

# **Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad (turno libre)**

**Javier Romano Aparicio**  
**Inmaculada de Benito Cámara**  
**Ana Luna García González**  
*Profesores del CEF*

(Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso, por el sistema general de acceso libre, en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad, convocado por Resolución de 17 de enero de 2018 [BOE de 29 de enero]).

## **Sumario**

- Caso 1.** Impuesto sobre beneficios.
- Caso 2.** Operaciones diversas.
- Caso 3.** Activos financieros.



## Caso práctico núm. 1

### Impuesto sobre beneficios

---

La empresa Ensaïmadas de Mallorca, SA ha realizado las siguientes operaciones:

1. Se ha adquirido el día 30 de noviembre de 2017 un ordenador –listo para ser usado– con un valor de adquisición de 6.000 euros (incluidos los desembolsos por actividades de montaje, preparación y puesta a punto). Dicha operación fue registrada contablemente en el momento de la adquisición.

Se consideró una vida útil de 3 años con un criterio de amortización lineal por unidad de tiempo (amortización anual, 2.000 €).

La empresa solicita a Hacienda que apruebe un plan de amortización acelerado, que es aceptado. Desde el punto de vista fiscal la amortización a practicar en el año 2017 es de 6.000 euros.

2. En el ejercicio 2018, un proveedor con el que la empresa mantiene una deuda de 30.000 euros está pasando por dificultades financieras. Este propuso la cancelación anticipada de su deuda a cambio de reducir esta en un 35 %. La empresa aceptó la propuesta y realizó el pago de la cantidad resultante. Se registró la diferencia como descuento sobre compras y operaciones similares.

En el año 2019, la empresa fue sancionada por unas liquidaciones fiscales presentadas fuera de plazo con 1.500 euros, que fueron contabilizadas como gasto y pagadas en ese mismo ejercicio. Igualmente, en 2019 la empresa ganó un premio de 500 euros en la lotería nacional, que declaró como ingreso, y que no era imponible según la norma fiscal.

3. En el ejercicio 2019, la empresa ha adquirido un vehículo industrial para transporte de mercancías por valor de 50.000 euros (IVA no incluido del 21 %), junto con un dispositivo informático que facilita el seguimiento vía satélite y previene el uso no autorizado del vehículo, por importe de 2.000 euros (IVA no incluido del 21 %).

- Gastos de primera matriculación: 300 euros (IVA no incluido del 21 %).
- Se pagó el seguro a todo riesgo del vehículo a una firma aseguradora, correspondiente a los primeros 12 meses: 1.200 euros.

Todos los elementos descritos en este punto han comenzado a prestar servicios el 1 de junio de 2019.

La vida útil del vehículo se estableció en 4 años (dígitos decrecientes tomando como unidad del dígito el semestre), mientras que para Hacienda es de 2 años con amortización lineal.

La empresa ha contabilizado todo lo relativo a los seguros como gasto del ejercicio realizando la correspondiente periodificación.

La amortización contable de los equipos para proceso de información se ajusta a lo descrito en el punto 1.

### Información adicional:

A) Los resultados antes de impuestos son respectivamente:

	2017	2018	2019	2020
BAI	100.000	-15.000	100.000	100.000

B) Existe una base imponible negativa pendiente de compensar contabilizada en 2016 de 65.000 euros.

C) El tipo de gravamen por el impuesto sobre sociedades es:

	2016	2017	2018	2019	2020
	30 %	30 %	30 %	30 %	30 %

D) La cantidad de retenciones y pagos a cuenta soportadas y realizadas en cada ejercicio, y las deducciones y bonificaciones a las que tiene derecho son:

	2017	2018	2019	2020
Deducciones y bonificaciones	1.800	1.800	1.800	1.800
Retenciones y pagos a cuenta	2.000	2.000	2.000	2.000

Cualquier deducción y/o bonificación que no pueda ser aplicada en su correspondiente ejercicio se aplicará en el primer ejercicio en que sea posible.

E) No existen más diferencias entre resultado contable y base imponible que las descritas en este enunciado.



Se pide:

1. Contabilización del impuesto sobre beneficios de los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020 (anotaciones en el libro diario y mayor de todas y cada una de las cuentas que afectan al impuesto corriente y/o diferido, empleando diferentes cuentas para diferentes elementos).
2. Complimentar las tablas anexas especificando valor contable y fiscal de los diferentes elementos y cuentas a 31 de diciembre de 2017, 31 de diciembre de 2018, 31 de diciembre de 2019 y 31 de diciembre de 2020.
3. Valor del resultado después de impuestos de los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020.



