

SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INTERVENTORES Y AUDITORES DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF y la UDIMA

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Administración de la Seguridad Social, convocado por Orden ESS/1906/2015, de 15 de septiembre [BOE de 21 de septiembre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Adquisición de un negocio, reparto del resultado, desembolsos no exigidos, ampliación de capital, operaciones con acciones propias.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Elaboración de un balance de comprobación, operaciones pendientes, determinación de resultado del ejercicio y elaboración de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Contabilidad de las operaciones derivadas de un contrato de arrendamiento financiero. Instrumento financiero compuesto, determinación de los componentes, contabilidad de la emisión, pago de los cupones y de la conversión.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad AAA presenta el 31 de diciembre de 20X3 las siguientes partidas que forman su patrimonio neto (importe en um):

Capital social	100.000
Socios desembolsos no exigidos	5.000
Prima de emisión de acciones	30.000
Reserva legal	20.000
Reservas estatutarias	15.000
Reservas voluntarias	4.000
Dividendo activo a cuenta	-200
Resultado del ejercicio	2.500

Entre otros activos, a 31 de diciembre de 20X3, la sociedad AAA tiene los siguientes (importe en um):

Fondo de comercio	20.000
Investigación	17.000
Desarrollo	20.000
Socios por desembolsos exigidos	5.000

Se conoce que:

- El capital social corresponde a:
 - 3.000 acciones de la serie A: 25 um de nominal cada una.
 - 2.500 acciones, de la serie B: 10 um de nominal cada una. Tienen desembolsos pendientes.

- En los estatutos se establece la obligatoriedad de dotar una reserva indisponible con el 5% del resultado positivo del ejercicio.

La sociedad AAA ha realizado las siguientes operaciones en el ejercicio 20X4:

1. Adquirió al contado, el 1 de enero de 20X4, a la sociedad XXX un negocio de naturaleza fabril por importe de 38.000 um. El negocio fabril está integrado por los siguientes elementos patrimoniales (importes en um en la fecha indicada):

Elemento patrimonial	Valor neto contable en sociedad XXX	Valor razonable
Concesiones administrativas	2.000	6.000
Aplicaciones informáticas	0	1.200
Fondo de comercio	2.600	0
Terrenos y bienes naturales	7.000	9.000
Construcciones	8.000	11.000
Maquinaria	9.000	8.500
Mobiliario	3.000	3.000
Otro activo	600	600
Pasivo (préstamo hipotecario)	5.000	5.100

2. Se acuerda la distribución de beneficios del ejercicio 20X3 por la junta general el 15 de mayo de 20X4. Se reparte el mayor importe posible de dividendos, que se pagan el 20 de mayo de 20X4 (retención a favor de Hacienda pública: 19,5%).
3. Se cobran los desembolsos pendientes, que estaban exigidos a 31 de diciembre de 20X3 por las 2.500 acciones de la serie B.
4. Posteriormente, el 31 de mayo de 20X4, exige el pago de los desembolsos de capital pendientes de exigir al inicio del ejercicio. Se cobra el total del importe el 20 de junio de 20X4 de la parte correspondiente a 2.000 acciones de la serie B. Por las restantes se sigue un procedimiento judicial y se cobra en el mes de octubre con un recargo del 8%.
5. El 1 de julio de 20X4 adquiere de la sociedad BBB, que pertenece al mismo grupo de sociedades que la sociedad AAA, un negocio de distribución integrado por los siguientes elementos patrimoniales (importes en um en la fecha indicada):

Elemento patrimonial	Valor neto contable en sociedad BBB	Valor razonable
Aplicaciones informáticas	2.000	2.200
Terrenos y bienes naturales	5.000	7.500
Construcciones	6.800	8.000
Elementos de transporte	7.900	7.800
Mobiliario	950	1.000
Otro activo	1.200	1.300

Como compensación, la sociedad AAA le entrega a la sociedad BBB 300 acciones de la serie C (por la aportación no dineraria), cuyo nominal unitario es de 50 um. El valor razonable de cada una de las acciones de esta serie es de 100 um.

- En el mes de julio de 20X4 se adquieren 100 acciones propias de la serie A por 48 um cada una. En el mes de noviembre de 20X4 se venden la mitad de las acciones propias adquiridas por 53 um cada una y por la otra mitad se acuerda una reducción de capital. Gastos de la reducción 130 um.

Se pide:

- Registro contable de la compra del negocio fabril.
- Calcular y registrar contablemente el reparto de resultados.
- Calcular y registrar contablemente el pago de dividendos distinguiendo por serie de acciones.
- Registro contable del cobro de los desembolsos exigidos sobre acciones a comienzo de ejercicio.
- Calcular y registrar contablemente los desembolsos pendientes sobre acciones exigidos.
- Calcular y registrar contablemente el cobro de los desembolsos sobre acciones pendientes de exigir a 31 de diciembre de 20X3.
- Calcular y registrar contablemente la ampliación de capital por aportación no dineraria de negocio de distribución.
- Registro contable de la adquisición y venta de acciones propias y la reducción de capital.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

La adquisición de un negocio se registra según lo establecido en la norma de registro y valoración (NRV) 19.^a, «Combinaciones de negocios», del Plan General de Contabilidad (PGC). Esta norma establece que el registro debe realizarse con base en el método de adquisición el cual, básicamente, supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, el correspondiente fondo de comercio o diferencia negativa.

El valor razonable de los activos identificables menos los pasivos es el siguiente:

Activos identificables	Importe	Pasivos asumidos	Importe
Concesiones administrativas	6.000	Préstamo hipotecario	5.100
Aplicaciones informáticas	1.200		
Terrenos y bienes naturales	9.000		
Construcciones	11.000		
Maquinaria	8.500		
Mobiliario	3.000		
Otro activo	600		
Total	39.300	Total	5.100
$39.300 - 5.100 = 34.200$			

Coste de la combinación de negocios	38.000
Valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos	-34.200
Fondo de comercio	3.800

El registro contable sería el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	6.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
206	Aplicaciones informáticas	1.200	
210	Terrenos y bienes naturales	9.000	
211	Construcciones	11.000	
213	Maquinaria	8.500	
216	Mobiliario	3.000	
-	Otro activo	600	
204	Fondo de comercio	3.800	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		5.100
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		38.000

APARTADO 2

15 de mayo de 20X4. En esta fecha se acuerda el reparto del resultado y se realizará el siguiente asiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	2.500	
1141	Reservas estatutarias (1)		125
113	Reservas voluntarias (2)		2.375

Notas:

- (1) El enunciado del supuesto señala que la dotación a la reserva estatutaria será el 5% del beneficio: $2.500 \times 5\% = 125$.
- (2) La existencia de gastos de investigación y desarrollo supone la existencia de una posible limitación para el reparto del resultado, ya que el artículo 273.3 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital establece:

«Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al impor-

te de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance».

