

<b>CONTABILIDAD</b>	<b>AJUSTES CONTABLES. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. UMBRAL DE RENTABILIDAD</b>	<b>N.º 150</b>
---------------------	---	----------------

TRABAJO EFECTUADO POR:

**RICARDO RODRIGUEZ GONZALEZ**

*Profesor Titular de Contabilidad de Gestión.  
Universidad de Valladolid  
Miembro de la Real Academia de Doctores*

## *Sumario:*

- I. Ajustes contables.
  1. Fondo de comercio.
    - 1.1. Ajuste por devengo de intereses a largo plazo.
    - 1.2. Devengo de intereses del período.
    - 1.3. Distinción entre corto y largo plazo.
  2. Contabilización y ajustes de la operación de arrendamiento financiero.
    - 2.1. Contabilización a origen de la operación de arrendamiento financiero.
    - 2.2. Ajuste de los pagos efectuados.
    - 2.3. Devengo de intereses del período.
    - 2.4. Distinción entre corto y largo plazo.
  3. Ajuste de la prima de amortización del empréstito y periodificación anual.
    - 3.1. Contabilización de la prima de reembolso.

...

...

- 3.2. Devengo de intereses y prima de reembolso.
- 3.3. Distinción entre corto y largo plazo.
- 4. Ajuste del IVA.
  - 4.1. Importe del IVA repercutido.
  - 4.2. Importe del IVA soportado.
  - 4.3. Regularización del IVA.
- 5. Gastos de personal.
  - 5.1. Seguros sociales.
  - 5.2. Retenciones.
- 6. Regularización de existencias.
  - 6.1. Regularización de existencias iniciales.
  - 6.2. Regularización de existencias finales.
- 7. Amortización.
  - 7.1. Desglose del fondo de amortización.
  - 7.2. Inmovilizado inmaterial.
  - 7.3. Inmovilizado material.
- 8. Sanción de tráfico.
- 9. Asiento de regularización.
- II. Cuenta de Pérdidas y ganancias previa al Impuesto sobre Sociedades.
- III. Umbral de rentabilidad.
- IV. Previsiones para el próximo ejercicio.
  - 1. Nuevo precio del billete.
  - 2. Número de billetes a vender.
- V. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.
- VI. Balance y cuenta de Pérdidas y ganancias.

Ejercicio propuesto en las pruebas selectivas para ingreso en el Cuerpo Superior de Administración, Escala Económico-Financiera, de la Administración de la Comunidad de Castilla y León (Convocatoria 13-10-92).

<b>CONTABILIDAD</b>	<b>AJUSTES CONTABLES. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. UMBRAL DE RENTABILIDAD</b>	<b>N.º 150</b>
		<b>Enunciado</b>

El Balance de Situación y la cuenta de *Pérdidas y ganancias* elaborados por la Empresa «Transportes Urbanos, S.A», al 31 de diciembre de 1992 es el siguiente:

<b>ACTIVO</b>	
<b>INMOVILIZADO</b>	
Fondo de comercio .....	10.000.000
Construcciones .....	20.000.000
Instalaciones .....	15.000.000
Mobiliario .....	5.000.000
Elementos de transporte .....	50.000.000
Menos amortización acumulada .....	- 25.000.000
<b>ACTIVO CIRCULANTE</b>	
<b>EXISTENCIAS</b>	
Combustibles .....	450.000
Repuestos .....	3.000.000
<b>DEUDORES</b>	
Clientes .....	12.000.000
<b>TESORERIA</b>	
Caja y Bancos .....	2.550.000
<b>TOTAL ACTIVO .....</b>	<b>93.000.000</b>

<b>PASIVO</b>	
<b>FONDOS PROPIOS</b>	
Capital social .....	30.000.000
Reservas .....	10.000.000
Pérdidas y ganancias .....	8.000.000
<b>ACREEDORES A LARGO PLAZO</b>	
Proveedores de inmovilizado a largo plazo .....	6.000.000
Obligaciones y bonos .....	18.000.000
<b>ACREEDORES A CORTO PLAZO</b>	
Proveedores .....	10.000.000
<b>ADMINISTRACIONES PUBLICAS</b>	
– Hacienda Pública, acreedor por IVA .....	– 1.500.000
– Hacienda Pública, acreedor retenciones practicadas ..	– 200.000
Bancos c/cto. ....	12.300.000
<b>TOTAL PASIVO .....</b>	<b>93.000.000</b>

### CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

	Debe	Haber
PRESTACIONES DE SERVICIOS .....		63.600.000
COMPRAS:		
Compras de combustible .....	5.750.000	
Compras de repuestos .....	4.600.000	
SERVICIOS EXTERIORES:		
Arrendamientos y cánones .....	12.037.395	
Reparaciones y conservación .....	3.450.000	
Servicios de profesionales independientes .	1.150.00	
Primas de seguros .....	1.402.605	
Publicidad .....	920.000	
Suministros .....	690.000	
TRIBUTOS .....	500.000	
GASTOS DE PERSONAL:		
Sueldos y salarios .....	14.000.000	
Seguridad Social a cargo de la empresa .....	4.000.000	
Otros gastos sociales .....	3.000.000	
OTROS GASTOS DE GESTION:		
Otras pérdidas en gestión corriente .....	100.000	
OTROS GASTOS FINANCIEROS.....	4.000.000	
SALDO ACREEDOR .....	8.000.000	
<b>TOTALES .....</b>	<b>63.600.000</b>	<b>63.600.000</b>

En relación con dichos Estados Financieros, se conoce lo siguiente:

1. El Fondo de comercio corresponde a una red de transportes adquirida en 1 de enero de 1990, por 20.000.000 de pesetas, de los que 10.000.000 correspondieron al valor de mercado de los vehículos adquiridos. Dicho Fondo se amortiza el mínimo permitido, circunstancia que figura en la Memoria. Se pagó el 50% al contado, abonándose el resto en 5 plazos anuales iguales, devengándose un 10% de interés anual sobre el valor residual, venciendo el primero el 1 de enero de 1991.
2. El 1 de enero de 1992 se adquirió en régimen de arrendamiento financiero un autocar por 25.000.000 de pesetas mediante el pago de 36 cuotas mensuales de 872.275 pesetas más IVA (15%), quedando un valor residual de 872.275 pesetas. Se han contabilizado exclusivamente los pagos de las 12 cuotas vencidas con cargo a la cuenta 621 *Arrendamientos y cánones*, estando previsto ejercitar la opción de compra a la finalización del contrato. Los intereses devengados correspondientes a las cuotas pagadas fueron de 3.540.497 pesetas.
3. El 31 de enero de 1993 vence el plazo de amortización del 20% del empréstito, estando, asimismo, pendientes de contabilizar los intereses devengados durante los meses de noviembre y diciembre de 1992, al 10% anual. Entre las condiciones de emisión figura el pago de una prima de reembolso del 5% del valor nominal de los títulos, que no está contabilizada.
4. La cuenta de *Hacienda Pública acreedor por IVA* recoge el saldo a favor de la empresa derivado de la liquidación de IVA del anterior ejercicio, sin que en el presente se hayan presentado liquidaciones de IVA. El IVA repercutido, al 6%, se abonó a la cuenta de ingresos y el soportado, al 15%, fue cargado directamente a la de compras y servicios exteriores. Todas las partidas de ambas cuentas, salvo los seguros, devengaron IVA. Se supone, a todos los efectos, que el tipo de IVA soportado permaneció invariable durante el año.
5. En relación con los *Gastos de personal*, están pendientes de contabilizar la Seguridad Social a cargo de la empresa del mes de diciembre (500.000 ptas.) y las retenciones de los empleados del 4.º trimestre (400.000 ptas.).
6. No se ha procedido a regularizar los inventarios, acerca de los cuales se dispone de la siguiente información:

## EXISTENCIAS FINALES:

*Combustible:* 12.000 litros.

*Repuestos:* 4.000.000

Se compraron 100.000 litros de gas-oil a 50 pesetas/litro, más IVA. La existencia inicial de combustible corresponde a 10.000 litros de gas-oil. Criterio de valoración de los consumos: FIFO.

## 7. Las tablas de amortización señalan:

	Coeficiente máximo	N.º máximo años
Construcciones .....	3%	50
Instalaciones .....	10%	15
Elementos de transporte .	14%	11
Mobiliario .....	10%	15

La empresa sigue una política de amortizaciones máximas. El valor del terreno es el 20% del valor contabilizado de las construcciones.

8. La cuenta de otras pérdidas en gestión corriente recoge el importe de una sanción de tráfico.
9. Se vendieron una media de 600 billetes diarios por cada uno de los 4 autocares de que dispone la empresa, durante los 250 días de servicio, al precio de 106 pesetas/billete, IVA incluido.

A la vista de la anterior información,

## SE PIDE:

- I. Efectuar los oportunos asientos contables de corrección, ajuste y periodificación.

