

Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Administración de la Seguridad Social

Javier Romano Aparicio

Profesor de CEF.- UDIMA

(Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso, por el sistema general de acceso libre y promoción interna, en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Administración de la Seguridad Social, convocado por Resolución de 17 de octubre de 2016 [BOE de 21 de octubre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Fusión de un grupo horizontal y contabilidad de la fusión. Fusión inversa, valoración y contabilidad. Investigación y desarrollo: activación y amortización.
- Contabilidad financiera.** Propiedad industrial, activación y amortización. Instrumentos financieros: operaciones de cobertura, activos financieros para negociar y activos financieros disponibles para la venta.
- Caso 2 Contabilidad financiera.** Elaboración del balance de comprobación, contabilidad de las operaciones pendientes, determinación del resultado del ejercicio y balance de situación.
- Caso 3. Operaciones financieras y contabilidad.** Valores representativos de deuda mantenidos para el vencimiento.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad de sociedades y financiera

1. Una persona física es propietaria del 100% de las acciones de la sociedad HHH, SA y de la sociedad JJJ, SA que ha decidido fusionarlas en una sola sociedad. La sociedad JJJ, SA absorberá a la sociedad HHH, SA. Se conoce que:

- La fecha de los acuerdos de fusión de las dos sociedades fue el 1 de enero de 20X6, de acuerdo con el proyecto de fusión publicado en el año 20X5 (relación de canje: 4 acciones de la sociedad JJJ, SA por cada 5 acciones de la sociedad HHH, SA).
- Cada una de las sociedades tiene un negocio distinto.
- Balance a 31 de diciembre de 20X5 de la sociedad HHH, SA es de forma esquemática (en um):

Activo diverso	28.000	Capital social (1.000 acciones)	10.500
		Reservas	7.910
		Resultado del ejercicio	140
		Pasivo diverso	9.450
Total activo	28.000	Total patrimonio neto y pasivo	28.000

- Balance a 31 de diciembre de 2015 de la sociedad JJJ, SA es de forma esquemática (en um):

Activo diverso	5.000	Capital social (300 acciones)	1.500
		Reservas	3.000
			.../...

.../...		Resultado del ejercicio	150
		Pasivo diverso	350
Total activo	5.000	Total patrimonio neto y pasivo	5.000

- El valor real de una acción de HHH, SA es a 1 de enero de 2016: 24 um.
- El valor real de una acción de JJJ, SA es a 1 de enero de 2016: 30 um.
- Para simplificar suponemos que la fecha de inscripción de la fusión en el Registro Mercantil es el 1 de enero de 2016.
- El importe del valor contable de los activos no corrientes, excluidos los financieros, es (en um):

Valor contable de activos no corrientes no financieros	31 de diciembre de 2015
Sociedad HHH, SA	15.000
Sociedad JJJ, SA	2.400

- El valor razonable de los elementos a 31 de diciembre de 2015 de la sociedad HHH, SA es (en um):

Activo no corriente no financiero	18.000
Otro activo diverso	13.500
Pasivo diverso	10.000

- El valor razonable a 31 de diciembre de 2015 de la sociedad JJJ, SA es (en um):

Activo no corriente no financiero	3.600
Otro activo diverso	4.200
Pasivo diverso	350

Se pide:

- a) Registro contable de la fusión en la sociedad HHH, SA.
- b) Registro contable de la fusión en la sociedad JJJ, SA.
- c) Formular el esquema de balance resultante tras la fusión el 1 de enero de 2016.
- d) Registro contable de la fusión en la sociedad HHH, SA, si no hubiera pertenecido a la misma persona física que la sociedad JJJ, SA.
- e) Registro contable de la fusión en la sociedad JJJ, SA, si no hubiera pertenecido a la misma persona física que la sociedad HHH, SA.

2. La sociedad MMM tiene contabilizados, entre otros, los activos siguientes a 1 de enero de 2016 (en um), incluidas las correcciones de valor:

Código	Cuenta	Importe
200	Investigación	15.000
2800	Amortización acumulada de investigación	6.000
201	Desarrollo	86.000
2801	Amortización acumulada de desarrollo	8.600
203	Propiedad industrial	45.000
2803	Amortización acumulada de propiedad industrial	15.000
2550	Activos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación	2.000
2553	Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura	7.000
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (200 acciones ZETA, SA)	12.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (acciones ZETA, SA)	1.800

Se sabe que en el ejercicio 2016:

- Se han realizado gastos de investigación totales por importe de 4.500 um. Tales gastos están específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido se puede distribuir en el tiempo. Corresponden a dos proyectos: i) proyecto A (3.500 um) en el que se han obtenido los objetivos perseguidos; ii) proyecto B

(1.000 um) en el que se prevé obtener los objetivos perseguidos en el año próximo. Se sabe que ambos proyectos han durado más de un año, los gastos financieros correspondientes al proyecto A tienen un importe de 97 um y los correspondientes al proyecto B tienen un importe de 28 um.

- Se han realizado gastos de desarrollo por importe de 2.600 um que corresponden solo al proyecto X que aún no está finalizado, respecto al cual se sabe que: i) existen motivos fundados de éxito técnico; ii) la rentabilidad económico-comercial está razonablemente asegurada, no así su financiación; iii) la distribución temporal de los costes está claramente establecida.
- Gastos de desarrollo, por importe de 20.000 um, activados el 31 de diciembre de 2015, se han patentado inscribiéndose en el correspondiente registro al inicio de año. Coste de la patente: 120 um.
- La vida útil de activos de «investigación», «desarrollo» y «propiedad industrial» de todos los existentes a 1 de enero de 2016 termina en el ejercicio 2018 o siguientes. La propiedad industrial se amortiza en 10 años.
- En el ejercicio anterior se han adquirido derivados financieros (opciones) y se sabe que el valor razonable de las mismas, a 31 de diciembre de 2016, tiene un importe de 1.980 um (cartera de negociación).
- En el ejercicio anterior se han adquirido derivados financieros (opciones), que se han declarado como de cobertura de valor razonable y se sabe que el valor razonable de las mismas, a 31 de diciembre de 2016, tiene un importe de 7.100 um.
- Las acciones de Zeta, SA (cartera de disponibles para la venta) fueron adquiridas por 10.200 um. Se sabe que: i) a mediados de ejercicio se han enajenado 70 acciones por un importe unitario de 50 um; ii) tienen un valor razonable unitario a 31 de diciembre de 2016 de 57 um.

