



Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado

Ana Luna García González

Interventora y auditora del Estado (España)

(Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado, convocados por Resolución de 14 de febrero de 2023 [BOE de 20 de febrero]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Beneficio distribuible y aplicación del resultado.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Venta con arrendamiento financiero posterior.
- Caso 3. Contabilidad de sociedades.** Compra de una rama de actividad.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Deterioro de valor de créditos comerciales. Amortización de maquinaria. Impuestos diferidos.

Publicado: 05-02-2024



Caso práctico núm. 1

Contabilidad de sociedades

La sociedad DDD, SA tiene su capital social totalmente desembolsado y formado por dos emisiones, que son:

- Capital social ordinario, 3.600 acciones de 50 um nominales.
- Capital social sin voto, 400 acciones de 50 um nominales, que reciben un dividendo obligatorio de 10 um por acción cada año y tienen derecho, además, al mismo dividendo que se acuerde para el capital ordinario.

Además del capital social, las cuentas de patrimonio neto de la sociedad a 31 de diciembre de 20X0, antes de hacer la propuesta de aplicación del resultado, son las siguientes:

- Reserva legal por 25.000 um.
- Resultados negativos de ejercicios anteriores por 35.000 um.
- Reservas voluntarias por 8.000 um.
- Resultado del ejercicio por 30.000 um (los dividendos obligatorios por 4.000 um figuran ya como gastos financieros al calcular este saldo).

En el activo del balance de situación figura una partida de gastos de I+D por 10.000 um.

Trabajo a realizar:

1.1. Calcular el beneficio distribuible, así como importe máximo de los dividendos ordinarios que pueden repartirse a cada una de las 4.000 acciones en este ejercicio, teniendo en cuenta las dotaciones obligatorias a la reserva legal y el test del balance establecido

en el artículo 273 de la Ley de Sociedades de Capital, por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio (el patrimonio neto mercantil tras el reparto no puede ser menor que el capital social a efectos mercantiles más los gastos de I+D).

1.2. Contabilizar la aplicación del resultado del ejercicio, sabiendo que el acuerdo de la empresa es repartir todo el beneficio distribuible (neto ya de los dividendos obligatorios), de la siguiente manera:

- Se compensarán, en la medida de lo posible, los resultados negativos de ejercicios anteriores.
- Se pagará un dividendo por acción que sea un número entero, dejando lo sobrante como remanente para su utilización en el futuro.

1.3. Contabilizar la aplicación del resultado anterior en el supuesto de que los socios ordinarios, tras aprobarse el reparto, decidiesen recibir el dividendo en acciones, que se emitirían a la par, para lo cual la empresa convertiría en capital el importe de los dividendos a pagar a esta clase de acciones.

Solución

Apartado 1.1

El concepto de beneficio distribuible se establece en el artículo 3 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (RICAC 2019), en los siguientes términos:

Beneficio distribuible: es el agregado del resultado del ejercicio, de acuerdo con el balance aprobado, y los siguientes ajustes:

a) Positivos.

1.º Las reservas de libre disposición, y

La prima de emisión y la prima de asunción constituyen patrimonio aportado que puede ser objeto de recuperación por los socios, en los mismos términos que las reservas de libre disposición, y las aportaciones de los socios reguladas en el artículo 9.

2.º El remanente.



A los exclusivos efectos de cuantificar el beneficio distribuible, el resultado del ejercicio deberá incrementarse en el importe de los gastos financieros contabilizados al cierre del periodo en concepto de dividendo mínimo o preferente.

b) Negativos.

1.º Los resultados negativos de ejercicios anteriores. No obstante, el exceso de estos resultados sobre los ajustes positivos solo se incluirá como ajuste negativo en la parte en que no estén materialmente compensados con el saldo del importe de la reserva legal y de las otras reservas indisponibles preexistentes, y

2.º La parte del resultado del ejercicio en que deba dotarse la reserva legal y las restantes atenciones obligatorias establecidas por las leyes o los estatutos.