Investigación	17.000
Desarrollo	20.000
Total	37.000
Prima de emisión	30.000
Reservas voluntarias	4.000

Por tanto, habría que dotar 3.000 um a reservas voluntarias por lo que no puede haber distribución ni pago de dividendo con las cantidades planteadas en el enunciado del ejercicio. A efectos de solución se opta por llevar el resto a reservas voluntarias.

Otra alternativa, dado que en el punto siguiente se indica que se realizará el pago de los dividendos, sería considerar las reservas estatutarias como disponibles. En este caso:

Investigación	17.000
Desarrollo	20.000
Total	37.000
Prima de emisión	30.000
Reservas voluntarias	4.000
Reservas estatutarias	15.000
Total	49.000

Por el acuerdo del reparto del resultado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	2.500	
1141	Reservas estatutarias		125
557	Dividendo activo a cuenta		200
526	Dividendo activo a pagar		2.175

APARTADO 3

La anotación que reflejará el pago de los dividendos es:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	2.175	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.175 × 80,5 %) ..		1.750,88
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (2.175 × 19,5 %)		424,12

El importe del capital social desembolsado es:

Serie A: 3.000 acciones de 25 nominal	75.000
Serie B: 2.500 acciones de 10 de nominal desembolsadas al 60 %	15.000
Total capital social desembolsado	90.000

A cada unidad de capital social desembolsado le corresponde un dividendo de:

$$2.175/90.000 = 0,02416667$$

	Número de acciones	Nominal desembolsado	Importe	Dividendo bruto unitario	Dividendo neto unitario
Serie A	3.000	25	1.812,5	0,60416667	0,49239583
Serie B	2.500	6	362,5	0,145	0,118175
			2.175		

APARTADO 4

El importe pendiente es de 5.000 um que están en la cuenta «Socios por desembolsos exigidos», y dado que no existen morosos por su cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	5.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos (2.500 accs. × 10 × 20%)		5.000

APARTADO 5

Con fecha 31 de mayo se exigen los desembolsos pendientes con una cuantía de 5.000 um que corresponden a 2.500 acciones de 10 de nominal.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos	5.000	
103	Socios por desembolsos no exigidos (2.500 accs. \times 10 \times 20 %)		5.000

APARTADO 6

El cobro de estos dividendos se produce el 20 de junio, aunque solamente pagan inicialmente los titulares de 2.000 acciones que abonan posteriormente las cantidades adeudadas con un recargo del 8%.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um (2.000 \times 10 \times 20 %)	4.000	
5581	Accionistas morosos (500 \times 10 \times 20 %)	1.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos		5.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	1.080	
5581	Accionistas morosos		1.000
769	Otros ingresos financieros		80

APARTADO 7

La regulación de las aportaciones no dinerarias entre empresas del grupo están en la NRV 21.^a, «Operaciones entre empresas del grupo», del PGC, la cual en su apartado 2.1 indica:

«En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe.

Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularsen, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante».

A la vista de los datos proporcionados por el enunciado del supuesto, suponemos que los elementos patrimoniales adquiridos se incorporan por el valor contable que tenían en la sociedad aportante.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
206	Aplicaciones informáticas	2.000	
210	Terrenos y bienes naturales	5.000	
211	Construcciones	6.800	
218	Elementos de transporte	7.900	
216	Mobiliario	950	
-	Otro activo	1.200	
5531	Socios, cuenta de fusión		23.850

Por la ampliación de capital y entrega de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	23.850	
100	Capital social (300 accs. × 50)		15.000
110	Prima de emisión o asunción		8.850

APARTADO 8

Adquisición de 100 acciones propias de la serie A en el mes de julio al precio unitario de 48 um.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (100 × 48)	4.800	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		4.800

Por la venta de la mitad de las acciones propias en el mes noviembre al precio unitario de 53 um.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um (50 × 53)	2.650	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (50 × 48)		2.400
113	Reservas voluntarias		250

Por último, por la reducción de capital social del resto de las acciones propias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (50 × 25)	1.250	
113	Reservas voluntarias	1.150	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (50 × 48)		2.400

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	130	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		130

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

La empresa Informática, SA, dedicada a la comercialización de un único modelo de ordenador, a su reparación y a la prestación de asistencia técnica, presenta el 30 de noviembre de 2015 los siguientes saldos expresados en um:

Cuentas	Importes	S. deudores	S. acreedores
Capital social	1.000.000		
Reserva legal	200.000		
			.../...

Cuentas	Importes	S. deudores	S. acreedores
.../...			
Reservas voluntarias	1.800.000		
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	3.000.000		
Subvenciones oficiales de capital	560.000		
Terrenos	1.000.000		
Construcciones en curso	1.400.000		
Mobiliario	450.000		
Elementos de transporte	1.000.000		
Equipos para procesos de información	600.000		
Amortización acumulada del inmovilizado material	1.050.000		
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	9.000.000		
Mercaderías (1.010 ordenadores)	8.080.000		
Proveedores	3.000.000		
Clientes	4.300.000		
Anticipos de clientes	2.500.000		
Activo por diferencias temporarias deducibles	120.000		
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	240.000		
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	200.000		
Gastos anticipados	36.000		
Provisiones para operaciones comerciales: para garantía	700.000		
Bancos	A determinar		
Compras de mercaderías (2.200 ordenadores)	20.900.000		
Devoluciones de compras (200 ordenadores)	1.900.000		
			.../...