Se pide para el ejercicio 2016:

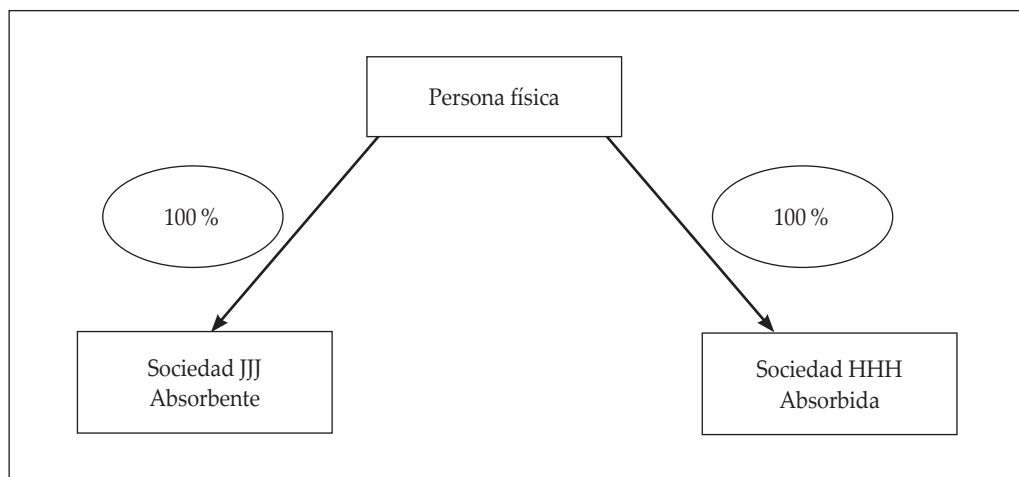
- a) Registro contable de los gastos de investigación (incluida su amortización).
- b) Registro contable de los gastos de desarrollo (incluida su amortización).
- c) Registro contable de la propiedad industrial (incluida su amortización).
- d) Registro contable de los derivados financieros de la cartera de negociación.
- e) Registro contable de los derivados financieros declarados instrumentos de cobertura.
- f) Registro contable del activo de la cartera de disponible para la venta.

SOLUCIÓN

PUNTO 1

a) Registro contable de la fusión en la sociedad HHH, SA

El esquema de la situación inicial planteada en el supuesto es el siguiente:



La situación anterior es la que corresponde a un grupo de sociedades horizontal que será aquel en el que varias sociedades se encuentran regidas por los mismos administradores o tiene socios comunes, pero ninguna de ellas tiene participación sobre las otras por lo que no puede detectarse una sociedad dominante que ejerza el control sobre las otras (unidad de decisión) y, por lo tanto, no forman un grupo consolidable. El caso plantea además la fusión por absorción de una de las sociedades del grupo por la otra, no existiendo toma de control (el dueño de ambas sociedades es la misma persona física), por lo que no es aplicable la norma de registro y valoración (NRV) 19.^a, «Combinaciones de negocios», del Plan General de Contabilidad (PGC), ya que en su apartado 1 indica:

«La presente norma regula la forma en que las empresas deben contabilizar las combinaciones de negocios en las que participan, entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios».

La normativa contable en este caso está desarrollada en la NRV 21.^a, «Operaciones entre empresas», del PGC, apartado 2.2, «Operaciones de fusión y escisión», cuyo apartado 2.2.1, «Criterios de reconocimiento y valoración», señala:

«a) En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las citadas Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios anteriores, se registrará en una partida de reservas.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando la vinculación dominante-dependiente, previa a la fusión, trae causa de la transmisión entre empresas del grupo de las acciones o participaciones de la dependiente, sin que esta operación origine un nuevo subgrupo obligado a consolidar, el método de adquisición se aplicará tomando como fecha de referencia aquella en que se produce la citada vinculación, siempre que la contraprestación entregada sea distinta a los instrumentos de patrimonio de la adquirente.

Se aplicará este mismo criterio en los supuestos de dominio indirecto, cuando la dominante deba compensar a otras sociedades del grupo que no participan en la operación por la pérdida que, en caso contrario, se produciría en el patrimonio neto de estas últimas.

b) En el caso de operaciones entre otras empresas del grupo, los elementos patrimoniales adquiridos también se valorarán según sus valores contables en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación.

En el caso particular de la fusión, la diferencia que pudiera ponerse de manifiesto entre el valor neto de los activos y pasivos de la sociedad adquirida, ajustado por el saldo que deba lucir en las subagrupaciones A-2) y A-3) del patrimonio neto, y cualquier importe correspondiente al capital y prima de emisión que, en su caso, hubiera emitido la sociedad absorbente, se contabilizará en una partida de reservas».

Por tanto, la disolución de la sociedad HHH, al tratarse de empresas del grupo, no implicará el reconocimiento de resultado alguno, dando lugar a los siguientes registros contables.

