valores de renta fija (761)</i>	12.500
_____	x	_____	

Otras operaciones no mencionadas expresamente en el enunciado.

	_____	x	_____	
7.174.750	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>			
	<i>a</i>		<i>Amortización acumulada de construcciones (2821)</i>	1.100.000
	<i>a</i>		<i>Amortización acumulada de maquinaria (223)</i>	5.000.000
	<i>a</i>		<i>Amortización acumulada de equipos proceso de información (2827)</i>	1.074.750

$$\text{Construcciones} = \frac{44.000.000}{40 \text{ años}} = 1.100.000$$

$$\text{Maquinaria} = 52.500.000 \times \frac{2}{21} = 5.000.000$$

$$\text{Equipos} = 7.165.000 \times 0,3 \times \frac{6}{12} = 1.074.750$$

_____ x _____

– Por el saneamiento de los gastos de constitución:

400.000	<i>Amortización de gastos de establecimiento (680)</i>			
	<i>a</i>		<i>Gastos de constitución (200)</i>	400.000

_____ x _____

– Por el traspaso a resultados de la subvención oficial de capital:

	x		
400.000		<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	
		(4.200.000 x 2/21)	
		<i>a Subvenciones de capital tras-</i>	
		<i>pasadas al resultado del ejer-</i>	
		<i>cicio (775)</i>	400.000

Según la Norma de Valoración 20 del Plan General de Contabilidad, las subvenciones recibidas con carácter no reintegrable se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones.

– Por la imputación de los gastos anticipados correspondientes a la prima de seguros:

3.150.000		<i>Servicios exteriores (62)</i>	
		<i>a Gastos anticipados (480)</i>	3.150.000

Regularización.

529.137.150		<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>	
		<i>a Compras de materias primas</i>	
		<i>(601)</i>	359.000.000
		<i>a Diferencias negativas de cam-</i>	
		<i>bio (668)</i>	146.000
		<i>a Servicios exteriores (62)</i>	55.150.000
		<i>a Rappel sobre ventas (709)</i>	8.000.000
		<i>a Descuentos sobre ventas por</i>	
		<i>pronto pago (665)</i>	1.200.000

<i>a</i>	<i>Intereses por descuento de efectos (664)</i>	3.000.000
<i>a</i>	<i>Intereses de leasing (660)</i>	2.900.000
<i>a</i>	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>	2.527.500
<i>a</i>	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>	7.909.750
<i>a</i>	<i>Dotación provisión insolvencias tráfico (694)</i>	2.851.400
<i>a</i>	<i>Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (679)</i>	152.500
<i>a</i>	<i>Otras pérdidas de gestión corriente (659)</i>	200.000
<i>a</i>	<i>Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones (643)</i>	8.600.000
<i>a</i>	<i>Sueldos y salarios (640)</i>	55.000.000
<i>a</i>	<i>Seguridad Social a cargo de la empresa (642)</i>	22.000.000
<i>a</i>	<i>Dotación provisión existencias (693)</i>	100.000
<i>a</i>	<i>Amortización gastos establecimiento (680)</i>	400.000

————— x —————

600.000.000	<i>Ventas de productos terminados (701)</i>
2.000.000	<i>Descuentos sobre compras por pronto pago (765)</i>
4.000.000	<i>Devoluciones de compras (608)</i>
40.000.000	<i>Prestación de servicios (705)</i>
75.000	<i>Beneficios en valores negociables (766)</i>

1.250.000	Exceso provisión depreciación valores negociables a largo plazo (796)	
200.000	Provisión insolvencias de tráfico, aplicada (794)	
200.000	Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial (731)	
400.000	Beneficio en ventas a plazos (706)	
2.200.000	Ingresos de participaciones en capital (760)	
300.000	Variación de existencias de materias primas (611)	
390.000	Provisión de existencias aplicada (793)	
1.100.000	Variación de existencias productos terminados (712)	
400.000	Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio (775)	
50.000	Ingresos valores de renta fija (761)	
	a Pérdidas y ganancias (129)	652.565.000
	x	

Cálculo del Impuesto sobre Sociedades.