Cuentas	Importes	S. deudores	S. acreedores
.../...			
Arrendamientos y cánones	240.000		
Primas de seguros	100.000		
Servicios de profesionales independientes	250.000		
Otros servicios	600.000		
Suministros	120.000		
Publicidad y propaganda	300.000		
Sueldos y salarios	9.000.000		
Seguridad Social a cargo de la empresa	2.500.000		
Intereses de deudas	100.000		
Gastos excepcionales	150.000		
Venta de mercaderías (2.500 ordenadores)	45.200.000		
<i>Rappels</i> sobre ventas	200.000		
Prestación de servicios	1.500.000		
Total			

Información complementaria y operaciones pendientes de contabilizar. (Todas las operaciones de tesorería se realizan a través de banco):

1. El día 1 de diciembre de 2015, se pagó un canon correspondiente a la incorporación a una franquicia de comercialización de equipos informáticos, por un periodo de tres años, y por un importe de 120.000 um.
2. En el epígrafe mercaderías figuran 10 ordenadores que la sociedad ubicó de forma permanente desde el día 31 de diciembre de 2014 en un espacio de trabajo compartido, situado en el centro de Madrid, de forma gratuita, con la finalidad de publicitar la marca. La sociedad espera sustituirlos dentro de dos años dada la intensa utilización de los mismos y estima que su valor de recuperación será cero.
3. Venta de 100 ordenadores el día 31 de diciembre de 2015 al contado en 1.710.000 um. En la factura figura descuento por pronto pago de 10.000 um. Junto con los or-

denadores, e incluido en la factura, aparece un importe de 200.000 um por el servicio de asistencia técnica correspondiente a un año.

4. Por la venta de cada ordenador el departamento comercial percibe una comisión fija de 100 um que se abona en la nómina del mes siguiente.
5. La cuenta «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio» recoge la posesión de 50.000 acciones de la sociedad Da, SA, con un valor nominal de 100 um cada proporción de una. Da, SA realizó una ampliación de capital social en la acción nueva por cada 3 antiguas del mismo valor nominal que las existentes. La sociedad no acudió a la ampliación vendiendo todos sus derechos preferentes de suscripción a 23 um cada uno.
6. Las acciones de Da, SA están en la cartera de disponibles para la venta y al cierre cotizan a 210 um por acción.
7. La sociedad ofrece una garantía de reparaciones sin coste alguno para el cliente durante los 12 meses siguientes a la venta, realizando dichas reparaciones el personal en nómina de la empresa. Al respecto se sabe que:
 - Las reparaciones efectuadas en este ejercicio correspondientes a ventas del ejercicio anterior ascendieron a 600.000 um.
 - La parte fiscalmente deducible de la provisión del ejercicio 2014 ascendía a 500.000 um.
 - Las reparaciones estimadas para ventas de este ejercicio a realizar en 2016 ascienden a 800.000 um siendo deducibles fiscalmente 500.000 um.
8. En «Arrendamientos y cánones» se incluye el alquiler del periodo 1 de abril de 2015 al 31 de marzo de 2017 de la sede actual. El traslado se realizó el día 1 de abril de 2015. Hasta esa fecha desarrollaba su actividad en otro local del que se había abonado el arrendamiento por anticipado en 2014 y que tenía un coste mensual de 12.000 um.
9. La cuenta «Intereses de deudas» recoge el importe devengado a 30 de noviembre de 2015 de los intereses del préstamo a largo plazo, que se ha utilizado para financiar:
 - Los equipos informáticos que figuran en balance adquiridos en 2014.
 - Los terrenos que figuran en balance se adquirieron en enero de 2015.
 - Las certificaciones de obra correspondientes al edificio en curso que figura en balance iniciado el 1 de febrero de 2015, que se espera terminar en 2017, y donde se localizará la actividad de la sociedad.

La cuantía del préstamo se seguirá ampliando para financiar las futuras certificaciones de obra hasta la terminación de la obra.

En el mes de diciembre de 2015 se han devengado intereses por importe de 10.000 um.

10. Los intereses de las cuentas corrientes bancarias han ascendido a 20.000 um, y se han cobrado el 31 de diciembre de 2015 previo descuento de un 20% en concepto de retención a cuenta del impuesto sobre sociedades.
11. Ha adquirido el día 1 de diciembre de 2015 nuevo mobiliario para modernizar sus oficinas por importe de 500.000 um. De dicho importe el 80% se abona mediante transferencia bancaria, mientras que el 20% restante será abonado en plazo de 24 meses, mediante letras mensuales de 6.000 um con vencimiento el día 30 de cada mes. La primera letra venció el 30 de diciembre de 2015 y fue pagada al vencimiento. El mobiliario antiguo, que estaba totalmente amortizado a 31 de diciembre de 2014, fue retirado sin coste.
12. La cuenta de proveedores corresponde en su totalidad a una deuda por importe de 210.000.000 de rupias indias (TNR). A 31 de diciembre de 2015 el cambio es de 1 euro = 72 INR.
13. El método seguido para la asignación del valor de las existencias es el coste medio ponderado. El valor de realización de las existencias finales es 9.000 um.
14. Ante las expectativas del mercado, la sociedad, por primera vez desde que inició su actividad, decide registrar un deterioro del saldo de clientes que estima por el método global, no teniendo información histórica de porcentajes de morosidad.
15. La amortización del ejercicio se calcula por el método lineal teniendo en cuenta las siguientes vidas útiles:
 - Mobiliario: 10 años.
 - Elementos de transporte: 5 años.
 - Equipos para proceso de información: 3 años.
 - La totalidad de los elementos de transporte fue financiada con una subvención no reintegrable.
16. Para el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios hay que tener en cuenta la siguiente información:
 - Tipo impositivo: 30%.
 - Los gastos excepcionales corresponden a una multa que no es fiscalmente deducible.
 - El deterioro de los clientes no es fiscalmente deducible.
 - Los activos por diferencias temporarias deducibles que figuran en el balance corresponden a:

- Diferencia no deducible en la provisión para garantías de 2014.
 - 30% de la dotación para amortizaciones del inmovilizado material de 2013 y 2014, que la sociedad revertirá en 10 años a partir de 2015.
- Los pasivos por diferencias temporarias imponibles que figuran en el balance corresponden a la subvención pendiente de incorporar a resultados.
 - No existen deducciones y bonificaciones de la cuota.

Se pide:

- a) Elaborar el balance de comprobación a 30 de noviembre de 2015 de Informática, SA. 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 y la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio que se cierra el 31 de diciembre de 2015.

SOLUCIÓN

APARTADO A

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Terrenos y bienes naturales	1.000.000	Capital social	1.000.000
Construcciones en curso	1.400.000	Reserva legal	200.000
Mobiliario	450.000	Reservas voluntarias	1.800.000
Elementos de transporte	1.000.000	Deudas a largo plazo	3.000.000
Equipos para procesos de información	600.000	Subvenciones de capital	560.000
			.../...