Apertura de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activo diverso	28.000	
100	Capital social		10.500
11	Reservas		7.910
129	Resultado del ejercicio		140
-	Pasivo diverso		9.450

Traspaso de los activos y pasivos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Pasivo diverso	9.450	
5531	Socios, cuenta de fusión	18.550	
-	Activo diverso		28.000

Fijación del haber social y cierre de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	10.500	
11	Reservas	7.910	
129	Resultado del ejercicio	140	
5531	Socios, cuenta de fusión		18.550

b) Registro contable de la fusión en la sociedad JJJ, SA

La sociedad JJJ, SA es la sociedad absorbente, que realizará la ampliación de capital para emitir las acciones necesarias para recibir los activos y pasivos de la sociedad absorbida HHH, los cuales se incorporan a valor contable, ya que aplican los criterios expuestos en el apartado anterior (NRV 21.^a, «Operaciones entre empresas del grupo» del PGC).

Apertura de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activo diverso	5.000	
100	Capital social		1.500
11	Reservas		3.000
129	Resultado del ejercicio		150
-	Pasivo diverso		350

Cálculos extracontables:

Número de acciones de HHH	1.000
Relación de canje (4 acciones JJJ x 5 acciones HHH) a emitir por JJJ (1.000 x 4/5)	800
	.../...

.../...	
Valor nominal de emisión	5

Recepción del patrimonio de HHH que se incorpora a valor contable:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activo diverso	28.000	
-	Pasivo diverso		9.450
5530	Socios de sociedad disuelta		18.550

Por la emisión y entrega de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	18.550	
100	Capital social (800 × 5)		4.000
110	Prima de emisión o asunción		14.550

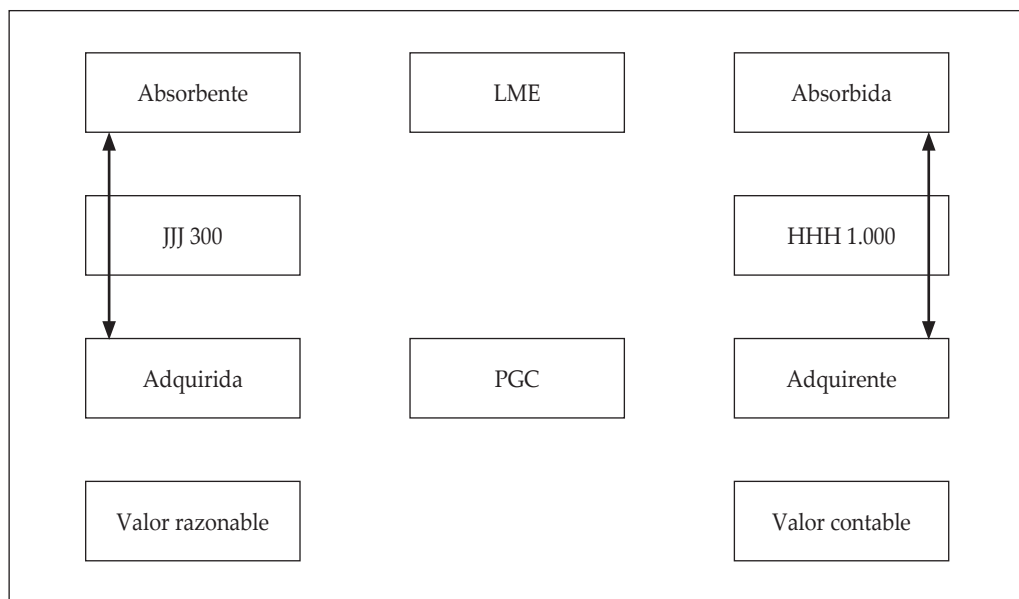
c) Formular el balance resultante tras la fusión el 1 de enero de 2016

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Activo diverso (28.000 + 5.000)	33.000	Capital social (1.100 × 5)	5.500
		Prima de emisión o asunción	14.550
		Reservas	3.000
		Resultado del ejercicio	150
		Pasivo diverso (9.450 + 350)	9.800
Total activo	33.000	Total patrimonio neto y pasivo ..	33.000

d) Registro contable de la fusión en la sociedad HHH, SA, si no hubiera pertenecido a la misma persona física que la sociedad JJJ, SA

En este caso se aplica la NRV 19.^a del PGC y estamos ante una fusión inversa, ya que el enunciado proporciona los valores razonables de ambas sociedades.

Valor razonable JJJ, SA (300 acciones × 30)	9.000
Valor razonable HHH, SA (1.000 acciones × 24)	24.000



La NRV 19.^a del PGC se refiere a las fusiones inversas en el apartado 2.1:

«Puede suceder que, como consecuencia de la aplicación de los criterios anteriores, el negocio adquirido sea el de la sociedad absorbente, de la beneficiaria o de la que realiza la ampliación de capital. A los efectos de esta norma, estas operaciones se denominan adquisiciones inversas, debiéndose tener en cuenta los criterios incluidos en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas que desarrollan el Código de Comercio, con las necesarias adaptaciones por razón del sujeto que informa».

Una vez identificada la sociedad adquirente se siguen los demás pasos establecidos en el método de adquisición definido en la NRV 19.^a:

Valoración de los activos identificables y pasivos asumidos de JJJ, SA

Activos identificables	Importe	Pasivos asumidos	Importe
Activos no corrientes no financieros	3.600	Pasivo diverso	350
			.../...