- II.** Ajustar la cuenta de *Pérdidas y ganancias* con carácter previo al cálculo del Impuesto sobre Sociedades.
- III.** Considerando como costes fijos los de personal y las amortizaciones, determinar el umbral de rentabilidad, excluyendo del análisis los costes financieros. ¿Cuántos billetes se deberían haber vendido para cubrir la totalidad de los costes?
- IV.** Determinar el precio a asignar al billete el próximo ejercicio, si la empresa desea obtener un margen del 20% sobre ventas para cubrir los costes financieros, beneficios e Impuesto sobre Beneficios. En caso de no modificar el precio del billete, determinar el número de billetes necesario para cubrir los anteriores planteamientos.
- V.** Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.
- VI.** Presentar el Balance de Situación y la cuenta de *Pérdidas y ganancias* de acuerdo con las directrices del Plan General de Contabilidad.

CONTABILIDAD	AJUSTES CONTABLES. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. UMBRAL DE RENTABILIDAD	N.º 150
		Solución

## I. AJUSTES CONTABLES

### 1. Fondo de comercio.

Se constata fácilmente que ni se han activado los gastos por intereses diferidos, ni se ha procedido a efectuar los asientos correspondientes al devengo de los intereses del ejercicio, así como tampoco se ha efectuado la distinción entre la deuda a corto y largo plazo. En consecuencia, los asientos a practicar serán:

#### 1.1. Ajuste por devengo de intereses a largo plazo:

_____	x	_____	
1.200.000			
<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>			
	a	<i>Proveedores de inmovilizado a largo plazo (173)</i>	1.200.000
		Devengados al 1-1-93: 10% sobre 6.000.000 =	600.000
		Devengados al 1-1-94: 10% sobre 4.000.000 =	400.000
		Devengados al 1-1-95: 10% sobre 2.000.000 =	200.000

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

#### 1.2. Devengo de intereses del período:

600.000			
<i>Intereses de deudas a largo plazo (662)</i>			
	a	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>	600.000

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

## 1.3. Distinción entre corto y largo plazo:

_____	x	_____	
2.600.000		<i>Proveedores de inmovili-</i>	
		<i>zado a largo plazo (173)</i>	
	a	<i>Proveedores de inmovili-</i>	
		<i>zado a corto plazo (523)</i>	2.600.000
		20% principal (10.000.000).....	2.000.000
		10% intereses sobre la deuda pendiente (6.000.000) ...	600.000
		_____	
	x	_____	

## 2. Contabilización y ajustes de la operación de arrendamiento financiero.

## 2.1. Contabilización a origen de la operación de arrendamiento financiero:

	Valor del derecho de uso y de opción de compra .....	25.000.000	
	Monto total de la deuda: (36 + 1) 872.275 .....	32.274.175 (1)	
	Coste financiero de la operación (diferencia) .....	7.274.175	
	Devengos a largo plazo: 24 cuotas de 2 años más el valor residual (25 x 872.275) .....	21.806.875	
	Devengos a corto plazo: 12 cuotas del presente año (12 x 872.275) .....	10.467.300	
25.000.000	<i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)</i>		
7.274.175	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>		
	a	<i>Proveedores de inmovili-</i>	
		<i>zado a largo plazo (173)</i>	21.806.875
	a	<i>Proveedores de inmovili-</i>	
		<i>zado a corto plazo (523)</i>	10.467.300
		_____	
	x	_____	

(1) Teniendo en cuenta la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, norma octava, 5, el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las operaciones de arrendamiento financiero, se contabilizará sólo en el importe devengado fiscalmente; por el resto no procederá incrementar la deuda con la entidad de crédito.

## 2.2. Ajuste de los pagos efectuados:

_____	x	_____	
10.467.300		Proveedores de inmovili- zados a corto plazo (523)	
	a	Arrendamientos y cánones (621)	10.467.300
_____	x	_____	

## 2.3. Devengo de intereses del período:

3.540.497		Intereses de deudas a lar- go plazo (662)	
	a	Gastos por intereses dife- ridos (272)	3.540.497
_____	x	_____	

## 2.4. Distinción entre corto y largo plazo:

10.467.300		Proveedores de inmovili- zados a largo plazo (173)	
	a	Proveedores de inmovili- zados a corto plazo (523)	10.467.300
		Vencimientos correspondientes a los próximos 12 meses.	
_____	x	_____	

### 3. Ajuste de la prima de amortización del empréstito y periodificación anual.

#### 3.1. Contabilización de la prima de reembolso:

	x	
900.000		
<i>Gastos por intereses diferidos de valores negociables (271)</i>		
	a	<i>Obligaciones y bonos (150)</i> 900.000

Importe de la prima devengada: 5% sobre 18.000.000.