Determinación del beneficio distribuible:

Resultado del ejercicio	30.000
+ Gastos financieros por dividendo mínimo o preferente	+4.000
= Resultado mercantil	34.000
Ajustes positivos	0
+ Reservas de libre disposición y remanente: Reservas voluntarias = 8.000 euros.	8.000
- Resultados negativos de ejercicios anteriores que puedan ser compensados con las reservas disponibles: Resultados negativos ejercicios anteriores = 35.000 euros.	-8.000
Ajustes negativos	-2.000
- Resultados negativos de ejercicios anteriores que no hayan podido ser compensados con los ajustes positivos en la parte que excedan del saldo de las reservas indisponibles: Reserva legal = 25.000 euros. Resultados negativos ejercicios anteriores no compensados con reservas disponibles = = 35.000 - 8.000 = 27.000 euros.	
Beneficio a distribuir	32.000
- Dotación a reserva legal (art. 274 TRLSC):	-3.400
• 20 % capital social = 20 % × 200.000 = 40.000 euros.	
• Reserva legal a dotar = 10 % resultado mercantil = 10 % × 34.000 = 3.400 euros.	





- Valor contable gastos I+D	-10.000
Beneficio distribuible	18.600
- Dividendo mínimo de las acciones sin voto	-4.000
Dividendo ordinario	14.600

Teniendo en cuenta que existe beneficio distribuible, habrá que comprobar los requisitos del artículo 273 del TRLSC, para ver si efectivamente la sociedad puede repartir dividendos:

1. Test de balance

Capital social (3.600 × 50)	180.000
Nota: suponemos a efectos de la solución, que las acciones sin voto se han contabilizado como pasivo financiero	
Reserva legal	25.000
Reservas voluntarias	8.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-35.000
Resultado del ejercicio	30.000
Patrimonio neto contable	208.000
+ Capital social suscrito no exigido	0
+ Nominal y prima de emisión del capital social suscrito registrado contablemente como pasivo (400 × 50)	+20.000
+/- Ajustes por operaciones de cobertura	0
- Beneficios imputados directamente al patrimonio neto	0
Patrimonio neto a efectos de la distribución de beneficios	228.000

- Patrimonio neto (228.000) > Capital social escriturado (200.000).
- Diferencia: 28.000 euros. **Se cumple el requisito.**



2. Dotación de reservas voluntarias por gastos de I+D

• Reservas disponibles efectivas dotadas	0
• Gastos de I+D activo balance	10.000
• Reservas voluntarias a dotar si se quiere repartir dividendos	10.000

Dividendo ordinario máximo por acción = $14.600/4.000$ acciones = 3,65 euros/acción

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	30.000	
112	Reserva legal		3.400
113	Reservas voluntarias		12.000
526	Dividendo activo a pagar		14.600

Con esta aplicación del resultado, el patrimonio neto quedaría:

Capital social (3.600 × 50)	180.000
Reserva legal	28.400 (25.000 + 3.400)
Reservas voluntarias	20.000 (8.000 + 12.000)
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-35.000
Resultado del ejercicio	0
Patrimonio neto contable	193.400
+ Capital social suscrito no exigido	0
+ Nominal y prima de emisión del capital social suscrito registrado contablemente como pasivo (400 × 50)	+20.000
+/- Ajustes por operaciones de cobertura	0
- Beneficios imputados directamente al patrimonio neto	0
Ajustes de valor positivos y subvenciones, donaciones y legados	
Patrimonio neto a efectos de la distribución de beneficios	213.400

Apartado 1.2

Según el análisis expuesto en el apartado 1.1, el resultado del ejercicio neto de los dividendos obligatorios (30.000 €), se tendría que distribuir de la siguiente forma:

- La reserva legal a dotar sería 3.400 euros.
- Las reservas voluntarias de dotación obligatoria para compensar los gastos de I+D son 10.000 euros.
- Dividendo ordinario máximo por acción = $14.600/4.000$ acciones = 3,65 euros/acción.
- Establece el enunciado que acuerda repartir un dividendo máximo que sea un número entero => 4.000 acciones \times 3 dividendos = 12.000 euros.
- Remanente => la parte no entera del dividendo = $0,65 \times 4.000$ acciones = 2.600 euros.
- Pérdidas a compensar = $30.000 - 3.400 - 10.000 - 12.000 - 2.600 = 2.000$ euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	30.000	
112	Reserva legal		3.400
113	Reservas voluntarias		10.000
120	Remanente		2.600
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		2.000
526	Dividendo activo a pagar		12.000