Activos identificables	Importe	Pasivos asumidos	Importe
.../...			
Otro activo diverso	4.200		
	7.800		350
7.800 – 350 = 7.450			

Cálculo de la diferencia de la combinación de negocios:

Coste de la combinación (Valor razonable sociedad adquirida JJJ = 300 × 30)	9.000
Menos valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos sociedad adquirida JJJ, SA	7.450
Fondo de comercio	1.550

Contabilidad

Por la apertura de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
–	Cuentas deudoras	28.000	
–	Cuentas acreedoras		28.000

Traspaso de activos y pasivos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
–	Pasivo diverso	9.450	
5531	Socios, cuenta de fusión	18.550	
–	Activo		28.000

Cierre de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	10.500	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
11	Reservas	7.910	
129	Resultado del ejercicio	140	
5531	Socios, cuenta de fusión		18.550

e) Registro contable de la fusión en la sociedad JJJ, SA, si no hubiera pertenecido a la misma persona física que la sociedad HHH, SA

Apertura de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Cuentas deudoras	5.000	
-	Cuentas acreedoras		5.000

Por las plusvalías/minusvalías generadas en el proceso y que se registran en la sociedad JJJ que actúa como adquirida:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activo diverso (7.800 - 5.000)	2.800	
204	Fondo de comercio	1.550	
778-	Ingresos excepcionales por fusión		4.350

Recepción de los activos y pasivos de HHH que se incorporan a valor contable, ya que se trata de la sociedad adquirente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activo diverso	28.000	
-	Pasivo diverso		9.450
5530	Socios de sociedad disuelta		18.550

Por la entrega de la emisión de las acciones y su entrega a los accionistas de HHH:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	18.550	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
100	Capital social (800 acciones × 5)		4.000
110	Prima de emisión o asunción		14.550

PUNTO 2

a) Registro contable de los gastos de investigación (incluida su amortización)

En relación con los gastos de investigación y desarrollo, la NRV 6.^a del PGC indica en su apartado a), «Investigación y desarrollo»:

«Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate».

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en el caso de que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso de que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6	Gastos por naturaleza (3.500 + 1.000)	4.500	
69	Gastos financieros (97 + 28)	125	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.625

La Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, en el apartado 1.7 de la norma sexta, indica respecto a los gastos financieros:

«En ningún caso se imputarán a los proyectos de investigación y desarrollo los costes de subactividad y los de estructura general de la empresa. En los proyectos de investigación que hayan podido ser activados por cumplir los requisitos recogidos en el apartado dos de esta norma, tampoco se activarán gastos financieros a pesar de que los proyectos tengan una duración superior al año».

Por tanto, por la activación de los gastos al cierre del ejercicio:

Por la activación al cierre del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
200	Investigación A	3.500	
200	Investigación B	1.000	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		4.500

La amortización de estos proyectos se realizará en los años siguientes suponiendo que su activación ha sido al final del ejercicio.

Por la amortización de la investigación activada en años anteriores:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	3.000	
280	Amortización acumulada de investigación (15.000/5)		3.000

b) Registro contable de los gastos de desarrollo (incluida su amortización)

c) Registro contable de la propiedad industrial (incluida su amortización)

NOTA. A efectos de solución, los apartados b) y c) se realizan simultáneamente.

La resolución anteriormente mencionada, en el apartado 1.3 de la norma sexta, señala entre los requisitos para la activación de los gastos de investigación y desarrollo que la financiación debe estar asegurada:

«e) La financiación de los distintos proyectos debe estar razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos. Además, debe estar asegurada la

disponibilidad de los adecuados recursos técnicos o de otro tipo para completar el proyecto y para utilizar o vender el activo intangible».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Gastos por naturaleza	2.600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.600

Al inicio del ejercicio por la activación de la patente cuyo tratamiento contable está descrito en la NRV 6.^a, «Normas particulares sobre el inmovilizado intangible», apartado b), «Propiedad industrial»:

«Se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
203	Propiedad industrial	20.120	
2801	Amortización acumulada de desarrollo	0	
201	Desarrollo		20.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		120

Al cierre del año 2016 por la amortización de desarrollo no patentado y de la propiedad industrial activada al inicio del año y de la que figura en el balance facilitado por el enunciado del supuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	13.200	
2801	Amortización acumulada de desarrollo [(86.000 - 20.000)/5]		13.200

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	6.512	
2803	Amortización acumulada de propiedad industrial		6.512
	(20.120/10 + 45.000/10)		

d) Registro contable de los derivados financieros de la cartera de negociación

Los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio (NRV 9.^a, «Instrumentos financieros» del PGC, apartado 2.3). Por tanto:

Valor contable del derivado	2.000
Valor razonable	1.980
Pérdida	20

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	20	
2550	Activos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación		20

e) Registro contable de los derivados financieros declarados instrumentos de cobertura.

El tratamiento contable de las coberturas contables está descrito en el apartado 6 de la NRV 9.^a, «Instrumentos financieros» del PGC. Concretamente el apartado c) de la mencionada norma en relación con las coberturas de valor razonable señala:

«a) Cobertura del valor razonable: cubre la exposición a los cambios en el valor razonable de activos o pasivos reconocidos o de compromisos en firme aún no reconocidos, o de una parte concreta de los mismos, atribuible a un riesgo en particular que pueda afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias (por ejemplo, la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés fijo). Los cambios de valor del instrumento de cobertura y de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2553	Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura	100	.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
7633	Beneficios de instrumentos de cobertura		100

f) Registro contable del activo de la cartera de disponible para la venta

A partir de los datos facilitados por el enunciado del supuesto se puede obtener:

Coste unitario (10.200/200)	51
Valor razonable unitario (12.000/200)	60

Por la venta de 70 de acciones que se realiza en los siguientes pasos:

Ajuste a valor razonable de la cartera. A efectos de solución se procede a realizar el ajuste de todas las acciones, aunque nos podríamos limitar a las 70 acciones que se venderán.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta [(50 - 60) × 200]	2.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		2.000

Venta de 70 acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.500	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		3.500

Cálculo extracontable del resultado. Se ha producido una pérdida de 70 acciones que se obtiene de la siguiente forma:

Precio de venta (70 acciones × 50)	3.500
Precio de coste (70 acciones × 51)	3.570
Pérdida	70

Por el traspaso de la pérdida desde patrimonio al resultado del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6632	Pérdidas de disponibles para la venta	70	
902	Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta		70