Elemento patrimonial													
Contable							Fiscal						
	Precio adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor contable	Precio adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor fiscal					
	Importe	Deterioro contable	Valor contable	Importe	Deterioro fiscal	Valor fiscal							
31-12-2017													
31-12-2018													
31-12-2019													
31-12-2020													
31-12-2021													
31-12-2022													
31-12-2023													



Elemento patrimonial													
Contable							Fiscal						
	Precio adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor contable	Precio de adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor fiscal		Dif. gasto contable-gasto fiscal	Dif. val. contable-val. fiscal		
31-12-2019													
31-12-2020													
31-12-2021													
31-12-2022													
31-12-2023													
31-12-2024													
31-12-2025													
Contable							Fiscal						
	Precio adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor contable	Precio de adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor fiscal		Dif. gasto contable-gasto fiscal	Dif. val. contable-val. fiscal		
31-12-2017													
31-12-2018													
31-12-2019													
31-12-2020													
31-12-2021													
31-12-2022													
31-12-2023													





Usar si es necesario

	Contable				Fiscal				Dif. gasto contable-gasto fiscal	Dif. val. contable-val. fiscal
	Precio adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor contable	Precio de adquisición	Amortización anual	Amortización acumulada	Valor fiscal		
31-12-2017										
31-12-2018										
31-12-2019										
31-12-2020										
31-12-2021										
31-12-2022										
31-12-2023										

Libro mayor

	Cuenta				Cuenta			
	Debe	Haber	Saldo D	Saldo H	Debe	Haber	Saldo D	Saldo H
31-12-2017					31-12-2017			
31-12-2018					31-12-2018			
31-12-2019					31-12-2019			
31-12-2020					31-12-2020			

## Solución

Análisis de la información facilitada relativa a las operaciones realizadas por la empresa Ensamadas de Mallorca, SA

1. El tratamiento fiscal aceptado por Hacienda relativo al ordenador adquirido el día 30 de noviembre de 2017 permite una amortización fiscal acelerada, lo que va a generar una diferencia temporaria imponible con origen en el ejercicio 2017 y cuya reversión se producirá en los años 2018, 2019 y 2020, como queda recogido en las siguientes tablas, donde se presentan, tal y como solicitan las hojas facilitadas por el enunciado, tanto la amortización contable anual, la amortización acumulada contable y el valor contable, como la amortización fiscal anual, la amortización acumulada fiscal y el valor fiscal, así como las diferencias entre gasto contable/gasto fiscal y valor contable/valor fiscal. Igualmente se presenta el libro mayor de las cuentas 479.1, «Pasivo por diferencia temporaria imponible, ordenador», y la correspondiente 6301, «Impuesto diferido».

Elemento patrimonial: Ordenador (217.1)

Años	Contable: Precio de adquisición: 6.000 €			Fiscal: Precio de adquisición: 6.000 €			Diferencia gasto contable/ gasto fiscal	Diferencia valor contable/ valor fiscal
	Amort. anual	Amort. acumulada	Valor contable	Amort. anual	Amort. acumulada	Valor fiscal		
31-12-2017	166,67	166,67	5.833,33	6.000	6.000	0	-5.833,33	+ 5.833,33
31-12-2018	2.000	2.166,67	3.833,33	-	-	-	+ 2.000	+ 3.833,33
31-12-2019	2.000	4.166,67	1.833,33	-	-	-	+ 2.000	+ 1.833,33
30-12-2020	1.833,33	6.000	0	-	-	-	+ 1.833,33	0

Cuenta: Pasivo por diferencia temporaria imponible, ordenador (479.1)

Años	Debe	Haber	Saldo deudor	Saldo acreedor
31-12-2017	-	1.750		1.750
31-12-2018	600			1.150
31-12-2019	600			550
31-12-2020	550			0



Cuenta: Impuesto diferido, ordenador (6301.1)				
Años	Debe	Haber	Saldo deudor	Saldo acreedor
31-12-2017	1.750	-	1.750	
31-12-2018		600		600
31-12-2019		600		550
31-12-2020		550		550

La cuenta 6301.1 queda cerrada al final de cada ejercicio.

2. La quita del 35 % sobre el importe adeudado al proveedor constituye un menor coste del producto adquirido; de ahí su contabilización como un descuento sobre compras y operaciones similares, el cual constituye tanto un ingreso contable como fiscal, no generando, en consecuencia, diferencia alguna en el impuesto sobre sociedades.

En cuanto a la sanción impuesta a la empresa en 2019 por 1.500 euros por liquidaciones presentadas fuera de plazo, constituye una diferencia permanente positiva por el mencionado importe, que implicará efectuar un ajuste en la liquidación del impuesto sobre sociedades de 2019, el cual no tiene reflejo contable.

En relación con el premio ganado en 2019 de 500 euros no es imponible por lo que no procede tributar por él. Habrá que reflejar en la liquidación del impuesto de 2019 una diferencia permanente negativa de 500 euros.

Contablemente no procede efectuar asiento alguno relativo al premio propiamente dicho ya que este se devengó y así quedó registrado en el año 2019.

3. El precio de adquisición del vehículo adquirido en 2019 asciende a 50.300 euros (50.000 + 300), no incluyéndose el seguro por ser un gasto vinculado con el uso del vehículo y no con su adquisición, el cual ha sido contabilizado como gasto del ejercicio efectuándose la correspondiente periodificación, según se establece en el propio enunciado.