Apartado 1.3

- Importe a emitir [Dividendo acordado para los socios ordinarios (3.600 acciones \times 3)] 10.800 euros
- Valor de emisión (a la par) 50 euros/acción
- Número de acciones a emitir (10.800/50) 216 acciones

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	10.800	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		10.800



Por la suscripción de las acciones (conversión en capital del dividendo a pagar):

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	10.800	
190	Acciones emitidas		10.800

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	10.800	
100	Capital social		10.800

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

La empresa CCC tiene un vehículo que utiliza para el transporte del personal, que tuvo un precio de adquisición de 60.000 um y está amortizado en su 25 %, que es también el porcentaje de amortización anual durante sus cuatro años de vida útil.

Con el fin de obtener liquidez para financiar otras adquisiciones de inmovilizado, ha concluido el 30 de junio de 20X0 un acuerdo de venta con arrendamiento posterior con una entidad de financiación, que le ofrece comprar el activo por 40.000 um y luego alquilárselo por los 3 años de vida útil restante. Tras ese periodo, el valor residual del elemento será nulo.

El compromiso de la empresa CCC es pagar como alquileres tres cuotas anuales prepagables de 13.800 um, la primera de las cuales se satisfará en el momento de concluir el acuerdo, con lo que el préstamo será por el importe neto que resulte de la diferencia entre el precio de venta y el importe de la primera cuota. La última cuota, que vence el 30 de junio de 20X2, es el precio de la opción de venta al arrendatario del vehículo.

Además, debe tenerse en cuenta que los gastos de formalización de los pasivos que ha tenido que afrontar CCC han sido de 1.925 um.

Trabajo a realizar (supóngase una tasa de IVA del 21%):

2.1. Contabilizar la operación de venta con arrendamiento posterior, incluyendo el pago de la primera cuota que vence el 30 de junio de 20X0 (puede consignarse el efectivo neto).

2.2. Determinar la tasa efectiva de interés de la financiación recibida, construyendo la tabla que represente la evolución del coste amortizado en los dos años de vigencia.

2.3. Asientos que se deben realizar a 31 de diciembre de 20X0, incluyendo las periodificaciones y reclasificaciones, así como la depreciación que, en su caso, corresponda al vehículo en el ejercicio.

Solución

Datos contables del elemento de transporte en la fecha de la venta:

- 218, «Elementos de transporte» 60.000 euros
- 2818, «Amortización acumulada» (60.000 × 25 %) 15.000 euros
- Vida útil 4 años

Flujos de efectivo derivados del acuerdo de venta con arrendamiento financiero posterior:

Flujos de efectivo	30-6-20X0	30-6-20X1	30-6-20X2
Cobros	40.000	-	-
Pagos	-13.800 -1.925	-13.800	-13.800
Total	+24.275	-13.800	-13.800

Apartados 2.1 y 2.2

Resolveremos estos dos primeros puntos del enunciado:

- Coste amortizado inicial = 24.275 euros.
- Flujos de efectivo contractuales = 2 pagos de 13.800 euros.

- Determinación del tipo de interés efectivo (Tie):

$$24.275 = 13.800 \times a_{2;\text{tie}}$$

$$\text{Tie} = 9,0022303 \%$$

- Cuadro de coste amortizado:

Fecha	Interés	Pago	Amortización	Coste amortizado
1-7-20X0	–	13.800	–13.800	24.275
1-7-20X1	2.185,29	13.800	–11.614,70	12.660,29
1-7-20X2	1.139,70	13.800	–12.660,29	0

30-6-20X0

Por la venta con arrendamiento financiero posterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (40.000 × 1,21 – 1.925)	46.475	
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo		12.660,30
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		25.414,70
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (21% × 40.000)		8.400

Por el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	13.800	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (21% × 13.800)	2.898	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		16.698

Apartado 2.3

31-12-20X0

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (2.185,29 × 6/12)	1.092,65	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		1.092,65

Por la amortización del vehículo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (25% × 60.000)	15.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		15.000

Caso práctico núm. 3

Contabilidad de sociedades

Una sociedad FFF, SA compró a comienzos de 20X0 una rama de actividad, compuesta por ciertos activos y pasivos que cumplían la definición de negocio, a otra empresa del mismo sector. Los expertos designados para fijar el precio de una forma objetiva estimaron que los flujos de efectivo del negocio serían de 24.000 euros en el año corriente (20X0) y crecerían al 2 % de forma indefinida. La tasa de descuento utilizada, equivalente al coste de capital de FFF, fue del 10 %.