Y, por último, por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
902	Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta	70	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	1.930	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		2.000

Al final del año por el ajuste a valor razonable de la cartera:

Valor contable (130 acciones × 50)	6.500
Valor razonable (130 acciones × 57)	7.410
Incremento	910

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	910	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		910

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	910	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		910

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

La empresa Distransa presenta el 30 de noviembre de 2015 los siguientes saldos expresados en euros:

Cuentas	Importes	S. Deudores	S. Acreedores
Capital social	1.000.000		
Reserva legal	200.000		
Reservas voluntarias	1.300.000		
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	500.000		
Subvenciones oficiales de capital	600.000		
Aplicaciones informáticas	6.600		
Terrenos	500.000		
Construcciones	2.400.000		
Amortización acumulada de construcciones	216.000		
Mobiliario	250.000		
Amortización acumulada de mobiliario	235.000		
Elementos de transporte	700.000		
Amortización acumulada de elementos de transporte	200.000		
Maquinaria	1.000.000		
Provisión para desmantelamiento de maquinaria	4.313		
Amortización acumulada de maquinaria	200.000		
Equipos para procesos de información	600.000		
Instalaciones técnicas en montaje	400.000		
Mercaderías (40 cámaras frigoríficas)	240.000		
Proveedores nacionales	100.000		
			.../...

Cuentas	Importes	S. Deudores	S. Acreedores
.../...			
Proveedores extranjeros (320.025.000 RKW)	300.000		
Clientes	600.000		
Anticipos a proveedores	100.000		
Activo por diferencias temporarias deducibles	120.000		
Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta	25.000		
Bancos	A determinar		
Compras de mercaderías (310 cámaras a 6.710.000 RKW/ UNIDAD)	1.891.000		
Devoluciones de compras (10 cámaras a 6.710.000 RKW/ UNIDAD)	61.000		
Primas de seguros	30.000		
Servicios de profesionales independientes	30.000		
Otros servicios	60.000		
Suministros	80.000		
Publicidad y propaganda	30.000		
Sueldos y salarios	750.000		
Seguridad Social a cargo de la empresa	250.000		
Intereses de deudas	12.500		
Gastos excepcionales	50.000		
Venta de mercaderías (300 cámaras frigoríficas)	3.100.000		
Rappels sobre ventas	100.000		
Prestación de servicios	3.000.000		
Total			

Información complementaria y operaciones pendientes de contabilizar:

1. Todas las operaciones de tesorería se realizan a través de banco.
2. Distransa tiene dos líneas de negocio:
 - Distribución en exclusiva en una zona de España de un producto de consumo masivo refrigerado fabricado por Fransa. Para ello dispone de una flota de camiones y gran cantidad de cámaras frigoríficas, facturándole por sus servicios de distribución. Operando de la forma siguiente: Distransa recoge el producto en el almacén de Fransa, que le factura la totalidad de la expedición a precio de venta. Diariamente los productos distribuidos son abonados, anulando el importe de las facturas a Distransa y refacturados por Fransa al mismo precio al cliente final. Distransa genera diariamente una factura por los servicios de distribución que presta a Fransa. Distransa puede devolver la mercancía no distribuida en cualquier momento, y tiene constituido un aval por 200.000 euros.
 - Venta de cámaras frigoríficas Carsa, sus repuestos y servicio de mantenimiento.
3. Si hubiera registros incorrectos en el balance de saldos de Distransa, los corregirá en diciembre para el cierre.
4. El tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades asciende al 25 %.
5. Durante el mes de diciembre Fransa le facturó a Distransa mercancía por valor de 2.000.000 euros y esta distribuyó por valor de 1.950.000 euros, quedando el resto cargada en camiones para reparto en 2016. Distransa facturó a Fransa 195.000 euros por servicios de distribución.
6. Venta de 5 cámaras el día 1 de diciembre de 2015 que se cobrarán de la forma siguiente: recibió 5 cámaras usadas con valor neto realizable total de 1.000 euros valorándolos a efectos de intercambio en 2.000 euros, 11.200 euros a través de banco y el resto a cobrar en 36 letras mensuales por importe de 1.200 euros venciendo la primera el 31 de diciembre de 2015. Tipo de interés efectivo anual 3,4236 %. En el precio se incluye un contrato de mantenimiento anual que tiene un valor de mercado de 1.200 euros.
7. El día 1 de enero de 2015, recibió mediante transferencia la única subvención que disfruta procedente de un ministerio por importe de 600.000 euros, para adquisición de ordenadores. El mismo día se adquirieron por dicho importe, se pagaron mediante transferencia bancaria y se pusieron en condiciones de funcionamiento. Se estima que su valor residual será 0 y su vida útil de 4 años.
8. El mismo día se pagaron por banco los siguientes importes como consecuencia de la implantación del *software*: licencias de uso 6.000 euros y 600 euros por formación del personal. La vida útil se estima en 2 años.