Esta inversión va a generar una diferencia temporaria en el impuesto, ya que la vida útil contable es de 4 años, dígitos decrecientes, mientras que la vida fiscal es de 2 años, método lineal.

Amortización contable según números dígitos decrecientes (unidad del dígito el semestre)  
(8 + 7 + 6 + 5 + 4 + 3 + 2 + 1) = 36

Años	Cuota	Amortización acumulada
2019	$50.300/36 \times (8 + 7 \times 1/6) = 12.807,87$	12.807,87
2020	$50.300/36 \times (7 \times 5/6 + 6 + 5 \times 1/6) = 17.698,15$	30.506,02
2021	$50.300/36 \times (5 \times 5/6 + 4 + 3 \times 1/6) = 12.109,26$	42.615,28
2022	$50.300/36 \times (3 \times 5/6 + 2 + 1 \times 1/6) = 6.520,37$	49.135,65
2023	$50.300/36 \times (1 \times 5/6) = 1.164,35$	50.300

Elemento patrimonial: Vehículo (218)

Contable: Precio de adquisición: 50.300 €      Fiscal: Precio de adquisición: 50.300 €

Años	Amort. anual	Amort. acumulada	Valor contable	Amort. anual	Amort. acumulada	Valor fiscal	Diferencia gasto contable/ gasto fiscal	Diferencia valor contable/ valor fiscal
31-12-2019	12.807,87	12.807,87	37.492,13	14.670,83	14.670,83	35.629,17	-1.862,96	+ 1.862,96
31-12-2020	17.698,15	30.506,02	19.793,98	25.150	39.820,83	10.479,17	-7.451,85	+ 9.314,81
31-12-2021	12.109,26	42.615,28	7.684,72	10.479,17	50.300	0	+ 1.630,09	+ 7.684,72
31-12-2022	6.520,37	49.135,65	1.164,35	-	-	-	+ 6.520,37	+ 1.164,35
31-12-2023	1.164,35	50.300	0	-	-	-	+ 1.164,35	0

Cuenta: Pasivo por diferencia temporaria imponible, vehículo (479.2)

Años	Debe	Haber	Saldo deudor	Saldo acreedor
31-12-2019	-	558,89		558,89
31-12-2020	-	2.235,56		2.794,45
31-12-2021	489,03			2.305,42
31-12-2022	1.956,11			349,31
31-12-2023	349,31			0

Cuenta: Impuesto diferido, vehículo (6301.2)				
Años	Debe	Haber	Saldo deudor	Saldo acreedor
31-12-2019	558,89	–	558,89	
31-12-2020	2.235,56	–	2.235,56	
31-12-2021		489,03		489,03
31-12-2022		1.956,11		1.956,11
31-12-2023		349,31		349,31

La cuenta 6301.2 queda cerrada al final de cada ejercicio, una vez regularizado el efecto impositivo, pero antes de efectuarse la mencionada regularización su saldo será el que se ha presentado en el cuadro anterior, entendiéndose que es el solicitado en la solución.

En consecuencia, se genera en 2019 y 2020 una diferencia temporaria imponible que revertirá en 2021, 2022 y 2023 como se comprueba en las tablas anteriores realizadas según las hojas facilitadas por el enunciado.

Y, por otro lado, se encuentra el dispositivo informático por importe de 2.000 euros, cuya amortización contable según se establece en el enunciado se ajusta a lo establecido en el apartado 1 (amortización lineal por unidad de tiempo); en relación con la amortización fiscal al no establecerse que se haya solicitado un plan especial de amortización, se va a considerar que la amortización contable coincide con la fiscal, no generándose, en consecuencia, diferencia alguna en el impuesto.

Elemento patrimonial: Ordenador (217.2)								
Años	Contable:			Fiscal:			Diferencia gasto contable/ gasto fiscal	Diferencia valor contable/ valor fiscal
	Amort. anual	Amort. acumulada	Valor contable	Amort. anual	Amort. acumulada	Valor fiscal		
31-12-2019	388,89	388,89	1.611,11	388,89	388,89	1.611,11	–	–
31-12-2020	666,67	1.055,56	944,44	666,67	1.055,56	944,44	–	–
31-12-2021	666,67	1.722,23	277,77	666,67	1.722,23	277,77	–	–
31-12-2022	277,77	2.000	0	277,77	2.000	0	–	–



Liquidación impuesto sobre sociedades	Año 2017	Año 2018	Año 2019	Año 2020
Beneficio antes de impuestos	100.000	-15.000	100.000	100.000
Diferencia temporaria imponible (ordenador)	-5.833,33	2.000	2.000	+ 1.833,33
Diferencia permanente (sanción)	-	-	1.500	-
Diferencia permanente (premio)	-	-	-500	-
Diferencia temporaria imponible (vehículo)	-	-	-1.862,96	-7.451,85
Base imponible previa	94.166,67	-13.000	101.137,04	94.381,48
Compensación bases imponibles negativas	-65.000	-	-13.000	-
Base imponible	29.166,67	-13.000	88.137,04	94.381,48
× Tipo de gravamen	× 30 %	× 30 %	× 30 %	× 30 %
Cuota íntegra	8.750	-	26.441,11	28.314,44
Deducciones y bonificaciones	-1.800	-	-3.600	-1.800
Cuota líquida	6.950	-	22.841,11	26.514,44
Retenciones y pagos a cuenta	-2.000	-2.000	-2.000	-2.000
Cuota diferencial	4.950	-2.000	20.841,11	24.514,44