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
.../...			
Inversiones financieros a largo plazo instrumentos de patrimonio	9.000.000	Amortización acumulada del inmovilizado material	1.050.000
Mercaderías	8.080.000	Proveedores	3.000.000
Clientes	4.300.000	Anticipos de clientes	2.500.000
Activos por diferencias temporarias deducibles	120.000	Pasivo por diferencias temporarias imponibles	240.000
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	200.000	Provisiones para operaciones comerciales	700.000
Gastos anticipados	36.000	Devoluciones de compras	1.900.000
Bancos	2.004.000	Ventas de mercaderías	45.200.000
Compras de mercaderías	20.900.000	Prestación de servicios	1.500.000
Arrendamientos y cánones	240.000		
Primas de seguros	100.000		
Servicios profesionales independientes	250.000		
Otros servicios	600.000		
Suministros	120.000		
Publicidad y propaganda	300.000		
Sueldos y salarios	9.000.000		
Seguridad Social a cargo de la empresa	2.500.000		
Intereses de deudas	100.000		
Gastos excepcionales	150.000		
Rappels sobre ventas	200.000		
	62.650.000		62.650.000

APARTADO B

Punto 1

Normativa aplicable

Consulta 4, BOICAC 99, de septiembre 2014 (NFC052100): Sobre la contabilización del canon de entrada a una franquicia:

«[...]»

De acuerdo con lo indicado, la calificación contable del importe satisfecho por la empresa franquiciada en concepto de canon de entrada vendrá condicionada por su proyección económica futura. Es decir, por su contribución a la obtención de ingresos futuros y su recuperación, desde una perspectiva económica racional, a lo largo de un determinado periodo de tiempo. Si estas circunstancias concurren, deberá calificarse como un activo y, en particular, como un inmovilizado intangible que con posterioridad a su reconocimiento inicial será objeto de amortización y, en su caso, corrección valorativa por deterioro. A la vista de la información facilitada en el escrito de consulta, salvo mejor evidencia de lo contrario, la vida útil del activo será de cinco años».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21-572	Otro inmovilizado intangible. Franquicia Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	120.000	120.000

Amortización de dos meses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	3.333	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible [(120.000/36) × 1]		3.333

Punto 2

Normativa aplicable

Consulta número 3, BOICAC 52, de diciembre 2002 (NFC016998): Sobre cuándo debe entenderse que un activo ha sido utilizado al efecto de su calificación contable como existencias o inmovilizado:

$$\text{Coste unitario} = 8.080.000/1.010 = 8.000$$

Por el cambio de afectación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	80.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material (10 ordenadores × 8.000)		80.000

Punto 3

Normativa aplicable

NRV 14.^a del PGC, «Ingresos por ventas y prestaciones de servicios», apartado 1:

«Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos.

[...]

Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	1.900.000	
700	Ventas de mercaderías (1.710.000 – 10.000)		1.700.000
485	Ingresos anticipados		200.000

Punto 4

Se trata de gastos que se contabilizan en la cuenta por naturaleza correspondiente. En este caso en la cuenta 640, «Sueldos y salarios».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	10.000	.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
465	Remuneraciones pendientes de pago (100 ordenadores × 100)		10.000

Punto 5

Normativa aplicable

NRV 9.ª, «Instrumentos financieros», apartado 2.6.2:

«En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho importe corresponderá al valor razonable o al coste de los derechos, de forma consistente con la valoración de los activos financieros asociados, y se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación».

La cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», figura por 9.000.000 y corresponde a 50.000 títulos por lo que su coste unitario es de 180 euros. En el punto siguiente se indica que está incluida en la categoría de activos financieros disponibles para la venta, aunque todavía no se ha hecho ajuste alguno porque no figura la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta», entre los saldos facilitados. El dato que se proporciona es la venta de todos los derechos de la ampliación de capital (50.000) y su precio de venta unitario por lo que a partir de los mismos se puede saber la cotización previa de las acciones:

$$23 = \frac{N(C - E)}{N + A}$$

Donde:

- 23: Valor teórico del derecho.
- N: Número de acciones nuevas.
- C: Cotización *ex ante*.
- E: Valor de emisión.
- A: Número de acciones antiguas.

$$23 = \frac{1(C - 100)}{1 + 3}$$

Cotización: 192

Ajuste de las acciones a su valor antes de la ampliación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio [50.000 (192 - 180)]	600.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		600.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	180.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (600.000 × 30 %) ...		180.000

Por el desglose de los derechos de suscripción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250-	Derechos de suscripción (50.000 × 23)	1.150.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		1.150.000

Venta de 50.000 derechos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	1.150.000	
250-	Derechos de suscripción (50.000 × 23)		1.150.000

Imputación a resultados de la diferencia entre el valor teórico y coste del derecho:

$$\text{Coste del derecho} = \frac{N (C - E)}{N + A}$$

Donde:

- N: Número de acciones nuevas.
- C: Coste de las acciones.
- E: Valor de emisión.
- A: Número de acciones antiguas.

$$\text{Coste del derecho} = \frac{1 (180 - 100)}{1 + 3} = 20$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	150.000	
7632	Beneficios de disponibles para la venta (50.000 × 3)		150.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	45.000	
8301	Impuesto diferido		45.000

Por último, por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 que han surgido en este punto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	600.000	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		150.000
8301	Impuesto diferido		135.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		315.000

Punto 6

Normativa aplicable

NRV 9.^a, «Instrumentos financieros», apartado 2.6.2:

«Los activos financieros disponibles para la venta 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 registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias».

Valor contable	8.450.000
Valor razonable (50.000 × 210)	10.500.000
Incremento	2.050.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	2.050.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		2.050.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	615.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (2.050.000 × 30 %)		615.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	2.050.000	
8301	Impuesto diferido		615.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		1.435.000

Punto 7

Por los gastos realizados durante el ejercicio para atender las reparaciones que estaban en garantía realizados con personal propio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	600.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		600.000

En relación con la cuenta 4999, «Provisión para otras operaciones comerciales», el PGC establece:

«a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6959.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 79549».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	800.000	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		800.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4999	Provisión para otras operaciones comerciales	700.000	
79549	Exceso de provisión por operaciones comerciales		700.000

Los efectos fiscales de la provisión se abordan en el punto de la contabilización del gasto devengado por el impuesto sobre beneficios.