9. La maquinaria se adquirió el día 1 de enero de 2014, tiene un valor residual de 0 y unos costes de desmantelamiento que ascenderán a 5.000 euros al final de la vida útil que se estima en 5 años. Tipo de interés efectivo anual 3,4236 %.
10. La cuenta «Intereses de deudas» recoge el importe devengado a 30 de noviembre de 2015 de los intereses del préstamo a 3 años recibido el día 1 de febrero de 2015, que se ha utilizado para financiar las instalaciones técnicas, que se han adquirido e iniciado su montaje el 1 de julio de 2015 y que se han puesto en condiciones de funcionamiento el día 31 de diciembre, abonando 100.000 euros.
En el mes de diciembre de 2015 se han devengado y abonado intereses por importe de 1.000 euros.
11. La cuenta de proveedores extranjeros corresponde en su totalidad a una deuda por importe de 320.025.000 RKW (WON, moneda de Corea del Sur, donde adquiere todas las cámaras frigoríficas nuevas que vende). A 31 de diciembre de 2015 el cambio es de 1 euro = 1.400 RKW.
12. El método seguido para la asignación de valor de las existencias es el coste medio ponderado. El valor neto realizable de las cámaras frigoríficas que figuran en existencias finales es de 8.000.000 RKW.
13. Restantes gastos del mes de diciembre:

- Abonados, quedando pendiente las cuotas de la Seguridad Social y las retenciones por IRPF:

Sueldos	100.000
Seg. Social cuota empresa	30.000
Seg. Social cuota trabajador	10.000
Retención IRPF	20.000
- Estimados:

Luz y agua	7.000
Teléfono	5.000

14. La amortización del ejercicio se calcula por el método lineal teniendo en cuenta las siguientes vidas útiles:
 - Mobiliario 10 años
 - Maquinaria 5 años
 - Construcciones 40 años
 - Elementos de transporte: Adquiridos el 1 de enero de 2013, 7 años hasta 31 de diciembre de 2014. En 2015 se estima que la vida útil restante es de 2 años, como consecuencia de un cambio tecnológico.

- Equipos para proceso de información: 4 años.
 - El valor del terreno ha experimentado un deterioro de 100.000 euros.
15. Para el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios hay que tener en cuenta la siguiente información:
- Tipo impositivo: 25%.
 - Los gastos excepcionales corresponden a una donación que no es fiscalmente deducible, pero que tiene una deducción de la cuota de un 15%.
 - Los activos por diferencias temporarias deducibles que figuran en el balance corresponden al 30% de la dotación para amortizaciones del inmovilizado material de 2013 y 2014, que la sociedad revertirá en 10 años a partir de 2015.
 - Deducciones y bonificaciones de la cuota: solo existe la mencionada anteriormente.
 - El deterioro del valor del terreno no es fiscalmente deducible en el ejercicio 2015.

Se pide:

- a) Elaborar el balance de comprobación a 30 de noviembre de 2015 de Distransa. El saldo de la cuenta «Bancos» se obtiene por diferencia de las sumas de los saldos deudores y acreedores.
- b) Contabilizar las operaciones pendientes.
- c) Determinar el resultado del ejercicio que se cierra el 31 de diciembre de 2015.
- d) Elaborar el balance del ejercicio que se cierra el 31 de diciembre de 2015.

SOLUCIÓN

APARTADO A)

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Aplicaciones informáticas	6.600	Capital social	1.000.000
			.../...

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
.../...			
Terrenos y bienes naturales	500.000	Reserva legal	200.000
Construcciones	2.400.000	Reservas voluntarias	1.300.000
Mobiliario	250.000	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	500.000
Elementos de transporte	700.000	Subvenciones oficiales de capital	600.000
Maquinaria	1.000.000	Amortización acumulada de construcciones	216.000
Equipos para procesos de información	600.000	Amortización acumulada de mobiliario	235.000
Instalaciones técnicas en montaje	400.000	Amortización acumulada de elementos de transporte	200.000
Mercaderías	240.000	Provisión por desmantelamiento de maquinaria	4.313
Clientes	600.000	Amortización acumulada de maquinaria	200.000
Anticipos a proveedores	100.000	Proveedores	100.000
Activos por diferencias temporarias deducibles	120.000	Proveedores (moneda extranjera) ...	300.000
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	25.000	Devoluciones de compras y operaciones similares	61.000
Bancos	791.213	Ventas de mercaderías	3.100.000
Compras de mercaderías	1.891.000	Prestaciones de servicios	3.000.000
Primas de seguros	30.000		
Servicios de profesionales independientes	30.000		
Otros servicios	60.000		
Suministros	80.000		
			.../...

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
.../...			
Publicidad, propaganda y relaciones públicas	30.000		
Sueldos y salarios	750.000		
Seguridad Social a cargo de la empresa	250.000		
Intereses de deudas	12.500		
Gastos excepcionales	50.000		
Rappels sobre ventas	100.000		
Total	11.016.313	Total	11.016.313

APARTADOS B) Y C)

Los puntos 1, 2, 3 y 4 son informativos. En relación con el negocio de la línea de distribución, la solución que se propone está basada en que cuando Fransa entrega los productos a Distransa, se cumplen las condiciones de la NRV 14.^a, «Ingreso por ventas y prestaciones de servicios para el reconocimiento del ingreso». No obstante, del enunciado del supuesto se pueden entender otras alternativas de solución.

Punto 5

Por la facturación del mes:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	2.000.000	
400	Proveedores		2.000.000

Por la mercancía distribuida:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	1.950.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
600	Compras de mercaderías (1)		1.950.000
(1) También se podría utilizar la cuenta 608, «Devoluciones de compras y operaciones similares».			

Por la facturación de los servicios de distribución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	195.000	
705	Prestaciones de servicios		195.000

Punto 6

1 de diciembre

La venta genera un activo financiero que se ubicará en la categoría de préstamos y partidas a cobrar y, según lo establecido en la NRV 9.^a, «Instrumentos financieros» del PGC, los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

En cuanto a su valoración posterior es a coste amortizado y los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

El precio de la venta se calcula de la siguiente forma:

Valor asignado a las 5 cámaras usadas		2.000
Cobrado por bancos		11.200
Valor actual de las letras (1)		41.033
Precio de la transacción		54.233
<ul style="list-style-type: none"> • Contrato de mantenimiento 1.200 • Precio de venta 53.033 		
(1) El valor actual de las letras es el siguiente: $1.200 \alpha^{367} i_{12} = 41.033$		