## Apartado 1

### Contabilización del impuesto sobre sociedades 2017

Impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	6.950	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto de sociedades		4.950

**Diferencia temporaria imponible en origen (ordenador):**

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301.1	Impuesto diferido, ordenador	1.750	
479.1	Pasivo por diferencia temporaria imponible, ordenador		1.750

**Compensación crédito bases imponibles negativas año 2016:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301.0	Impuesto diferido, bases negativas año 2016	19.500	
4745	Créditos por bases imponibles negativas (30% × 65.000)		19.500

**Regularización efecto impositivo:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	28.200	
6300	Impuesto corriente		6.950
6301.0	Impuesto diferido, bases negativas año 2016		19.500
6301.1	Impuesto diferido, ordenador		1.750

**Contabilización del impuesto sobre sociedades 2018****Impuesto corriente:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	2.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.000

**Diferencia temporaria imponible en reversión (ordenador):**

Código	Cuenta	Debe	Haber
479.1	Pasivo por diferencia temporaria imponible, ordenador	600	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
6301.1	Impuesto diferido, ordenador		600

**Crédito por bases imponibles negativas:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Créditos por bases imponibles negativas año 2018 (13.000 × 30%)	3.900	
6301.0	Impuesto diferido, bases negativas año 2018		3.900

**Créditos por deducciones pendientes de aplicar fiscalmente:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes	1.800	
6301.3	Impuesto diferido, deducciones		1.800

**Regularización efecto impositivo:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301.0	Impuesto diferido, bases negativas	3.900	
6301.1	Impuesto, ordenador	600	
6301.3	Impuesto diferido, deducciones	1.800	
129	Resultado del ejercicio		6.300

**Contabilización del impuesto sobre sociedades 2019****Impuesto corriente:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	22.841,11	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto de sociedades		20.841,11

**Diferencia temporaria imponible en reversión (ordenador):**

Código	Cuenta	Debe	Haber
479.1	Pasivo por diferencia temporaria imponible, ordenador	600	
6301.1	Impuesto diferido, ordenador		600

**Diferencia temporaria imponible en origen (vehículo):**

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301.2	Impuesto diferido, vehículo	558,89	
479.2	Pasivo por diferencia temporaria imponible, vehículo		558,89

**Compensación base imponible negativa 2018:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301.0	Impuesto diferido, bases negativas año 2018	3.900	
4745	Créditos por bases imponibles negativas		3.900

**Compensación deducciones pendientes 2018:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301.3	Impuesto diferido, deducciones	1.800	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes		1.800

**Regularización efecto impositivo:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	28.500	
6301.1	Impuesto diferido, ordenador	600	
6300	Impuesto corriente		22.841,11
6301.2	Impuesto diferido, vehículo		558,89





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
6301.0	Impuesto diferido, bases negativas año 2018		3.900
6301.3	Impuesto diferido, deducciones		1.800

## Contabilización del impuesto sobre sociedades 2020

### Impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	26.514,44	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto de sociedades		24.514,44

### Diferencia temporaria imponible en reversión (ordenador):

Código	Cuenta	Debe	Haber
479.1	Pasivo por diferencia temporaria imponible, ordenador	550	
6301.1	Impuesto diferido, ordenador		550

### Diferencia temporaria imponible en origen (vehículo):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301.2	Impuesto diferido, vehículo	2.235,56	
479.2	Pasivo por diferencia temporaria imponible, vehículo		2.235,56

### Regularización efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	28.200	







Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
6301.1	Impuesto diferido, ordenador	550	
6300	Impuesto corriente		26.514,44
6301.2	Impuesto diferido, vehículo		2.235,56

## Cuenta: Impuesto corriente

Años	Debe	Haber	Saldo deudor	Saldo acreedor
31-12-2017	6.950	-	6.950	
31-12-2018	-	-	-	
31-12-2019	22.841,11	-	22.841,11	
31-12-2020	26.514,44	-	26.514,44	

**Apartado 3**

Años	Resultado del ejercicio
2017	100.000 - 28.200 = 71.800
2018	-15.000 + 6.300 = -8.700
2019	100.000 - 28.500 = 71.500
2020	100.000 - 28.200 = 71.800

**Caso práctico núm. 2**

## Operaciones diversas

El día 20 de abril de 2018, la empresa XIII, S.A. adquiere un animal vivo (un/a novillo/a), por un importe de 20.000 euros (IVA no incluido del 21 %).

Los gastos de transporte hasta las instalaciones de la empresa ascienden a 242 euros (IVA incluido del 21 %). El animal fue recepcionado de conformidad el día 1 de mayo de 2018.