Punto 8

En el balance de comprobación facilitado figura la cuenta 480, «Gastos anticipados», que recoge los importe pagados por arrendamientos en el 2014 que se han devengado en 2015.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	36.000	
480	Gastos anticipados		36.000

La cuenta 621, «Arrendamientos y cánones», también facilitada en el balance de comprobación, recoge el gasto por este concepto relativo a un periodo de 24 meses, por lo que se han pagado por anticipado gastos por importe de $240.000 \times 15/24 = 150.000$.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	150.000	
621	Arrendamientos y cánones		150.000

Punto 9

Por los intereses devengados por la deuda durante el mes de diciembre:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	10.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		10.000

Los saldos de las cuentas financiadas por el préstamo son los siguientes:

217, «Equipos para procesos de información»	600.000
210, «Terrenos y bienes naturales»	1.000.000
231, «Construcciones en curso»	1.400.000
Total	3.000.000

En la cuenta 231, «Construcciones en curso», procede la activación de la parte proporcional de los gastos financieros de acuerdo con lo establecido en la NRV 2.^a del PGC:

«En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	47.056	
764	Incorporación al activo de gastos financieros		47.056
	($110.000 \times 1.400.000 / 3.000.000 \times 11/12$)		

Punto 10

Por los intereses devengados por la cuenta corriente con una retención del 20% a cuenta del impuesto sobre sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	16.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	4.000	
769	Otros ingresos financieros		20.000

Punto 11

Con fecha de 1 de diciembre por el alta del nuevo mobiliario, teniendo en cuenta que al no facilitarse el tipo de interés efectivo para el adecuado tratamiento de la deuda por compra de inmovilizado, se ha optado por un criterio lineal.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
216	Mobiliario	500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		400.000
525	Efectos a pagar a corto plazo		50.000
175	Efectos a pagar a largo plazo		50.000

Por la baja del antiguo mobiliario que está totalmente amortizado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	450.000	
216	Mobiliario		450.000

Al 31 de diciembre se produce el pago de la primera letra y se reclasificará a corto plazo la siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
525	Efectos a pagar a corto plazo	4.167	
662	Intereses de deudas	1.833	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		6.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
175	Efectos a pagar a largo plazo	4.167	
525	Efectos a pagar a corto plazo		4.167

Punto 12

Valor contable deuda	3.000.000
Valor tipo cambio de cierre	2.916.667
Disminución	83.333

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	83.333	
768	Diferencias positivas de cambio		83.333

Punto 13

Existencia iniciales (1.000 × 8.000)	8.000.000
Compras netas hasta 30 de noviembre (2.000 × 9.500)	19.000.000
Total (3.000 × 9.000)	27.000.000
Coste de ventas (2.600 × 9.000)	23.400.000
Existencias finales (400 × 9.000)	3.600.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	8.080.000	
300	Mercaderías		8.080.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	3.600.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		3.600.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	40.000	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		40.000

Punto 14

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales ...	129.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (4.300.000 × 3%)		129.000

Punto 15

Mobiliario (500.000/10 × 1/12)	4.167
Elementos de transporte (1.000.000/5)	200.000
Equipos para procesos de información (600.000/3)	200.000
Equipos para procesos de información (80.000/2)	40.000
	444.167

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	444.167	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		444.167

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	200.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		200.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	60.000	
8301	Impuesto diferido		60.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	60.000	
130	Subvenciones oficiales de capital	140.0000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		200.000

APARTADO C

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	40.864.333	
600	Compras de mercaderías		20.900.000
621	Arrendamientos y cánones		126.000
625	Primas de seguros		100.000
623	Servicios de profesionales independientes		250.000
629	Otros servicios		600.000
628	Suministros		120.000
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		300.000
640	Sueldos y salarios		9.610.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		2.500.000
662	Intereses de deudas		111.833
678	Gastos excepcionales		150.000
709	<i>Rappels</i> sobre ventas		200.000
680	Amortización del inmovilizado intangible		3.333
695	Dotación a la provisión por operaciones comerciales		800.000
610	Variación de existencias de mercaderías		4.480.000
693	Pérdidas por deterioro de existencias		40.000
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales ...		129.000
681	Amortización del inmovilizado material		444.167

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
608	Devoluciones de compras y operaciones similares	1.900.000	
700	Ventas de mercaderías	46.900.000	
705	Prestación de servicios	1.500.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material	80.000	
7632	Beneficios de disponibles para la venta	150.000	
7954	Exceso de provisión por operaciones comerciales	700.000	
764	Incorporación al activo de gastos financieros	47.056	
769	Otros ingresos financieros	20.000	
768	Diferencias positivas de cambio	83.333	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	200.000	
129	Resultado del ejercicio		51.580.389

$$\text{Beneficio antes de impuestos} = 51.580.389 - 40.864.333 = 10.716.056$$

Liquidación del impuesto sobre sociedades:

Beneficio antes de impuestos	10.716.056
+/- Ajustes	
Gastos excepcionales	150.000
Pérdida deterioro de clientes	129.000
Provisión garantías año 2014	-200.000
Provisión garantías año 2015	300.000
Amortizaciones	-20.000
Base imponible	11.075.056
Tipo de gravamen	30 %
Cuota íntegra	3.322.517
Deducciones	0
	.../...

.../...	
Cuota líquida	3.322.517
Retenciones y pagos a cuenta	-204.000
Cuota diferencial	3.118.517

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	3.322.517	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		204.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		3.118.517

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles deterioro de clientes (129.000 × 30 %)	38.700	
6301	Impuesto diferido		38.700

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	60.000	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles garantía 2014 ... (200.000 × 30 %)		60.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles garantía 2015 ... (300.000 × 30 %)	90.000	
8301	Impuesto diferido		90.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	6.000	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles amortizaciones ... (20.000 × 30 %)		6.000

Regularización de las cuentas del gasto devengado por el impuesto sobre beneficios:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	62.700	
6300	Impuesto corriente		3.322.517
129	Resultado del ejercicio	3.259.817	

$$\text{Resultado del ejercicio} = 10.716.056 - 3.259.817 = 7.456.239$$

Asiento de cierre (apartado no solicitado en el enunciado):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	1.000.000	
112	Reserva legal	200.000	
113	Reservas voluntarias	1.800.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	3.000.000	
130	Subvenciones oficiales de capital	420.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	1.044.167	
400	Proveedores	2.916.667	
438	Anticipos de clientes	2.500.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	930.000	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales	800.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible	3.333	
485	Ingresos anticipados	200.000	
465	Remuneraciones pendientes de pago	10.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	1.750.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	10.000	
525	Efectos a pagar a corto plazo	50.000	
175	Efectos a pagar a largo plazo	45.833	
390	Deterioro de valor de las mercaderías	40.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	129.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	3.118.517	
129	Resultado del ejercicio	7.456.239	
210	Terrenos y bienes naturales		1.000.000
231	Construcciones en curso		1.447.056
216	Mobiliario		500.000
218	Elementos de transporte		1.000.000
217	Equipos para procesos de información		680.000
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		10.500.000
300	Mercaderías		3.600.000
430	Clientes		4.300.000
474	Activos por diferencias temporarias deducibles		182.700
480	Gastos anticipados		150.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.944.000
21-	Otro intangible. Franquicias		120.000

APARTADO D

Denominación	Importe
A) OPERACIONES CONTINUADAS	
1. Importe neto de la cifra de negocios	48.200.000
a) Ventas	46.700.000
b) Prestaciones de servicios	1.500.000
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso	
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	80.000
4. Aprovisionamiento	-23.520.000
	.../...