Ingresos	652.565.000
Gastos	529.137.150
Beneficio antes de impuestos	123.427.850

A efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, consideramos el ajuste que el enunciado cita en el punto 20 y aquellos que se originan en el ejercicio 1991.

Liquidación del impuesto.

Beneficio antes de impuestos	123.427.850
± Ajuste:	
Gastos no deducibles	+ 800.000
Leasing	- 7.000.000
Base imponible	117.227.850
Tipo de gravamen	0,35
Cuota íntegra	41.029.747
Deducciones	- 3.700.000
Cuota líquida	37.329.747
Retención y pagos a cuenta	- 2.662.500
Cuota diferencial	34.667.247

Cálculo del gasto del Impuesto sobre Sociedades.

Beneficio antes de impuestos	123.427.850
± Diferencias permanentes:	
Gastos no deducibles	+ 800.000
Resultado contable ajustado	124.227.850
Tipo de gravamen	0,35
Impuesto bruto	43.479.747
Deducciones	- 3.700.000
Impuesto devengado	39.779.747

————— x —————

39.779.747 *Impuesto sobre beneficios (630)*

<i>a</i>	<i>Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i>	2.450.000
	<i>(35% x 7.000.000)</i>	
<i>a</i>	<i>Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	34.667.247
<i>a</i>	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	2.662.500

A efectos de la liquidación del Impuesto de Sociedades a la cuenta, hemos tenido en cuenta la diferencia de gastos no deducibles propuesta por el enunciado (diferencia permanente) y la diferencia temporal que origina el leasing que contempla el Plan General de Contabilidad en la disposición.

Según la legislación fiscal vigente, existirían otros ajustes en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

- Provisión para insolvencias, deducible solamente el 5 por mil.
- Amortización del fondo de comercio, no deducible (diferencia permanente).
- Moneda extranjera, deducible en el vencimiento de la operación, pero desconocemos lo realizado por PAPONASA en ejercicios anteriores.
- Participación de los administradores, deducible si está reconocida estatutariamente y no excede del 10% del beneficio.

- x —————
- Por la regularización de la cuenta 630:

39.779.747 *Pérdidas y ganancias (129)*

<i>a</i>	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	39.779.747
----------	----------------------------------------	------------

————— x —————

• Resultado contable del ejercicio:

Ingresos	652.565.000
Gastos	– 568.916.897
	83.648.103
	83.648.103

Punto 21

83.648.103 Pérdidas y ganancias (129)

a	Reserva legal (112)	8.364.810
a	C/c con fundadores (556)	7.528.329
a	Reservas estatutarias (115)	6.691.848
a	Dividendo a pagar (528)	9.400.000
a	C/c con personal (557)	3.011.331
a	C/c con administradores (553)	7.528.329
a	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)	1.171.073
a	Reservas voluntarias (117)	39.952.383

– La dotación a la reserva legal, según el artículo 214 del TRLSA, es como mínimo un 10% del beneficio, hasta que alcance al menos el 20% del capital social.

Capital social	120.000.000
Reserva antes de la dotación	10.000.000
Dotación año 1991	8.364.810
Reserva después de la dotación	18.364.810

– La participación de fundadores y promotores está regulada en el artículo 11 del TRLSA: «Los fundadores y los promotores de la sociedad podrán reservarse derechos especiales de contenido económico, cuyo valor en conjunto, cualquiera que sea su naturaleza, no podrá exceder del 10% de los beneficios netos según balance y por un período máximo de 10 años». En nuestro caso:

- Participación de los fundadores:

$$83.648.103 \times 0,10 \times 0,9 = 7.528.329 \text{ (líquido)}$$

$$83.648.103 \times 0,10 \times 0,1 = 836.481 \text{ (retención)}$$

– Dividendo a pagar. Participará en dividendos solamente el capital social desembolsado. Por lo tanto, debemos restar a los 120.000.000 de pesetas de capital, la cuenta 190 *Accionistas por desembolsos no exigidos* que aparezca en el balance inicial y los 20.000.000 correspondientes a la ampliación de capital efectuada el 30 de diciembre de 1991.