El pago al suministrador se realizó 50 % por transferencia el mismo día de su recepción, el 25 % mediante una letra de cambio con vencimiento 1 de julio de 2018 y por el resto un recibo domiciliado con vencimiento 1 de diciembre de 2018.

Tanto la letra como el recibo fueron pagados por banco a su vencimiento.

Los gastos de transporte fueron pagados en efectivo en el momento de la entrega del animal.

Se pide:

Contabilizar la adquisición del animal y todo lo que resulte procedente en relación con la operación descrita hasta el 31 de diciembre de 2020 en los 4 casos siguientes, aportando la necesaria justificación sobre la contabilización realizada.

Indicar el valor contable del animal a 31 de diciembre de 2018, 31 de diciembre de 2019, 31 de diciembre de 2020 y 31 de diciembre de 2021.

- a) La empresa se dedica a organizar espectáculos taurinos y, por tanto, la finalidad es arrendar el animal para eventos concretos. La empresa considera que el animal puede estar desarrollando esta función durante 4 años.
- b) La empresa es una industria cárnica cuya intención es engordar al animal durante unos meses para venderlo en carnicerías. Se considera que estará en condiciones de ser vendido en abril de 2021 y que su peso y, por tanto, su valor se incrementa a razón de un 20 % cada año respecto a la situación de inicio del año.
- c) La empresa se dedica a la fabricación de chocolate y el animal está destinado a ser su imagen publicitaria. En este supuesto la empresa estima que puede estar activo durante un periodo de 10 años.
- d) La empresa se dedica a la venta de leche para consumo humano, y el animal puede estar produciendo leche durante 10 años desde su adquisición. Los estudios del sector demuestran que la capacidad de producir leche (y, por tanto, su valor) se incrementa un 10 % (respecto a su capacidad inicial) hasta el final del tercer año cuando se estabiliza hasta que al inicio del octavo año empieza a perder capacidad productiva/valor de forma lineal, hasta que llega al final de su vida útil y al concluir el décimo año de vida el animal ha perdido completamente su capacidad productiva/valor.



## Solución

### Apartado a)

En este caso se trata de una inversión cuya finalidad es obtener rentas y no el uso en el proceso productivo por lo que es asimilable a una inversión inmobiliaria aunque estrictamente no lo sea por no tratarse de un inmueble o un terreno; inversión que habrá de ser amortizada en los 4 años que se estima puede generar rendimientos, considerando que una vez transcurrido este periodo no se van a seguir obteniendo ingresos.

En este sentido la «Resolución de 1 de marzo de 2013 de la Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, establece:

2.4. Elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones.

Cuando una entidad, en el curso ordinario de sus actividades, ceda en uso elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, en régimen de arrendamiento operativo, para su posterior enajenación, reclasificará estos elementos patrimoniales a las existencias en la fecha en que se acuerde el cambio de destino, y, en consecuencia, el ingreso derivado de la baja se presentará formando parte del importe neto de la cifra anual de negocios.

Por todo ello, se va a proceder a registrar el novillo/a dentro del inmovilizado material de la empresa, el cual será reclasificado a existencias en el momento en el que se decida su venta.

1-5-2018. Por la adquisición y el transporte:

Se va a proceder a contabilizar el novillo/a a la recepción del animal de conformidad, entendiéndose que la entrega, es decir, la puesta a disposición transfiere tanto la propiedad jurídica como el control económico. El transporte constituye mayor precio de adquisición por ser necesario para que el novillo/a pueda generar rendimientos con regularidad.

En relación con el aplazamiento en el pago al proveedor se habría de considerar el efecto financiero de la operación, pero al no decirse nada en el enunciado se ha optado por no considerarlo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material novillo/a	20.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
472	Hacienda Pública, IVA soportado	4.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.100
525	Efectos a pagar a corto plazo		6.050
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		6.050

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material novillo/a (242/1,21)	200	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	42	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		242

1-7-2018. Por el pago de la letra a su vencimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
525	Efectos a pagar a corto plazo	6.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050

1-12-2018. Por el pago del recibo domiciliado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	6.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050

31-12-2018. Por la amortización de la inversión novillo/a:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inmovilizado material novillo/a ( $20.200/4 \times 8/12$ )	3.366,67	
281	Amortización acumulada inmovilizado material novillo/a		3.366,67



31-12-2019. Por la amortización de la inversión novillo/a:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inmovilizado material novillo/a (20.200/4)	5.050	
281	Amortización acumulada inmovilizado material novillo/a		5.050

31-12-2020. Por la amortización de la inversión novillo/a:

Código	Cuenta	Debe	Haber
682	Amortización inmovilizado material novillo/a (20.200/4)	5.050	
281	Amortización acumulada inmovilizado material novillo/a		5.050