Los elementos de activo y pasivo identificables adquiridos están en la tabla que se recoge a continuación, donde también se consigna su valor contable neto, en el caso de que estuvieran contabilizados en la empresa vendedora, así como su valor razonable o la forma de calcularlo.

Elemento	Perteneciente al	Valor contable neto	Valor razonable
Inmovilizado material	Activo	250.000	310.000





Elemento	Pertenciente al	Valor contable neto	Valor razonable
Patente	Activo	No registrada	Puede generar una renta de 1.500 um por año, prepagable, durante los próximos 5 años
Existencias	Activo	65.000	50.000
Deudores comerciales	Activo	70.000	70.000
Acreedores comerciales	Pasivo	35.000	35.000
Préstamos a largo plazo	Pasivo	100.000	105.000

El valor razonable de la patente se debe calcular utilizando la tasa de descuento anterior de los flujos de efectivo de FFF más una prima de riesgo del 2,59 %, para reflejar eventualidad de obsolescencia de la tecnología en que está basada.

Los valores contables netos son también las bases fiscales de los elementos. Para evaluar las diferencias temporarias se tendrá en cuenta que la tasa impositiva vigente es del 25 %.

El coste de la compra del negocio fue satisfecho con acciones de la sociedad adquirente, que emitió 25.000 acciones de 10 um de nominal, cuyo valor de mercado era de 300.000 um.

Trabajo a realizar:

3.1. Suponiendo que la empresa vendedora es una entidad ajena al grupo de FFF, contabilizar a 1 de enero de 20X0 la adquisición realizada en su diario, poniendo de manifiesto la diferencia de combinación.

3.2. Si en el transcurso de 20X0 se puso de manifiesto que el inmovilizado material tenía cuando fue comprado determinados defectos, que no se identificaron al realizar la revisión previa de valores (diligencia debida) que se practicó, de forma que su valor razonable debió ser aumentado en 22.000 um, contabilizar este hecho en las cuentas de FFF.

3.3. Suponiendo que la empresa vendedora es una entidad dependiente del grupo FFF, y que el precio se pagó en metálico, contabilizar la adquisición realizada, justificando el tratamiento contable de la diferencia entre el valor razonable neto comprado y el precio satisfecho a la entidad vendedora.

Solución

Determinación del valor razonable del negocio adquirido:

El valor razonable se puede determinar como el valor actual de los flujos de efectivo estimados futuros, $C/(1 + i - q) = 24.000/(1,10 - 1,02) = 300.000$ euros.

Apartado 3.1

Se trata de una adquisición de un negocio, que contablemente se trata como una combinación de negocios entre sociedades que no forman parte del mismo grupo, por lo que será de aplicación la norma de registro y valoración (NRV) 19.^a del Plan General de Contabilidad (PGC), y, por tanto, el método de adquisición.

Asimismo, será aplicable el régimen especial del impuesto sobre sociedades.

Aplicación del método de adquisición:

1. Determinación de la sociedad adquirente

En aplicación de la NRV 19.^a del PGC, se presume que la sociedad adquirente es la sociedad que entrega la contraprestación a cambio del negocio adquirido. Por ello, y teniendo en cuenta los datos que aporta el enunciado, debemos suponer que la sociedad adquirente contable será FFF, al cumplirse la regla general.

2. Determinación de la fecha de adquisición

La fecha de adquisición será la fecha de la toma de control, entendiendo por ella la fecha de celebración de la junta de accionistas de la sociedad adquirida en la que se apruebe la operación, o una fecha posterior, si se acuerda expresamente.

En nuestro supuesto, tomaremos como fecha de adquisición el 1 de enero de 20X0.