Denominación	Importe
.../...	
a) Consumo de mercaderías	-23.480.000
b) Consumos de materias primas y otras materias consumibles	
c) Trabajos realizados por otras empresas	
d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos	-40.000
5. Otros ingresos de explotación	0
a) Ingresos accesorios	
b) Subvenciones de explotación incorporadas a resultado del ejercicio	
6. Gastos de personal	-12.110.000
a) Sueldos, salarios y asimilados	-9.610.000
b) Cargas sociales	-2.500.000
c) Provisiones	
7. Otros gastos de explotación	-1.725.000
a) Servicios exteriores	-1.496.000
b) Tributos	
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones comerciales	-229.000
d) Otros gastos de gestión corriente	
8. Amortizaciones del inmovilizado	-447.500
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	200.000
10. Excesos de provisiones	
11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado	0
a) Deterioro y pérdidas	
b) Resultado por enajenaciones y otras	
12. Resultados excepcionales	-150.000
	.../...

Denominación	Importe
.../...	
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	10.527.500
13. Ingresos financieros	20.000
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio	0
a1) En empresas del grupo y asociadas	
a2) En terceros	
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros	20.000
b1) En empresas del grupo y asociadas	
b2) En terceros	20.000
14. Gastos financieros	-111.833
a) Por deudas empresas del grupo y asociadas	
b) Por deudas con terceros	-111.833
c) Por actualización de provisiones	
15. Variación de valor razonable de instrumentos financieros	150.000
a) Cartera de negociación y otros	
b) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles venta	150.000
16. Diferencias de cambio	83.333
17. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	47.056
a) Deterioros y pérdidas	
b) Resultados por enajenaciones y otros	47.056
A.2) RESULTADO FINANCIERO	188.556
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	10.716.056
18. Impuesto sobre beneficios	-3.259.817
A.4) RESULTADO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS	7.456.239
.../...	

Denominación	Importe
.../...	
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS	
19. Resultado del ejercicio de operaciones interrumpidas	
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	7.456.239

Balance de situación (no solicitado en el enunciado del ejercicio):

Activo	Importe
A) ACTIVO NO CORRIENTE	14.382.256
I. INMOVILIZADO INTANGIBLE	116.667
6. Otro inmovilizado intangible	116.667
II. INMOVILIZADO MATERIAL	3.582.889
1. Terrenos y construcciones	1.000.000
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	1.135.833
3. Inmovilizado en curso y anticipos	1.447.056
V. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO	10.500.000
1. Instrumentos de patrimonio	10.500.000
VI. ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	182.700
B) ACTIVO CORRIENTE	11.825.000
I. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	
II. EXISTENCIAS	3.560.000
1. Comerciales	3.560.000
III. DEUDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A COBRAR	4.171.000
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	
2. Clientes empresas del grupo y asociadas	4.171.000
	.../...

Activo	Importe
.../...	
VI. PERIODIFICACIONES A CORTO PLAZO	150.000
VII. EFECTIVOS Y OTROS ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES	3.944.000
1. Tesorería	3.944.000
2. Otros activos líquidos equivalentes	
TOTAL ACTIVO	26.207.256
Patrimonio neto y pasivo	Importe
A) PATRIMONIO NETO	12.626.239
A-1) FONDOS PROPIOS	10.456.239
I. CAPITAL	1.000.000
1. Capital escriturado	1.000.000
2. (Capital no exigido)	
II. PRIMA DE EMISIÓN	
III. RESERVAS	2.000.000
1. Legal y estatutarias	200.000
2. Otras reservas	1.800.000
VII. RESULTADO DEL EJERCICIO	7.456.239
A-2) AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR	1.750.000
I. ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA	1.750.000
A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	420.000
B) PASIVO NO CORRIENTE	3.975.833
II. DEUDAS A LARGO PLAZO	3.045.833
2. Deudas con entidades de crédito	3.000.000
5. Otros pasivos financieros	45.833
IV. PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO	930.000
.../...	

Patrimonio neto y pasivo	Importe
.../...	
C) PASIVO CORRIENTE	9.605.184
II. PROVISIONES A CORTO PLAZO	800.000
III. DEUDAS A CORTO PLAZO	60.000
2. Deudas con entidades de crédito	10.000
5. Otros pasivos financieros	50.000
V. ACREEDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A PAGAR	8.545.184
1. Proveedores	2.916.667
4. Personal (Remuneraciones pendientes de pago)	10.000
5. Pasivos por impuesto corriente	3.118.517
7. Anticipos de clientes	2.500.000
VI. PERIODIFICACIONES A CORTO PLAZO	200.000
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	26.207.256

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

1. La sociedad XXX firma el 1 de enero de 20X3 un contrato de arrendamiento de un elemento de transporte por un periodo de tres años, siendo su precio de contado de 6.300 um, coincidiendo con el valor actual de las cuotas. La vida útil del elemento de transporte se estima en tres años.

Las cuotas se abonarán el día 31 de diciembre de cada año y el importe de cada una asciende a 2.300 um.

Se pide:

Contabilizar las operaciones derivadas del contrato de arrendamiento financiero en el ejercicio 20X3.

2. La sociedad XXX emite el 1 de enero de 20X3 un empréstito de obligaciones convertibles con las siguientes características:

- Número de títulos (obligaciones): 24.000.
- Valor nominal: 10 um.
- Valor de emisión: 10,7 um.
- Valor de reembolso: 11 um.
- Interés nominal: 3%. Cupón pagadero el 31 de diciembre de cada año.
- El interés efectivo de empréstitos que no lleven asociado un componente de patrimonio es: 5%.
- Fecha de vencimiento: 31 diciembre de 20X4.
- La opción de conversión se ajustará a la siguiente regla: por cada obligación se entregarían 2 acciones de la sociedad XXX. El valor nominal unitario de las acciones es de 4 um.

Llegado el vencimiento, la totalidad de los tenedores de las obligaciones ejerce su derecho de conversión en acciones en 20X5.