#### 3.2. Devengo de intereses y prima de reembolso:

- Intereses: 10% s/18.000.000 (2/12) ..... 300.000

Plan financiero de amortización de la prima de reembolso:

Repartiendo las 900.000 pesetas de carga financiera proporcionalmente al empréstito vivo al final de cada año y supuesta una cuota de amortización constante del 20% anual del principal tendríamos:

Período	Empréstito vivo
1	18.000.000
2	14.400.000
3	10.800.000
4	7.200.000
5	3.600.000
<b>TOTAL .....</b>	<b>54.000.000</b>

Relación de proporcionalidad:  $900.000/54.000.000 = 0,016$

## Coste financiero por prima de reembolso (2):

Período	Coste financiero por prima de reembolso
1	300.000
2	240.000
3	180.000
4	120.000
5	60.000
<b>TOTAL .....</b>	<b>900.000</b>

- Coste financiero por prima de reembolso correspondiente al ejercicio ..... 300.000
- 25% retención sobre intereses (300.000) ..... 75.000

_____	x	_____	
600.000		<i>Intereses de obligaciones y bonos (661)</i>	
		<i>a Gastos por intereses di- feridos de valores nego- ciables (271)</i>	300.000
		<i>a Intereses de emprésti- tos (506)</i>	225.000
		<i>a Hacienda Pública, acree- dor por retenciones prac- ticadas (4751)</i>	75.000
		_____	
	x	_____	

(2) Obtenido mediante un reparto proporcional al empréstito vivo:

(0,016 x capital vivo al final del período)

### 3.3. Distinción entre corto y largo plazo:

Por el importe del 20% del nominal del empréstito más la prima correspondiente:

_____	x	_____	
3.780.000		<i>Obligaciones y bonos (150)</i>	
	a	<i>Obligaciones y bonos a corto plazo (500)</i>	3.780.000
_____	x	_____	

## 4. Ajuste del IVA.

### 4.1. Importe del IVA repercutido:

$$\frac{63.600.000}{1,06} \times 0,06 = 3.600.000$$

_____	x	_____	
3.600.000		<i>Prestaciones de servicios (705)</i>	
	a	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	3.600.000
_____	x	_____	

### 4.2. Importe del IVA soportado:

Partidas de gastos que llevan incorporado el IVA:

Compras de combustible .....	5.750.000
Compras de repuestos .....	4.600.000

Arrendamientos y cánones .....	12.037.395
Reparaciones y conservación .....	3.450.000
Servicios de profesionales independientes .....	1.150.000
Publicidad .....	920.000
Suministros .....	690.000
<b>TOTAL .....</b>	<b>28.597.395</b>

Importe del IVA soportado:

$$\frac{28.597.395}{1,15} \times 0,15 = 3.730.095$$

3.730.095 *Hacienda Pública, IVA  
soportado (472)*

a	<i>Compras de combustible (6021)</i>	750.000
a	<i>Compras de repuestos (6022)</i>	600.000
a	<i>Arrendamientos y cánones (621)</i>	1.570.095
a	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>	450.000
a	<i>Servicios de profesionales independientes (623)</i>	150.000
a	<i>Publicidad (627)</i>	120.000
a	<i>Suministros (628)</i>	90.000

#### 4.3. Regularización del IVA:

Hay que tener en cuenta, además, que el importe de la cuenta *Hacienda Pública, acreedor por IVA* está mal contabilizado.

_____	x	_____	
3.600.000		<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	
1.630.095		<i>Hacienda Pública, deudor por IVA (470)</i>	
	a	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	3.730.095
	a	<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>	1.500.000
_____	x	_____	

#### 5. Gastos de personal.

Contabilización de los gastos pendientes:

##### 5.1. Seguros sociales:

500.000		<i>Seguridad Social a cargo de la empresa (642)</i>	
	a	<i>Organismos de la Seguridad Social, acreedores (476)</i>	500.000
_____	x	_____	

##### 5.2. Retenciones:

400.000		<i>Sueldos y salarios (640)</i>	
	a	<i>Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>	400.000
_____	x	_____	

**6. Regularización de existencias.**

Existencia inicial de combustible:	10.000/l. a 45 .....	450.000
Compras:	100.000/l. a 50 .....	5.000.000
Consumo (FIFO): 10.000/l. a 45 ptas.	450.000	
	<u>88.000/l. a 50 ptas.</u>	<u>4.400.000</u>
<b>TOTAL</b>	<b>98.000 .....</b>	<b>4.850.000</b>
Existencia final:	12.000/l. a 50 ptas. .	600.000
Existencia inicial de repuestos .....		3.000.000
Compra de repuestos (sin IVA) .....		4.000.000
Existencia final .....		4.000.000
Consumo .....		3.000.000