Inmovilizado material novillo/a	31-12-2018	31-12-2019	31-12-2020	31-12-2021
Inmovilizado material novillo/a	20.200	20.200	20.200	20.200
- Amortización acumulada inmov. material novillo/a	-3.366,67	-8.416,67	-13.466,67	-18.516,67
<b>Valor contable</b>	<b>16.833,33</b>	<b>11.783,33</b>	<b>6.733,33</b>	<b>1.683,33</b>

## Apartado b)

En este caso, el animal constituye la existencia de la empresa, en concreto, una materia prima a la que se le incorporan una serie de costes (engorde) hasta obtener un producto listo para ser vendido. El coste del engorde origina el incremento de peso y en consecuencia de valor, entendiendo que el incremento de costes es del 20 %, y que este incremento de un 20 % cada año se produce con respecto a la situación de inicio del año de engorde del animal, no del inicio del año natural, considerándose que se incurre en el mencionado coste de forma lineal a lo largo de cada periodo anual.

	Año 2018	Año 2019	Año 2020	Año 2021
Existencia inicial	20.200	22.893,33	27.472	32.966,40





	Año 2018	Año 2019	Año 2020	Año 2021
▶				
Aumento costes	2.693,33 (20% × 20.200 × 8/12)	4.578,67 (20% × 20.200 × 4/12) + (20% × 24.240 × 8/12) = = (20% × 22.893,33)	5.494,40 (20% × 24.240 × 4/12) + (20% × 29.088 × 8/12) = = (20% × 27.472)	1.939,20 (20% × 29.088 × 4/12)
Existencia final = = Valor contable	22.893,33	27.472	32.966,40	34.905,60

1-5-2018. Por la adquisición de las materias primas (novillo/novilla):

Código	Cuenta	Debe	Haber
31-	Materia prima novillo/a	20.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	4.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.100
401	Efectos comerciales a pagar a corto plazo		6.050
400	Proveedores		6.050

Código	Cuenta	Debe	Haber
31-	Materia prima novillo/a (242/1,21)	200	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	42	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		242

1-7-2018. Por el pago de la letra a su vencimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
401	Efectos comerciales a pagar a corto plazo	6.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050



1-12-2018. Por el pago del recibo domiciliado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	6.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050

31-12-2018. Por la regularización de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
33-	Producto en curso	22.893,33	
710	Variación de existencias de producto en curso		22.893,33

31-12-2019. Por la regularización de las existencias iniciales y finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
710	Variación de existencias de producto en curso	22.893,33	
33-	Producto en curso		22.893,33

Código	Cuenta	Debe	Haber
33-	Producto en curso	27.472	
710	Variación de existencias de producto en curso		27.472

31-12-2020. Por la regularización de las existencias iniciales y finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
710	Variación de existencias de producto en curso	27.472	
33-	Producto en curso		27.472

Código	Cuenta	Debe	Haber
33-	Producto en curso	32.966,40	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
710	Variación de existencias de producto en curso		32.966,40

  

Existencias	31-12-2018	31-12-2019	31-12-2020	31-12-2021
Existencias iniciales	-	22.893,33	27.472	32.966,40
Existencias finales	22.893,33	27.472	32.966,40	34.905,60
<b>Valor contable</b>	<b>22.893,33</b>	<b>27.472</b>	<b>32.966,40</b>	<b>34.905,60</b>

## Apartado c)

En este caso se ha realizado una inversión cuyo uso va a consistir en utilizar el novillo/a como imagen publicitaria en la actividad de fabricación y venta de chocolate, pero cual sea el destino de uso se deberá contabilizar como un inmovilizado material.

No se va a considerar el efecto financiero que subyace en el aplazamiento en el pago.

1-5-2018. Por la adquisición de la inversión en inmovilizado intangible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material novillo/a	20.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	4.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.100
525	Efectos a pagar a corto plazo		6.050
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		6.050

  

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material novillo/a (242/1,21)	200	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	42	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		242





1-7-2018. Pago de la letra a su vencimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
525	Efectos a pagar a corto plazo	6.050	
572	Bancos		6.050

1-12-2018. Pago del recibo domiciliado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	6.050	
572	Bancos		6.050

31-12-2018. Amortización de la inversión en inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inmovilizado material (20.200/10 × 8/12)	1.346,67	
281	Amortización acumulada inmovilizado material		1.346,67

31-12-2019. Amortización de la inversión en inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inmovilizado material (20.200/10)	2.020	
281	Amortización acumulada inmovilizado material		2.020

31-12-2020. Amortización de la inversión en inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inversión inmovilizado material (20.200/10)	2.020	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
281	Amortización acumulada inmovilizado material		2.020

  

Inversión inmovilizado material	31-12-2018	31-12-2019	31-12-2020	31-12-2021
Inversión novillo/a	20.200	20.200	20.200	20.200
- Amortización acumulada inmovilizado material	-1.346,67	-3.366,67	-5.386,67	-7.406,67
<b>Valor contable</b>	<b>18.853,33</b>	<b>16.833,33</b>	<b>14.813,33</b>	<b>12.793,33</b>

### Apartado d)

En este caso se trata de una adquisición de inmovilizado material por tratarse de una inversión que va a generar ingresos a lo largo de un periodo de 10 años, sin valor residual (pierde completamente su capacidad productiva al final de su vida útil) y cuya amortización se ha de realizar en función de su productividad; así, en los primeros tres años se habrá de incrementar la cuota de amortización en un 10 % respecto a su capacidad inicial, de los años cuarto al séptimo se estabiliza, mientras que en los tres últimos años (del octavo al décimo) su productividad decae de forma lineal, todo ello en aplicación de la correlación de ingresos y gastos, ya que los ingresos obtenidos de la venta de leche serán mayores en los primeros años que en los últimos.