Se pide:

1. Determinar el importe del pasivo correspondiente al empréstito y, en su caso, del componente de patrimonio del mismo.
2. Registro contable de la emisión del empréstito y de la contabilización de los gastos financieros.
3. Registro contable del pago de los cupones de intereses, de la ampliación de capital y de la conversión de obligaciones en acciones.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

El contrato debe calificarse como un arrendamiento financiero, ya que la duración del mismo se extiende durante toda la vida útil del bien.

El equilibrio financiero que nos permite calcular el tipo de interés efectivo de la operación es el siguiente:

$$6.300 = 2.300/(1 + i)^{-1} + 2.300/(1 + i)^{-2} + 2.300/(1 + i)^{-3}$$

Tanto unitario de la operación = 4,69027%

El cuadro de imputación de la carga financiera, amortización financiera y coste amortizado a lo largo de la vida de la operación es el siguiente:

Fecha	Intereses	Pago	Amortización financiera	Coste amortizado
01-01-20X3				6.300
31-12-20X3	295,49	2.300	2.004,51	4.295,49
31-12-20X4	201,47	2.300	2.098,53	2.196,96
31-12-20X5	103,04	2.300	2.196,96	0

El asiento el 1 de enero de 20X3 para reflejar la firma del contrato será el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	6.300	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		2.004,51
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo		4.295,49

Al 31 de diciembre de 20X3 las operaciones a registrar son las siguientes:

- Devengo de la carga financiera.
- Pago de la primera cuota.
- Amortización técnica.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	295,49	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		295,49

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	2.300	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.300

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.100	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte (6.300/3)		2.100

APARTADO 2

Punto 1

En este caso se plantea la emisión de un empréstito convertible en acciones de la propia sociedad con una relación de canje fija por lo que, desde el punto de vista contable, debe tratarse como un instrumento compuesto que según la NRV 9.^a del PGC debe tratarse de la siguiente forma:

«Un instrumento financiero compuesto es un instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo y de patrimonio simultáneamente.

Si la empresa hubiese emitido un instrumento financiero compuesto, reconocerá, valorará y presentará por separado sus componentes.

La empresa distribuirá el valor en libros inicial de acuerdo con los siguientes criterios que, salvo error, no será objeto de revisión posteriormente:

- Asignará al componente de pasivo el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado el componente de patrimonio.
- Asignará al componente de patrimonio la diferencia entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo.
- En la misma proporción distribuirá los costes de transacción».

El desglose en ambos componentes es el siguiente:

Valor total del instrumento	256.800
Valor del pasivo financiero	252.843,54
Valor del instrumento de patrimonio (diferencia)	3.956,46

El importe del pasivo financiero corresponde al valor actual de los cupones y del valor de reembolso al tipo de 5%.

$$\text{Valor actual del pasivo financiero} = 7.200/1,05^{-1} + (7.200 + 24.000 \times 11)/1,05^{-2}$$

Una vez obtenido el importe del pasivo financiero se realiza el cuadro correspondiente para determinar la carga financiera, amortización financiera y coste amortizado de cada periodo:

Fecha	Intereses	Pago	Amortización financiera	Coste amortizado
01-01-20X3				252.843,54
31-12-20X3	12.642,18	7.200	-5.442,18	258.285,71
31-12-20X4	12.914,29	271.200	258.285,71	0

Puntos 2 y 3

Nota previa: A efectos de solución estos dos apartados de resuelven juntos.

1 de enero de 20X3

Emisión de las obligaciones convertibles:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um (24.000 × 10,7)	256.800	
178	Obligaciones y bonos convertibles		252.843,54
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos		3.956,46

31 de diciembre de 20X3

Devengo de la carga financiera del año 20X3, pago del primer cupón y reclasificación a corto plazo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	12.642,18	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.200
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
178	Obligaciones y bonos convertibles		5.442,18

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo	258.285,71	
178	Obligaciones y bonos convertibles		258.285,71

31 de diciembre de 20X3

Devengo de los intereses y pago del cupón:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	12.914,29	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.200
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo		5.714,29

Por el vencimiento de las obligaciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo (24.000 × 11)	264.000	
5091	Obligaciones y bonos convertibles amortizados		264.000

El número de acciones a emitir con la relación de canje propuesta por el enunciado es:

$$24.000 \times 2/1 = 48.000 \text{ acciones con un nominal de 4 um}$$

Y su valor de emisión:

$$264.000/48.000 = 5,5; \Rightarrow \text{Prima de emisión} = 5,5 - 4 = 1,5$$

Emisión de acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	264.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (48.000 × 5,5)		264.000

Canje:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5091	Obligaciones y bonos convertibles amortizados	264.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		264.000

Inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	264.000	
100	Capital social (48.000 × 4)		192.000
110	Prima de emisión o asunción (48.000 × 1,5)		72.000

Cancelación de la cuenta 1110, «Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos	3.956,46	
110	Prima de emisión o asunción		3.956,46

- En los estatutos se establece la obligatoriedad de dotar una reserva indisponible con el 5% del resultado positivo del ejercicio.

La sociedad AAA ha realizado las siguientes operaciones en el ejercicio 20X4:

1. Adquirió al contado, el 1 de enero de 20X4, a la sociedad XXX un negocio de naturaleza fabril por importe de 38.000 um. El negocio fabril está integrado por los siguientes elementos patrimoniales (importes en um en la fecha indicada):

Elemento patrimonial	Valor neto contable en sociedad XXX	Valor razonable
Concesiones administrativas	2.000	6.000
Aplicaciones informáticas	0	1.200
Fondo de comercio	2.600	0
Terrenos y bienes naturales	7.000	9.000
Construcciones	8.000	11.000
Maquinaria	9.000	8.500
Mobiliario	3.000	3.000
Otro activo	600	600
Pasivo (préstamo hipotecario)	5.000	5.100

2. Se acuerda la distribución de beneficios del ejercicio 20X3 por la junta general el 15 de mayo de 20X4. Se reparte el mayor importe posible de dividendos, que se pagan el 20 de mayo de 20X4 (retención a favor de Hacienda pública: 19,5%).
3. Se cobran los desembolsos pendientes, que estaban exigidos a 31 de diciembre de 20X3 por las 2.500 acciones de la serie B.
4. Posteriormente, el 31 de mayo de 20X4, exige el pago de los desembolsos de capital pendientes de exigir al inicio del ejercicio. Se cobra el total del importe el 20 de junio de 20X4 de la parte correspondiente a 2.000 acciones de la serie B. Por las restantes se sigue un procedimiento judicial y se cobra en el mes de octubre con un recargo del 8%.
5. El 1 de julio de 20X4 adquiere de la sociedad BBB, que pertenece al mismo grupo de sociedades que la sociedad AAA, un negocio de distribución integrado por los siguientes elementos patrimoniales (importes en um en la fecha indicada):

Elemento patrimonial	Valor neto contable en sociedad BBB	Valor razonable
Aplicaciones informáticas	2.000	2.200
Terrenos y bienes naturales	5.000	7.500
Construcciones	6.800	8.000
Elementos de transporte	7.900	7.800
Mobiliario	950	1.000
Otro activo	1.200	1.300

Como compensación, la sociedad AAA le entrega a la sociedad BBB 300 acciones de la serie C (por la aportación no dineraria), cuyo nominal unitario es de 50 um. El valor razonable de cada una de las acciones de esta serie es de 100 um.