3. Determinación del valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos

- Patrimonio contable 250.000 euros
- Ajustes a valor razonable (VR) +34.500 euros



Inmovilizado material

- Plusvalía del inmovilizado material +60.000 euros
- Efecto impositivo de la plusvalía ($25\% \times 60.000$) -15.000 euros

Patente

- Patente ($1.500 \times \ddot{a}_{5,12,59\%}$) +6.000 euros
- i ($10\% + 2,59\%$) 12,59%
- Efecto impositivo de la plusvalía ($25\% \times 6.000$) -1.500 euros

Existencias

- Minusvalía de las existencias -15.000 euros
- Efecto fiscal de la minusvalía ($25\% \times 15.000$) +3.750 euros

Deudas a largo plazo

- Minusvalía del préstamo a largo plazo -5.000 euros
- Efecto fiscal de la minusvalía ($25\% \times 5.000$) +1.250 euros

Valor razonable de activos identificables y pasivos asumidos = 284.500 euros

4. Determinación del coste de la combinación de negocios

Valor razonable de la contraprestación entregada: 300.000 euros

5. Determinación del fondo de comercio

- Coste de la combinación de negocios 300.000 euros
- Valor razonable de activos identificables y pasivos asumidos 284.500 euros
- Fondo de comercio 15.500 euros

Contabilidad de FFF

Por la recepción de los activos y pasivos del negocio adquirido por su valor razonable en la fecha de adquisición:



Código	Cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	15.500	
21-	Inmovilizado material	310.000	
203	Patente	6.000	
300	Mercaderías	50.000	
440	Deudores	70.000	
47401	Activos por diferencias temporarias deducibles – minusvalía mercaderías (25% × 15.000)	3.750	
47402	Activos por diferencias temporarias deducibles – minusvalía deudas a largo plazo (25% × 5.000)	1.250	
410	Acreedores		35.000
171	Deudas a largo plazo		105.000
4791	Pasivos por diferencias temporarias imponibles – plusvalía inmovilizado material (25% × 60.000)		15.000
4792	Pasivos por diferencias temporarias imponibles – plusvalía patente (25% × 6.000)		1.500
5532	Socios de la sociedad escindida		300.000

Por la entrega de la contraprestación a los socios de la sociedad escindida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de la sociedad escindida	300.000	
100	Capital social (25.000 accs. × 10)		250.000
110	Prima de emisión		50.000

Apartado 3.2

En este apartado será de aplicación la NRV 19.^a del PGC, apartado 2.6, «Contabilidad provisional»:

Si en la fecha de cierre del ejercicio en que se ha producido la combinación de negocios no se pudiese concluir el proceso de valoración necesario para aplicar el método de adquisición, las cuentas anuales se elaborarán utilizando valores provisionales.

Los valores provisionales serán ajustados en el periodo necesario para obtener la información requerida para completar la contabilización inicial (en adelante, periodo de valoración). Dicho periodo en ningún caso será superior a un año desde la fecha de adquisición.

En cualquier caso, los ajustes a los valores provisionales únicamente incorporarán información relativa a los hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición y que, de haber sido conocidos, hubieran afectado a los importes reconocidos en dicha fecha.

Los ajustes que se reconozcan para completar la contabilización inicial se realizarán de forma retroactiva, es decir, de forma tal que los valores resultantes sean los que se derivarían de haber tenido inicialmente la información que se incorpora. Por lo tanto:

- a) Los ajustes al valor inicial de los activos identificables y pasivos asumidos se considerarán realizados en la fecha de adquisición.
- b) El valor del fondo de comercio o de la diferencia negativa se corregirá, con efectos desde la fecha de adquisición, por un importe igual al ajuste que se realiza al valor inicial de los activos identificables y pasivos asumidos o al coste de la combinación.
- c) La información comparativa incorporará los ajustes.

La valoración definitiva se ha realizado dentro del periodo de contabilidad provisional, un año a partir de la fecha de la combinación.

Ajustes a realizar, con efectos retroactivos a 1 de enero de 20X0:

	Valoración definitiva	Diferencia
Inmovilizado material	+22.000	Aumento: 22.000
Pasivos por diferencias temporarias imponibles – plusvalía del inmovilizado material	$25\% \times 22.000 = 5.500$	Aumento: 5.500
Variación en el fondo de comercio		Disminución: -16.500

Como el valor del fondo de comercio reconocido es de 15.500 euros, este ajuste implicaría dar de baja el fondo de comercio reconocido, y reconocer una diferencia negativa de combinación de negocios (DNCN) por 1.000 euros.