Periodos (años de vida del novillo/a)	Cuota de amortización año de vida del novillo/a	Amortización acumulada al final de cada año de vida del novillo/a
1-5-2018 a 30-4-2019	$(20.200/10) = 2.020$	2.020
1-5-2019 a 30-4-2020	$2.020 \times 1,1 = 2.222,22$	4.242,22
1-5-2020 a 30-4-2021	$2.222,22 \times 1,1 = 2.444,44$	6.686,66
1-5-2021 a 30-4-2022	2.444,44	9.131,10
1-5-2022 a 30-4-2023	2.444,44	11.575,54
1-5-2023 a 30-4-2024	2.444,44	14.019,98
1-5-2024 a 30-4-2025	2.444,44	16.464,42





Periodos (años de vida del novillo/a)	Cuota de amortización año de vida del novillo/a	Amortización acumulada al final de cada año de vida del novillo/a
▶		
1-5-2025 a 30-4-2026	$(20.200 - 16.464,42/3) = 1.245,20$	17.709,62
1-5-2026 a 30-4-2027	1.245,19	18.954,81
1-5-2027 a 30-4-2028	1.245,19	20.200

Al igual que en los casos anteriores se va a hacer abstracción de cualquier consideración de naturaleza financiera.

1-5-2018. Por la adquisición de la inversión en inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material novillo/a	20.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	4.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.100
525	Efectos a pagar a corto plazo		6.050
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		6.050

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material novillo/a (242/1,21)	200	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	42	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		242

1-7-2018. Pago de la letra a su vencimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
525	Efectos a pagar a corto plazo	6.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050



1-12-2018. Pago del recibo domiciliado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	6.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050

31-12-2018. Amortización de la inversión en inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inmovilizado material (2.020 × 8/12)	1.346,67	
281	Amortización acumulada inmovilizado material		1.346,67

31-12-2019. Amortización de la inversión en inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inmovilizado material [(2.020 × 4/12) + (2.222,22 × 8/12)]	2.154,81	
281	Amortización acumulada inmovilizado material		2.154,81

31-12-2020. Amortización de la inversión en inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inversión inmovilizado material [(2.222,22 × 4/12) + (2.444,44 × 8/12)]	2.370,37	
281	Amortización acumulada inmovilizado material		2.370,37

Inversión inmovilizado material	31-12-2018	31-12-2019	31-12-2020	31-12-2021
Inversión novillo/a	20.200	20.200	20.200	20.200
- Amortización acumulada inmovilizado material	-1.346,67	-3.501,48	-5.871,85	-8.316,29
<b>Valor contable</b>	<b>18.853,33</b>	<b>16.698,52</b>	<b>14.328,15</b>	<b>11.883,71</b>



## Caso práctico núm. 3

### Activos financieros

La empresa PV, SA adquiere el 1 de octubre de 2018, a través de la Bolsa de Madrid, 100 obligaciones emitidas por CAIXAMODERNA.

- Valor nominal: 1.000 euros/obligación.
- Cotización en el momento de la adquisición: 1.048 euros/obligación.
- Los gastos de intermediación y comisiones suponen 200 euros.

La empresa prevé mantenerlas hasta su vencimiento.

Las características de las anteriores obligaciones son:

- Fecha de inicio de la vida financiera y devengo de intereses: 1 de enero de 2018.
- Fecha fin de la vida financiera: 31 de diciembre de 2020.
- Modo de reembolso: en su totalidad al término de la vida financiera.
- Valor de reembolso: idéntico al valor nominal.
- Tipo de interés: 6 % anual, pagadero por semestres vencidos (30 de junio y 31 de diciembre).

La percepción de los intereses nominales está sujeta a retención fiscal del 15 %.

Se pide:

- a) Contabilización de las operaciones que procedan siguiendo el orden cronológico hasta la fecha de vencimiento de las obligaciones (tipo de interés efectivo anual: 4,39374 %).
- b) El 1 de agosto de 2019, debido a necesidades financieras para acometer nuevas inversiones en nuevos inmovilizados se venden todas las obligaciones a través de la Bolsa de Madrid, siendo la cotización en ese momento de 1.020 euros/obligación, habiéndose soportado gastos de intermediación y derechos de Bolsa por importe de 300 euros.