El asiento para reflejar la transacción es:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	2.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	11.200	
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar	13.220	
451	Clientes, efectos comerciales a cobrar largo plazo	27.813	
700	Ventas de mercaderías		53.032
438	Anticipos de clientes		1.200

31 de diciembre

Por el vencimiento de la primera letra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.200	
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar		1.085
762	Ingresos de créditos		115

Por la reclasificación a corto plazo de la cuota de amortización financiera de la decimotercera letra de la serie:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar	1.123	
452	Clientes, efectos comerciales a cobrar a largo plazo		1.123

Por la imputación de los ingresos devengados del contrato de mantenimiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	100	
705	Prestaciones de servicios		100

Punto 7

1 de julio

A la vista de los datos que nos ha facilitado el supuesto, se deduce que se registraron las operaciones de la compra del activo y de la subvención, pero esta última sin efecto impositivo, por lo que procede incluir los asientos no realizados.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (600.000 × 25 %)	150.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		150.000

Y por su regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	150.000	
8301	Impuesto diferido		150.000

La amortización y transferencia a resultados de la subvención se realizarán en el punto 14 que es donde se refiere el enunciado a las amortizaciones.

Punto 8

Se ha cometido un error en el tratamiento de los 600 euros de gastos de formación que se han imputado a la cuenta 206, «Aplicaciones informáticas», cuando deberían ser gastos de ejercicio. Por tanto, procede el siguiente ajuste para corregir el error (NRV 22.ª PGC):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
649	Otros gastos sociales	600	
600	Aplicaciones informáticas		600

Punto 9

En primer lugar, se realiza un análisis de los saldos facilitados por el enunciado del supuesto con el objeto de comprobar si estos importes son correctos.

Valor inicial provisión por desmantelamiento [5.000/(1,034236) ⁵]	4.225,44
Actualización del año 2014 (4.225,44 × 0,034236)	144,66
Saldo de la provisión al 1-1-2015	4.370,10
Valor contable	4.313
Déficit	57,10

El ajuste para corregir el error (NRV 22.^a PGC) tiene efecto con fecha de 1 de enero de 2015, y suponiendo que el error proviene de la actualización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	57	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		57

Y además por la actualización del ejercicio (NRV 15.^a PGC):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	150	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (4.370,10 × 0,034236)		150

Punto 10

Por los intereses devengados y pagados en el mes de diciembre, cuyo importe es de 1.000 euros según el enunciado.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas, empresas del grupo	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

Con fecha 31 de diciembre por los gastos de montaje y entrada en funcionamiento de las instalaciones técnicas.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	500.000	
232	Instalaciones técnicas en montaje		400.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

Punto 11

La cuenta de «Proveedores (moneda extranjera)» es una partida monetaria que debe ser ajustada al tipo de cambio de cierre, recogiendo la diferencia positiva o negativa en el resultado del ejercicio.

Valor contable	300.000
Valor tipo de cambio de cierre (320.025.000/1.400)	228.589
Disminución deuda	71.411

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores (moneda extranjera)	71.411	
768	Diferencias positivas de cambio		71.411

Punto 12

Cámaras frigoríficas nuevas

Existencias (40 × 6.000)	240.000
Compras netas × balance (300 × 6.100)	1.830.000
Compras netas mes de diciembre	0
Precio medio (340 cámaras × 6.088,24)	2.070.000
Unidades vendidas	305
Unidades finales	35

Por el reflejo de las existencias finales y eliminación de las existencias iniciales (NRV 10.^a del PGC).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (cámaras nuevas)	213.088	
610	Variación de existencias de mercaderías (35 × 6.088,24)		213.088

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	240.000	
300	Mercaderías (cámaras nuevas)		240.000

Y por el deterioro de las existencias finales:

Valor contable	213.088
Valor neto realizable (8.000.000 × 35 RKW/1.400)	200.000
Deterioro	13.088

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	13.088	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		13.088

Cámaras frigoríficas usadas

Por el reflejo de las existencias de cámaras usadas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (cámaras usadas)	2.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		2.000

Existencias que hay en los camiones de reparto cuya entrega es en el ejercicio siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	50.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		50.000

A efectos de solución, dado que el precio de coste de estas existencias es similar a su precio de adquisición, no es preciso dotar de deterioro en este tipo de existencias.

Punto 13

Por los gastos de diciembre que han sido pagados en su totalidad excepto las cuotas de la Seguridad Social y las retenciones de IRPF.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	100.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	30.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		40.000
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		20.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		70.000

Los gastos estimados son consumos realizados por luz y teléfono que se han de contabilizar con base en el principio del devengo, recogiendo la deuda estimada en la cuenta 4109.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
628	Suministros	12.000	
4109	Acreedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar		12.000

Punto 14

Amortización del mobiliario: Aunque el enunciado señala una vida útil de 10 años que proporciona una cuota anual de amortización de 25.000, solamente deben amortizarse 15.000 euros, ya que es el importe de su valor contable al inicio del ejercicio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	15.000	
2816	Amortización acumulada de mobiliario		15.000

Amortización de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	200.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria (1.000.000/5)		200.000

Amortización de las construcciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	60.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones (2.400.000/40)		60.000

Amortización de los elementos de transporte:

Valor contable a 1-1-2015 (700.000 - 200.000)	500.000
Nueva vida útil pendiente	2 años
Nueva cuota anual	250.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	250.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		250.000

Amortización de los equipos para procesos de información, teniendo en cuenta que estaban totalmente subvencionados y que se ha de considerar un efecto impositivo del 25 %.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	75.000	
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información $[(600.000/4) \times (6/12)]$		75.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	75.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		75.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	18.750	
8301	Impuesto diferido (75.000 \times 25 %)		18.750

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	18.750	
130	Subvenciones oficiales de capital	56.250	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		75.000

Y por el deterioro del terreno:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	100.000	
2910	Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales		100.000