A este respecto, la NRV 19.^a del PGC, en su apartado 2.5, «Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa», establece:

En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

No obstante, antes de reconocer el citado ingreso la empresa evaluará nuevamente si ha identificado y valorado correctamente tanto los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, como el coste de la combinación. Si en el proceso de identificación y valoración surgen activos de carácter contingente o elementos del inmovilizado intangible para los que no exista un mercado activo, no serán objeto de reconocimiento con el límite de la diferencia negativa anteriormente indicada.

En nuestro supuesto contamos con los siguientes valores:

- DNCN: 1.000 euros.
- Plusvalía imputable a la patente (suponemos a efectos de la solución que no tiene mercado activo): 6.000 euros.
 - La empresa no reconocerá el ingreso por la DNCN, disminuyendo el valor por el que ha reconocido la patente en 1.000 euros.
- Ajuste en la plusvalía a reconocer derivada de la patente, en cumplimiento del apartado 2.5 de la NRV 19.^a del PGC, plusvalía neta de 1.000 euros.
- Plusvalía bruta = 1.000 = 75 % valoración. Valoración = 1.333,33 euros.

Por la contabilización del ajuste a valores definitivos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material	22.000	
4792	Pasivos por diferencias temporarias imponibles – plusvalía patente (25% × 1.333,33)	333,33	
4791	Pasivos por diferencias temporarias imponibles – plusvalía del inmovilizado material		5.500
203	Patente		1.333,33
204	Fondo de comercio		15.500



- Valor contable del fondo de comercio 0 euros
- Valor contable de la patente (6.000 – 1.333,33) 4.666,67 euros

Apartado 3.3

En este caso, al tratarse de empresas del mismo grupo, sería de aplicación la NRV 21.^a del PGC, que en su apartado segundo señala que los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por los valores contables incluidos en las cuentas anuales consolidadas. En el caso de fusión, la diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios de esta norma, se contabilizará en una partida de reservas.

En defecto de valores consolidados, los elementos se valorarán por los valores contables previos a la fusión.

Contabilidad de FFF

Por la recepción de los activos y pasivos del negocio adquirido por su valor contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material	250.000	
300	Mercaderías	65.000	
440	Deudores	70.000	
410	Acreedores		35.000
171	Deudas a largo plazo		100.000
5532	Socios de la sociedad escindida		250.000

Por la entrega de la contraprestación a los socios de la sociedad escindida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de la sociedad escindida	250.000	
113	Reservas voluntarias	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300.000

Caso práctico núm. 4

Contabilidad financiera

La empresa HHH ha tenido, durante el ejercicio 20X0, unos ingresos de 400.000 um y unos gastos corrientes de 312.000 um. Para completar el cálculo del resultado solo falta calcular y cargar los gastos por la variación del deterioro de las cuentas por cobrar y por la depreciación de la maquinaria, además del gasto por el impuesto sobre beneficios de sociedades, cuya tasa nominal es el 25 %.

Por lo que se refiere al deterioro del valor de los créditos contra clientes, la empresa utiliza una matriz de impagos para estimar el deterioro implícito en los saldos al cierre, cuyo cálculo se hace como un porcentaje diferente que aumenta en función de la demora que los cobros tengan sobre el vencimiento pactado, según se puede ver en la siguiente tabla:

Demora	Saldo inicial	Saldo final	% de incobro estimado
Saldos no vencidos	200.000	220.000	0%
Demora de hasta 180 días	80.000	100.000	20%
Demora de más de 180 días	20.000	30.000	50%
Total	300.000	350.000	

Al calcular la base imponible solo se pueden deducir los saldos que se encuentre impagados por más de 180 días, ya que el resto del deterioro no es deducible.

Por lo que se refiere a la depreciación del inmovilizado, la empresa alquila los edificios, cuyo coste está incluido en la cifra de gastos corrientes dada al comienzo, por lo que solo tiene en propiedad la maquinaria.

La maquinaria costó 150.000 um hace ahora 2 años. La depreciación a efectos contables es lineal en 5 años, sin valor residual, pero la amortización que se está deduciendo de la base imponible sigue el método de los números dígitos decrecientes.

Trabajo a realizar:

4.1. Calcular el cargo o abono a la cuenta de pérdidas y ganancias por variación del deterioro en el ejercicio, así como el importe que del mismo es computable a efectos

fiscales. En consecuencia, calcular la variación del saldo que corresponda por impuestos diferidos.