## Solución

La inversión se va a calificar en la categoría de Inversiones mantenidas hasta el vencimiento, puesto que se trata de valores representativos de deuda (obligaciones), que cotizan



en Bolsa, con cobros determinados (6 % anual, pagadero por semestres, 30 de junio y 31 de diciembre) y con fecha de reembolso fijada (31 de diciembre de 2020) y que la empresa prevé mantenerlos hasta el vencimiento, entendiéndose que además de la intención de hacerlo tiene la capacidad suficiente para ello.

$$\text{Contraprestación entregada: } (100 \times 1.048) + 200 = 105.000$$

$$\text{Tipo de interés efectivo semestral: } (1 + 0,0439374)^{1/2} - 1 = 0,021732548$$

Fechas	Coste amortizado	Interés efectivo	Cobros	Inversión
31-12-2018	105.000	$[105.000 \times (1,021732548^{3/6} - 1)] = 1.134,83$	3.000	-1.865,17
30-6-2019	103.134,83	2.241,38	3.000	-758,62
31-12-2019	102.376,21	2.224,90	3.000	-775,10
30-6-2020	101.601,11	2.208,05	3.000	-791,95
31-12-2020	100.809,16	2.190,84	3.000	-809,16
31-12-2020	100.000	-	100.000	-

## Apartado a)

1-10-2018. Adquisición de las obligaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	103.500	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda ( $6\% \times 100 \times 1.000 \times 3/12$ )	1.500	
57-	Tesorería		105.000

31-12-2018. Reconocimiento de intereses y cobro del cupón semestral:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda ( $6\% \times 100 \times 1.000 \times 3/12$ )	1.500	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
761	Ingresos de valores representativos de deuda		1.134,83
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		365,17

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (15% × 3.000)	450	
57-	Tesorería	2.550	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		3.000

30-6-2019. Reconocimiento de intereses y cobro del cupón semestral:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (6% × 100 × 1.000 × 6/12)	3.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.241,38
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		758,62

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (15% × 3.000)	450	
57-	Tesorería	2.550	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		3.000

31-12-2019. Reconocimiento de intereses y cobro del cupón semestral. Reclasificación de la inversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (6% × 100 × 1.000 × 6/12)	3.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.224,90
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		775,10

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (15% × 3.000)	450	
57-	Tesorería	2.550	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		3.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	101.601,11	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		101.601,11

30-6-2020. Reconocimiento de intereses y cobro del cupón semestral:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (6% × 100 × 1.000 × 6/12)	3.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.208,05
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		791,95

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (15% × 3.000)	450	
57-	Tesorería	2.550	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		3.000





31-12-2020. Reconocimiento de intereses y cobro del cupón semestral y de la inversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda ( $6\% \times 100 \times 1.000 \times 6/12$ )	3.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.190,84
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		809,16

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta ( $15\% \times 3.000$ )	450	
57-	Tesorería	2.550	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		3.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería	100.000	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		100.000

## Apartado b)

1-10-2018. Adquisición de las obligaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	103.500	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda ( $6\% \times 100 \times 1.000 \times 3/12$ )	1.500	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
57-	Tesorería		105.000

31-12-2018. Reconocimiento de intereses y cobro del cupón semestral:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda ( $6\% \times 100 \times 1.000 \times 3/12$ )	1.500	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		1.134,83
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		365,17

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta ( $15\% \times 3.000$ )	450	
57-	Tesorería	2.550	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		3.000

30-6-2019. Reconocimiento de intereses y cobro del cupón semestral:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda ( $6\% \times 100 \times 1.000 \times 6/12$ )	3.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.241,38
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		758,62

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta ( $15\% \times 3.000$ )	450	
57-	Tesorería	2.550	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		3.000



1-8-2019. Reconocimiento de intereses y venta de los títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda ( $6\% \times 100 \times 1.000 \times 1/12$ )	500	
761	Ingresos de valores representativos de deuda [ $102.376,21 \times (1,021732548^{1/6} - 1)$ ]		367,50
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		132,50

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería [( $100 \times 1.020$ ) - 300]	101.700	
666	Pérdida en valores representativos de deuda	1.043,71	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		500
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		102.243,71

Según la norma de registro y valoración 9.<sup>a</sup> 2.7, «Reclasificación de activos financieros»:

No se podrá clasificar o tener clasificado ningún activo financiero en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento si en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales o en los dos precedentes, se han vendido o reclasificado activos incluidos en esta categoría por un importe que no sea insignificante en relación con el importe total de la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, salvo aquellas que correspondan a ventas o reclasificaciones:

- A) Muy próximas al vencimiento, o
- B) Que hayan ocurrido cuando la empresa haya cobrado la práctica totalidad del principal, o
- C) Atribuibles a un suceso aislado, fuera del control de la empresa, no recurrente y que razonablemente no había haber sido anticipado por la empresa.

En consecuencia, y como la empresa ha vendido bastante antes de su vencimiento la totalidad de la inversión por propia decisión y suponiendo que era la única inversión que la empresa tenía calificada en esta categoría y en consecuencia es significativa la inversión vendida, la empresa no podrá calificar en esta categoría inversión alguna en los 2 próximos años.