- Dividendo a pagar:

$$94.000.000 \times 0,1 = 9.400.000$$

– Participación del personal. Según el enunciado del supuesto, se trata de una aplicación de los beneficios. Determinados autores (1) consideran esta participación como un componente más del gasto que debería contabilizarse como un coste más del personal.

- Participación del personal:

$$83.648.103 \times 0,04 \times 0,9 = 3.011.331 \text{ (líquido)}$$

$$83.648.103 \times 0,04 \times 0,1 = 334.592 \text{ (retención)}$$

– Participación de los administradores. Artículo 130 del TRLSA: «La retribución de los administradores deberá ser fijada en los Estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detrída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4%, o el tipo más alto que los Estatutos hayan establecido».

(1) Cea García, José Luis. *Perspectiva Contable de la Propuesta de Aplicación del Resultado*. Pág. 88. Editorial: Centro de Estudios Financieros. Madrid, enero 1992.

- Participación de los administradores:

$$83.648.103 \times 0,09 = 7.528.329$$

El enunciado del supuesto dice: «...beneficio líquido». Esta denominación no sería la más adecuada, pues el actual TRLSA trata al Impuesto sobre Sociedades como un gasto más del ejercicio, por lo que el saldo final de *Pérdidas y ganancias* será el beneficio del período.

Liquidación IVA.

Según el enunciado, queda al final del ejercicio por ingresar 1/4 de todo lo correspondiente al año.

HP, IVA soportado		HP, IVA repercutido	
4.200.000	3.120	480.000	33.000.000
20.400.000	120.000	72.000	4.800.000
1.020.000	240.000		2.700.000
1.440.000			
960.000		552.000	40.500.000
1.440.000		Sa. 39.948.000	
360.000			
2.400.000			
<hr/>		<hr/>	
32.220.000	363.120		
	Sd. 31.856.880		

_____ x _____

39.948.000 Hacienda Pública, IVA repercutido (477)

a	Hacienda Pública, IVA soportado (472)	31.856.880
a	Bancos (572)	6.068.340
a	Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)	2.022.780

_____ x _____

Balance de situación PAPONASA al 31 de diciembre de 1991

ACTIVO	
A) Acctas. por desemb. no exig. 190, 193	16.000.000
B) Inmovilizado	
II. Inmovilizaciones inmateriales	42.332.500
2. Propiedad industrial 212	21.655.000
3. Fondo de comercio 213	700.000
4. Aplicaciones informáticas 215	2.000.000
5. Derechos arrend. financ. 217	21.000.000
6. Amortizaciones 281	(3.022.500)
III. Inmovilizaciones materiales	81.040.250
1. Terrenos y construcc. 220, 221	77.750.000
2. Maquinaria 223	52.500.000
3. Utillaje y equipos 224, 227	7.365.000
4. Amortizaciones	(56.574.750)
C) Gastos a distribuir en varios ej. 272	1.100.000
D) Activo circulante	
II. Existencias	5.200.000
1. Materias primas 310	700.000
2. Productos terminados 350	4.600.000
3. Provisiones 392	(100.000)
III. Deudores	114.036.600
1. Clientes 43	115.328.000
2. Provisiones 490	(2.851.400)
IV. Inversiones financ. temporales	41.547.000
1. Cartera de valores 540, 541	40.347.000
2. Créditos 543	1.200.000
VI. Tesorería	142.814.280
TOTAL (A + B + C + D)	444.070.630

PASIVO	
A) Fondos propios	250.159.041
I. Capital suscrito 100	120.000.000
II. Prima de emisión 110	50.000.000
IV. Reservas 11	80.159.041
B) Ingresos a distribuir en varios ej.	600.000
1. Subvenciones 130	200.000
2. Beneficio a realizar 138	400.000
D) Acreedores a largo plazo	
1. Acreed. arrend. financiero 178	1.000.000
E) Acreedores a corto plazo	192.201.333
II. Deudas con entid. de crédito 52	35.000.000
IV. Acreedores comerciales 400	69.960.000
V. Otras deudas no comerciales	
1. Administraciones públicas 47	45.140.027
2. Otras deudas, 52, 55	42.211.562
VII. Ajustes periodificación	12.500
TOTAL (A + B + D + E)	444.070.630