4.2. Calcular la depreciación que se cargará al resultado contable y el importe que será deducible de la base imponible. En consecuencia, calcular la variación del saldo que corresponda por impuestos diferidos.

4.3. Determinar el importe del gasto por el impuesto sobre beneficios de sociedades, así como su descomposición entre impuesto corriente y diferido, en el supuesto de que no hay más diferencias que las que aparecen en el enunciado.

4.4. Contabilizar los tres gastos anteriores en el diario de la empresa HHH, a 31 de diciembre de 20X0.

Solución

Apartado 4.1

Determinación del deterioro estimado para el ejercicio 20X0:

Demora	Saldo final	% de incobro estimado	Deterioro estimado
Saldos no vencidos	220.000	0%	0
Demora de hasta 180 días	100.000	20%	20.000 (20% × 100.000)
Demora de más de 180 días	30.000	50%	15.000 (50% × 30.000)
Total	350.000		35.000

Según establece el enunciado, al calcular la base imponible solo se pueden deducir los saldos que se encuentre impagados por más de 180 días, ya que el resto del deterioro no es deducible. De este modo, tendremos en el ejercicio una diferencia temporaria deducible en origen:

- Gasto contable (694) -35.000 euros
- Gasto fiscalmente deducible -15.000 euros
- Diferencia temporaria deducible +20.000 euros

Por otra parte, debemos suponer que en el ejercicio anterior dotó deterioro conforme a la misma matriz de impagos, habiendo dotado el deterioro que se muestra a continuación:

Demora	Saldo inicial	% de incobro estimado	Deterioro estimado
Saldos no vencidos	200.000	0%	0
Demora de hasta 180 días	80.000	20%	16.000 (20% × 80.000)
Demora de más de 180 días	20.000	50%	10.000 (50% × 20.000)
Total	300.000		26.000

De este modo, el impacto del deterioro en el impuesto sobre sociedades del ejercicio anterior habrá sido:

- Gasto contable (694) -26.000 euros
- Gasto fiscalmente deducible -10.000 euros
- Diferencia temporaria deducible +16.000 euros

La citada diferencia habrá revertido en el ejercicio 20X0, al haber revertido el deterioro dotado en el ejercicio anterior tanto desde el punto de vista contable, como desde el punto de vista fiscal. Así, el impacto de la reversión del deterioro en el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X0 habrá sido:

- Ingreso contable (794) +26.000 euros
- Ingreso fiscalmente imponible +10.000 euros
- Diferencia temporaria deducible en reversión -16.000 euros

Apartado 4.2

- Gasto contable: amortización lineal (150.000/5) -30.000 euros
- Gasto fiscalmente deducible: amortización números dígitos decrecientes (150.000/15 × 4) -40.000 euros
- Diferencia temporaria imponible -10.000 euros



Apartado 4.3

Determinación del resultado contable antes de impuestos (RCAI):

Ingresos	+400.000
Gastos	-312.000
Pérdidas por deterioro de créditos comerciales	-35.000
Reversión del deterioro de créditos comerciales	+26.000
Amortización del inmovilizado	-30.000
Resultado contable antes de impuestos (RCAI)	49.000

Liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X0:

Resultado contable	49.000
Ajustes:	-6.000
• DTD	+20.000 euros
• DTD@	-16.000 euros
• DTI	-10.000 euros
Resultado fiscal	43.000
- Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	-
Base imponible	43.000
Tipo de gravamen	25%
Cuota íntegra	10.750
- Deducciones y bonificaciones	-
Cuota líquida	10.750
- Retenciones y pagos a cuenta	-
Cuota diferencial	10.750

Apartado 4.4

Por la dotación del deterioro de créditos por operaciones comerciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	35.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		35.000

Por la reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	26.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		26.000

Por la amortización del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	30.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		30.000

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	10.750	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre beneficios		10.750

Por el impuesto diferido derivado de la diferencia temporaria deducible relativa al deterioro de créditos comerciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (25% × 20.000)	5.000	
6301	Impuesto diferido		5.000



Por el impuesto diferido derivado de la diferencia temporaria deducible en reversión, relativa a la reversión del deterioro de créditos comerciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.000	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (25% × 16.000)		4.000

Por el impuesto diferido derivado de la diferencia temporaria imponible relativa a la amortización del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (25% × 10.000)		2.500