Punto 15

Para calcular el gasto devengado por el impuesto, en primer lugar, hay que obtener el beneficio antes de impuestos mediante la regularización de las cuentas de gastos e ingresos del balance de comprobación y las que se han utilizado hasta ahora.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	6.142.338	
600	Compras de mercaderías		3.893.000
625	Primas de seguros		30.000
623	Servicios de profesionales independientes		30.000
629	Otros servicios		60.000
628	Suministros		92.000
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		30.000
640	Sueldos y salarios		850.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		280.000
662	Intereses de deudas		13.500
678	Gastos excepcionales		50.000
709	Rappels sobre ventas		100.000
649	Otros gastos sociales		600
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
660	Gastos financieros por actualización de provisiones		150
693	Pérdidas por deterioro de existencias		13.088
681	Amortización del inmovilizado material		600.000
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material		100.000
		6.142.338	6.142.338

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	25.088	
608	Devoluciones de compras y operaciones similares	2.011.000	
700	Ventas de mercaderías	3.153.032	
705	Prestaciones de servicios	3.195.100	
762	Ingresos de créditos	115	
768	Diferencias positivas de cambio	71.411	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	75.000	
129	Resultado del ejercicio		8.530.746
		8.530.746	8.530.746

$$\text{Beneficio antes de impuestos} = 8.530.746 - 6.142.338 = 2.388.408$$

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Beneficio antes de impuestos	2.388.408
+/- Ajustes	
Gastos excepcionales (1)	+ 50.000
Amortizaciones (2)	- 48.000
Deterioro del terreno (3)	+ 100.000
	.../...

.../...	
Base imponible	2.490.408
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	622.602
Deducciones (50.000 × 15 %)	- 7.500
Cuota líquida	615.102
Retenciones y pagos a cuenta	- 25.000
Cuota diferencial	590.102
<p>(1) Se trata de una diferencia permanente, ya que es un gasto del ejercicio que no es deducible.</p> <p>(2) Amortizaciones. Activos por diferencias temporarias deducibles = 120.000. El ajuste que provocó este importe fue: $120.000/0,25 = +480.000$. Este ajuste, según el enunciado, revierte por décimas partes desde 2015 en adelante. Se trata de una diferencia temporal deducible en reversión a partir del año 2015.</p> <p>(2) Se trata de una diferencia temporal deducible en origen.</p>	

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	615.102	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		25.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		590.102

Por los impuestos diferidos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	12.000	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles (48.000 × 25 %) ..		12.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	25.000	
6301	Impuesto diferido (100.000 × 25 %)		25.000

Por la regularización de las cuentas relacionadas con el gasto devengando por el impuesto sobre sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente		615.102
6301	Impuesto diferido	13.000	
129	Resultado del ejercicio	602.102	

$$\text{Resultado final del ejercicio} = 2.388.408 - 602.102 = 1.786.306$$

APARTADO D)

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
ACTIVO NO CORRIENTE		PATRIMONIO	
Terrenos y bienes naturales	400.000	Capital social	1.000.000
Construcciones	2.124.000	Reserva legal	200.000
Elementos de transporte	250.000	Reservas voluntarias	1.299.943
Maquinaria	600.000	Resultado del ejercicio	1.786.306
Equipos para procesos de información	525.000	Subvenciones oficiales de capital ...	393.750
Instalaciones técnicas	500.000	PASIVO NO CORRIENTE	
Aplicaciones informáticas	6.000	Provisión por desmantelamiento maquinaria	4.520
ACTIVO CORRIENTE		Deudas a largo plazo con entidades de crédito	500.000
Mercaderías	252.000	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	131.250
Clientes	834.947	PASIVO CORRIENTE	
Anticipos a proveedores	100.000	Proveedores	378.589
			.../...

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
.../...			
Activos por diferencias temporarias deducibles	133.000	Anticipos de clientes	1.100
Bancos	632.613	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	40.000
		Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	20.000
		Acreedores por prestaciones de servicios	12.000
		Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	590.102
	6.357.560		6.357.560

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Operaciones financieras y contabilidad

Con fecha 1 de enero de 2016, Ansa adquiere 1.000 obligaciones emitidas por Bansa con las siguientes condiciones por obligación:

- Valor nominal: 1.000 euros (que es el valor de emisión).
- Valor de reembolso en su totalidad (31 de diciembre de 2017): 1.050 euros.
- Tipo de interés pagadero por anualidades vencidas: 5% (a pagar el 31 de diciembre).
- Gastos a cargo del comprador: 7.511,57 euros.

La sociedad tiene la intención de mantener la inversión anterior hasta su vencimiento.

Se pide:

Contabilizar en Ansa los efectos que se deriven de la operación anterior correspondientes al ejercicio 2016.

SOLUCIÓN

El supuesto plantea la adquisición de valores representativos de deuda con parte de una sociedad con la intención de mantenerlos hasta el vencimiento, por lo que inicialmente se valoran, de acuerdo con el apartado 2.2.1 de la NRV 9.^a, «Instrumentos financieros», del PGC por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

1 de enero de 2016

Por la adquisición de los títulos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	1.007.511,57	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.007.511,57

31 de diciembre de 2016

La valoración posterior de los activos financieros incluidos en esta categoría (apartado 2.2.2 de la NRV 9.^a del PGC) es por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

El tipo de interés efectivo de la operación se determina a partir del siguiente equilibrio financiero.

$$1.007.511,57 = 50.000 (1 + i)^{-1} + 1.100.000 (1 + i)^{-2}$$

$$\text{Tipo de interés efectivo} = 7\%$$

Por los intereses devengados y cobro del cupón:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas	50.000	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	20.525,81	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		70.525,81

Y la reclasificación del activo financiero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	1.028.037,38	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		1.028.037,38
	(1.007.511,57 + 20.525,81)		