*6.1. Regularización de existencias iniciales:*

_____	x	_____	
3.450.000		<i>Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)</i>	
	a	<i>Combustibles (321)</i>	450.000
	a	<i>Repuestos (322)</i>	3.000.000
_____	x	_____	

*6.2. Regularización de existencias finales:*

600.000		<i>Combustibles (321)</i>	
4.000.000		<i>Repuestos (322)</i>	
	a	<i>Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)</i>	4.600.000
_____	x	_____	

**7. Amortización.***7.1. Desglose del fondo de amortización:*

La empresa ha debido amortizar durante dos años el Fondo de comercio en 1.000.000 anual; por tanto, en los 25.000.000 de la amortización acumulada, 2.000.000 corresponden al inmovilizado inmaterial:

	x		
25.000.000		<i>Amortización acumulada del inmovilizado (28)</i>	
	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	2.000.000
	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	23.000.000
	x		

La empresa aplicará los coeficientes de amortización máximos que figuran en las tablas, de forma coherente con su decisión de practicar la máxima dotación permitida.

*7.2. Inmovilizado inmaterial:*

Fondo de comercio (10%, según punto 1) .....	1.000.000
Elementos de transporte en arrendamiento financiero (14% sobre 25.000.000) .....	3.500.000
<b>TOTAL .....</b>	<b>4.500.000</b>

4.500.000	<i>Dotación para amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i>	x	4.500.000
		a	
		<i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	4.500.000
		x	
<b>7.3. Inmovilizado material:</b>			
<b>Elementos de transporte:</b>			
	Usados: 28% s/10.000.000 (3) .....		2.800.000
	Resto: 14% s/40.000.000 .....		5.600.000
	Construcciones: 3% del 80% s/20.000.000 (4) .....		480.000
	Instalaciones: 10% s/15.000.000 .....		1.500.000
	Mobiliario: 10% s/5.000.000 .....		500.000
	<b>TOTAL .....</b>		<b>10.880.000</b>
10.880.000	<i>Dotación para amortización del inmovilizado material (682)</i>	a	
		<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	10.880.000
		x	
(3) Según el Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, artículo 11, apartado a), los bienes usados pueden amortizarse hasta el doble del coeficiente máximo señalado por las tablas de amortización. Se sobreentiende que al adquirir un negocio en marcha, los vehículos adquiridos son usados.			
(4) Los terrenos no se amortizan, según el artículo 2.2 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre.			

En relación con los terrenos, no procede efectuar ningún ajuste contable, pues el Plan General de Contabilidad señala únicamente al efecto, que su valor debe figurar por separado, pero nunca en la cuenta de terrenos, sino en la propia de edificios.

### 8. Sanción de tráfico.

Aun cuando podría considerarse como una pérdida en gestión corriente, parece más adecuado, según el Plan General de Contabilidad, contabilizarla como un gasto extraordinario. En todo caso, a la hora de calcular el Impuesto sobre Sociedades, nos encontramos ante una diferencia permanente.

	x		
100.000		<i>Gastos extraordinarios (678)</i>	
	a	<i>Otras pérdidas en gestión corriente (659)</i>	100.000
	x		

### 9. Asiento de regularización.

12.037.395	<i>Arrendamientos y cánones (621)</i>
750.000	<i>Compras de combustibles (6021)</i>
600.000	<i>Compras de repuestos (6022)</i>
450.000	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>
150.000	<i>Servicios de profesionales independientes (623)</i>
120.000	<i>Publicidad (627)</i>
90.000	<i>Suministros (628)</i>
100.000	<i>Otras pérdidas de gestión corriente (659)</i>

1.150.000	Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)	
9.273.102	Pérdidas y ganancias (129)	
	a Intereses de deudas a largo plazo (662)	4.140.497
	a Intereses de obligaciones y bonos (661)	600.000
	a Prestaciones de servicios (705)	3.600.000
	a Seguridad Social a cargo de la empresa (642)	500.000
	a Sueldos y salarios (640)	400.000
	a Gastos extraordinarios (678)	100.000
	a Dotación para amortización del inmovilizado inmaterial (681)	4.500.000
	a Dotación para amortización del inmovilizado material (682)	10.880.000
	x	

## II. CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS PREVIA AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

	Debe	Haber
Prestaciones de servicios .....		60.000.000
Compras de combustible .....	5.000.000	
Compras de repuestos .....	4.000.000	
Variación de existencias de otros aprovisionamientos .....	- 1.150.000	
Reparaciones y conservación .....	3.000.000	
Servicios de profesionales independientes .....	1.000.000	

	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Primas de seguros .....	1.402.605	
Publicidad .....	800.000	
Suministros .....	600.000	
Tributos .....	500.000	
Sueldos y salarios .....	14.400.000	
Seguridad Social a cargo de la empresa .....	4.500.000	
Otros gastos sociales .....	3.000.000	
Gastos extraordinarios .....	100.000	
Intereses de deudas a largo plazo .....	4.140.497	
Intereses de obligaciones y bonos .....	600.000	
Otros gastos financieros .....	4.000.000	
Dotación para amortización del inmovilizado inmaterial .....	4.500.000	
Dotación para amortización del inmovilizado material .....	10.880.000	
Saldo deudor .....		1.273.102
<b>TOTALES .....</b>	<b>61.273.102</b>	<b>61.273.102</b>
 <b>III. UMBRAL DE RENTABILIDAD</b>		
<b>COSTES FIJOS:</b>		
Sueldos y salarios .....		14.400.000
Seguridad Social .....		4.500.000
Otros gastos sociales .....		3.000.000
Dotación para amortización del inmovilizado inmaterial .....		4.500.000
Dotación para amortización del inmovilizado material .....		10.880.000
<b>TOTAL .....</b>		<b>37.280.000</b>

**COSTES VARIABLES (SIN FINANCIEROS):**

Compras de combustible .....	5.000.000
Compras de repuestos .....	4.000.000
Variación de existencias .....	- 1.150.000
Reparación y conservación .....	3.000.000
Servicios de profesionales independientes .....	1.000.000
Primas de seguros .....	1.402.605
Publicidad .....	800.000
Suministros .....	600.000
Tributos .....	500.000
Gastos extraordinarios .....	100.000

<b>TOTAL .....</b>	<b>15.252.605</b>
--------------------	-------------------

**NUMERO DE VIAJES REALIZADO:**

600 (billetes) x 4 (autocares) x 250 (días) = 600.000 viajes

O también:

60.000.000 (ingresos)/100 (ptas./billete)

**COSTE VARIABLE UNITARIO:**

$$\frac{\text{Coste variable total}}{\text{Número de viajes}} = \frac{15.252.605}{600.000} = 25,421$$

**MARGEN UNITARIO DE CONTRIBUCION:**

$$100 - 25,421 = 74,579$$

**UMBRAL DE RENTABILIDAD:**

$$\frac{\text{Costes fijos}}{\text{Margen unitario contrib.}} = \frac{37.280.000}{74,579} = 499.873 \text{ billetes}$$

**NUMERO DE BILLETES A VENDER PARA CUBRIR LA TOTALIDAD DE LOS COSTES:**

$$\frac{\text{Costes totales}}{\text{Precio del billete}} = \frac{61.273.102}{100} = 612.732 \text{ billetes}$$

**IV. PREVISIONES PARA EL PROXIMO EJERCICIO**

Teniendo en cuenta que la empresa desea obtener un margen del 20% sobre ventas para cubrir costes financieros, beneficios e Impuesto sobre Beneficios, el 80% de las ventas deberá cubrir la totalidad de los restantes costes.

Costes fijos .....	37.280.000
Costes variables .....	15.252.605

<b>COSTES TOTALES .....</b>	<b>52.532.605</b>
-----------------------------	-------------------

**1. Nuevo precio del billete:**

Suponiendo que no se incrementa el número de los servicios efectuados, habrá que determinar el nuevo precio del billete (x). En consecuencia:

$$0,8 \times 600.000x = 52.532.605$$

$$x = \frac{52.532.605}{480.000} = 109,44 \text{ ptas.}$$

Teniendo en cuenta la repercusión del IVA (6%) y el redondeo, el billete se venderá a **116 pesetas (5)**.

## 2. Número de billetes a vender:

Importe de las ventas (V):

$$0,8 V = 52.532.605$$

$$V = 65.665.756$$

Suponiendo que no se modifique el precio del billete será preciso vender:

$$\frac{\text{Cifra de ventas}}{\text{Precio del billete}} = \frac{65.665.756}{100} = 656.658 \text{ uds.}$$

## V. LIQUIDACION DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Saldo de Pérdidas y ganancias ..... – 1.273.102

DIFERENCIAS PERMANENTES:

Gastos extraordinarios ..... 100.000

Dotación amortización del Fondo de comercio ..... 1.000.000

**BENEFICIO CONTABLE AJUSTADO.... – 173.102**

(Impuesto sobre Beneficios: 35% = – 60.586)(6)

(5)  $109,44 \times 1,06 = 116,0064$

(6) Importe devengado contablemente en el ejercicio.

## DIFERENCIAS TEMPORALES:

Cuotas de arrendamiento financiero pagadas .....	- 10.467.300
Intereses de arrendamiento financiero .....	3.540.497
Amortización inmovilizado inmaterial (arrend. financ.) .....	3.500.000

<b>RESULTADO FISCAL (BASE IMPONIBLE).</b>	<b>- 3.599.905</b>
---	--------------------

Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (7) (35% sobre base imponible) .....	1.259.967
---	-----------

## Impuesto sobre Beneficios diferido:

## 35% sobre diferencias temporales negativas (8):

Cuotas del <i>leasing</i> .....	-10.467.300
Intereses de <i>leasing</i> .....	3.540.497
Amortización inmovilizado inmaterial .....	3.500.000

<b>35% SOBRE .....</b>	<b>- 3.426.803</b>	<b>1.199.381</b>
------------------------	--------------------	------------------

## Asientos contables:

_____	x	_____	
1.259.967		<i>Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 92 (4745)</i>	
	a	<i>Impuesto s/ beneficios (630)</i>	60.586
	a	<i>Impuesto s/beneficios diferido (479)</i>	1.199.381
_____	x	_____	

(7) Se entiende que la realización posterior del ahorro impositivo está asegurada fuera de cualquier duda razonable.

(8) No es admisible su compensación con los créditos del Impuesto sobre Beneficios.

	x		
60.586		<i>Impuesto s/beneficios (630)</i>	
	a	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>	60.586
	x		

No queda suficientemente aclarado cómo actuar en este caso cuando no se desee o no proceda contabilizar el efecto negativo del Impuesto sobre Beneficios. Resulta obvio que las 60.586 pesetas no se contabilizarían como ingresos del ejercicio y correlativo crédito a compensar; sin embargo, no parece procedente, existiendo pérdidas contables y en mayor cuantía fiscales, contabilizar como gasto sin contrapartida en la cuenta 630 las restantes 1.199.381 pesetas del crédito fiscal en cuanto impuesto sobre un inexistente beneficio. Dado que la diferencia temporal se genera por una distinta periodificación de gastos en los ámbitos contable y fiscal, parece más oportuno contabilizar al propio tiempo dicho importe como tal crédito por pérdidas a compensar que, a su vez, se compensa en el Balance con la deuda generada por el Impuesto sobre Beneficios diferido. Ambas cuentas nacerían con abono y cargo, respectivamente, a la 630, de Impuesto sobre Beneficios y se irían compensando en el futuro de igual forma, pero en sentido contrario. Los asientos propuestos desde esta perspectiva para el presente año serían:

1.199.381		<i>Impuesto s/beneficios (630)</i>	
	a	<i>Impuesto s/beneficios diferido (479)</i>	1.199.381
	x		
1.199.381		<i>Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 92 (4745)</i>	
	a	<i>Impuesto s/beneficios (630)</i>	1.199.381
	x		

Con ello se produciría una situación de equilibrio patrimonial que no afectaría a la cuenta de *Pérdidas y ganancias* a corto ni a largo plazo.

Por otra parte, dicho crédito, en buena lógica contable, debería quedar supeditado a su compensación, no en cinco años, como las pérdidas normales, sino a la vida de la operación de arrendamiento financiero y de modo paralelo a la aplicación del correlativo Impuesto sobre Beneficios diferido.

Tal forma de proceder resulta coherente con lo dispuesto en el documento número 9 de AECA (9) al señalar que el registro del efecto impositivo de las pérdidas compensables cuando no esté asegurada la realización del posterior ahorro impositivo fuera de cualquier duda razonable, es admisible en la medida en que la empresa tenga impuestos diferidos cuya reversión sea indudable dentro de los períodos en los que se va a producir la compensación, por la cuantía máxima de los mismos y teniendo en cuenta el principio de prudencia valorativa. Al hacer uso de la compensación, los importes de la cuenta activa del crédito por pérdidas a compensar se llevarán a la cuenta de *Impuestos a pagar por los beneficios del período*, minorando su saldo, circunstancia que deberá figurar en la Memoria al determinar la cuota a pagar y conciliar la tasa impositiva vigente con la soportada efectivamente por la sociedad.

## VI. BALANCE Y CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS (10)

### BALANCE DE SITUACION ABREVIADO

*Ejercicio de 1992*

#### ACTIVO

<b>B) INMOVILIZADO .....</b>		<b>84.620.000</b>
II. INMOVILIZACIONES INMATERIALES .....	28.500.000	
Fondo de comercio .....	10.000.000	
Derechos s/bienes en arrendamiento financiero .....	25.000.000	
– Amortización acumulada del in- movilizado inmaterial .....	(6.500.000)	
III. INMOVILIZACIONES MATERIALES.....	56.120.000	
Construcciones .....	20.000.000	
Instalaciones .....	15.000.000	
Elementos de transporte .....	50.000.000	
Mobiliario .....	5.000.000	
– Amortización acumulada del in- movilizado material .....	(33.880.000)	

(9) «Principios contables», Impuesto sobre Beneficios, Madrid, 1991, pág. 39.

(10) En columna interior se incluye el detalle de cuentas propio de la Memoria.

<b>C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS.....</b>	<b>4.933.678</b>
Gastos por intereses diferidos de valores negociables .....	600.000
Gastos por intereses diferidos .....	<u>4.333.678</u>
<b>D) ACTIVO CIRCULANTE .....</b>	<b>22.040.062</b>
II. EXISTENCIAS .....	4.600.000
Combustibles .....	600.000
Repuestos .....	<u>4.000.000</u>
III. DEUDORES .....	14.890.062
Clientes .....	12.000.000
Hacienda Pública deudor por IVA ..	1.630.095
Crédito pérdidas a compensar ejercicio 92 .....	<u>1.259.967</u>
V. TESORERIA .....	2.550.000
Caja y Bancos .....	<u>2.550.000</u>
<b>TOTAL ACTIVO .....</b>	<b>111.593.740</b>
<b>PASIVO</b>	
<b>A) FONDOS PROPIOS .....</b>	<b>38.787.484</b>
Capital social .....	30.000.000
Reservas .....	10.000.000
Pérdidas y ganancias .....	<u>(1.212.516)</u>
<b>D) ACREEDORES A LARGO PLAZO .....</b>	<b>31.059.575</b>
Proveedores de inmovilizado a largo plazo .....	15.939.575
Obligaciones y bonos .....	<u>15.120.000</u>

<b>E) ACREEDORES A CORTO PLAZO .....</b>		<b>41.746.681</b>
Proveedores .....	10.000.000	
Hacienda Pública, acreedor por re- tenciones practicadas .....	675.000	
Bancos c/crédito .....	12.300.000	
Organismos de la Seguridad Social acreedores .....	500.000	
Proveedores de inmovilizado a cor- to plazo .....	13.067.300	
Intereses de empréstito .....	225.000	
Obligaciones y bonos a corto plazo	3.780.000	
Impuesto sobre Beneficios diferido	<u>1.199.381</u>	
		<b>111.593.740</b>

**CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS ABREVIADA**

*Ejercicio de 1992*

**DEBE**

**A) GASTOS**

1. CONSUMOS DE EXPLOTACION .....		7.850.000
Compras de combustible .....	5.000.000	
Compras de repuestos.....	4.000.000	
– Variación de existencias .....	<u>(1.150.000)</u>	
2. GASTOS DE PERSONAL .....		21.900.000
a) Sueldos, salarios y asimilados .....	14.400.000	
Sueldos y salarios.....	<u>14.400.000</u>	

b) Cargas sociales .....	7.500.000	
Seguridad Social a cargo de la empresa .....	4.500.000	
Otros gastos sociales .....	3.000.000	
3. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES DE INMOVILIZADO .....		15.380.000
Amortización del inmovilizado inmaterial .....	4.500.000	
Amortización del inmovilizado material .....	10.880.000	
5. OTROS GASTOS DE EXPLOTACION .....		7.302.605
Reparaciones y conservación .....	3.000.000	
Servicios de profesionales independientes .....	1.000.000	
Primas de seguros .....	1.402.605	
Publicidad .....	800.000	
Suministros .....	600.000	
Tributos .....	500.000	
<b>I. BENEFICIOS DE EXPLOTACION .....</b>		<b>7.567.395</b>
6. GASTOS FINANCIEROS Y GASTOS ASIMILADOS .....		8.740.497
c) Por otras deudas:		
Intereses de obligaciones y bonos	600.000	
Intereses de deudas a largo plazo	4.140.497	
Otros gastos financieros .....	4.000.000	
12. GASTOS EXTRAORDINARIOS .....		100.000
Gastos extraordinarios .....	100.000	
14. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....		(60.586)
Impuesto sobre Beneficios .....	(60.586)	

**HABER****B) INGRESOS**

1. INGRESOS DE EXPLOTACION .....	60.000.000
a) Importe neto de la cifra de negocios .....	60.000.000
Prestaciones de servicios.....	60.000.000
<b>II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS .....</b>	<b>8.740.497</b>
<b>III. PERDIDAS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS .....</b>	<b>1.173.102</b>
<b>IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS .....</b>	<b>100.000</b>
<b>V. PERDIDAS ANTES DE IMPUESTOS .....</b>	<b>1.273.102</b>
<b>VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (PERDIDAS) .....</b>	<b>1.212.516</b>