- En el mes de julio de 20X4 se adquieren 100 acciones propias de la serie A por 48 um cada una. En el mes de noviembre de 20X4 se venden la mitad de las acciones propias adquiridas por 53 um cada una y por la otra mitad se acuerda una reducción de capital. Gastos de la reducción 130 um.

Se pide:

- Registro contable de la compra del negocio fabril.
- Calcular y registrar contablemente el reparto de resultados.
- Calcular y registrar contablemente el pago de dividendos distinguiendo por serie de acciones.
- Registro contable del cobro de los desembolsos exigidos sobre acciones a comienzo de ejercicio.
- Calcular y registrar contablemente los desembolsos pendientes sobre acciones exigidos.
- Calcular y registrar contablemente el cobro de los desembolsos sobre acciones pendientes de exigir a 31 de diciembre de 20X3.
- Calcular y registrar contablemente la ampliación de capital por aportación no dineraria de negocio de distribución.
- Registro contable de la adquisición y venta de acciones propias y la reducción de capital.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

La adquisición de un negocio se registra según lo establecido en la norma de registro y valoración (NRV) 19.^a, «Combinaciones de negocios», del Plan General de Contabilidad (PGC). Esta norma establece que el registro debe realizarse con base en el método de adquisición el cual, básicamente, supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, el correspondiente fondo de comercio o diferencia negativa.

El valor razonable de los activos identificables menos los pasivos es el siguiente:

Activos identificables	Importe	Pasivos asumidos	Importe
Concesiones administrativas	6.000	Préstamo hipotecario	5.100
Aplicaciones informáticas	1.200		
Terrenos y bienes naturales	9.000		
Construcciones	11.000		
Maquinaria	8.500		
Mobiliario	3.000		
Otro activo	600		
Total	39.300	Total	5.100
$39.300 - 5.100 = 34.200$			

Coste de la combinación de negocios	38.000
Valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos	-34.200
Fondo de comercio	3.800

El registro contable sería el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	6.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
206	Aplicaciones informáticas	1.200	
210	Terrenos y bienes naturales	9.000	
211	Construcciones	11.000	
213	Maquinaria	8.500	
216	Mobiliario	3.000	
-	Otro activo	600	
204	Fondo de comercio	3.800	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		5.100
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		38.000

APARTADO 2

15 de mayo de 20X4. En esta fecha se acuerda el reparto del resultado y se realizará el siguiente asiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	2.500	
1141	Reservas estatutarias (1)		125
113	Reservas voluntarias (2)		2.375

Notas:

- (1) El enunciado del supuesto señala que la dotación a la reserva estatutaria será el 5% del beneficio: $2.500 \times 5\% = 125$.
- (2) La existencia de gastos de investigación y desarrollo supone la existencia de una posible limitación para el reparto del resultado, ya que el artículo 273.3 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital establece:

«Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al impor-

te de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance».

Investigación	17.000
Desarrollo	20.000
Total	37.000
Prima de emisión	30.000
Reservas voluntarias	4.000

Por tanto, habría que dotar 3.000 um a reservas voluntarias por lo que no puede haber distribución ni pago de dividendo con las cantidades planteadas en el enunciado del ejercicio. A efectos de solución se opta por llevar el resto a reservas voluntarias.

Otra alternativa, dado que en el punto siguiente se indica que se realizará el pago de los dividendos, sería considerar las reservas estatutarias como disponibles. En este caso:

Investigación	17.000
Desarrollo	20.000
Total	37.000
Prima de emisión	30.000
Reservas voluntarias	4.000
Reservas estatutarias	15.000
Total	49.000

Por el acuerdo del reparto del resultado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	2.500	
1141	Reservas estatutarias		125
557	Dividendo activo a cuenta		200
526	Dividendo activo a pagar		2.175

APARTADO 3

La anotación que reflejará el pago de los dividendos es:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	2.175	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.175 × 80,5 %) ..		1.750,88
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (2.175 × 19,5 %)		424,12

El importe del capital social desembolsado es:

Serie A: 3.000 acciones de 25 nominal	75.000
Serie B: 2.500 acciones de 10 de nominal desembolsadas al 60 %	15.000
Total capital social desembolsado	90.000

A cada unidad de capital social desembolsado le corresponde un dividendo de:

$$2.175/90.000 = 0,02416667$$

	Número de acciones	Nominal desembolsado	Importe	Dividendo bruto unitario	Dividendo neto unitario
Serie A	3.000	25	1.812,5	0,60416667	0,49239583
Serie B	2.500	6	362,5	0,145	0,118175
			2.175		

APARTADO 4

El importe pendiente es de 5.000 um que están en la cuenta «Socios por desembolsos exigidos», y dado que no existen morosos por su cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	5.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos (2.500 accs. × 10 × 20%)		5.000

APARTADO 5

Con fecha 31 de mayo se exigen los desembolsos pendientes con una cuantía de 5.000 um que corresponden a 2.500 acciones de 10 de nominal.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos	5.000	
103	Socios por desembolsos no exigidos (2.500 accs. \times 10 \times 20 %)		5.000

APARTADO 6

El cobro de estos dividendos se produce el 20 de junio, aunque solamente pagan inicialmente los titulares de 2.000 acciones que abonan posteriormente las cantidades adeudadas con un recargo del 8%.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um (2.000 \times 10 \times 20 %)	4.000	
5581	Accionistas morosos (500 \times 10 \times 20 %)	1.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos		5.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	1.080	
5581	Accionistas morosos		1.000
769	Otros ingresos financieros		80

APARTADO 7

La regulación de las aportaciones no dinerarias entre empresas del grupo están en la NRV 21.^a, «Operaciones entre empresas del grupo», del PGC, la cual en su apartado 2.1 indica:

«En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe.

Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularsen, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante».

A la vista de los datos proporcionados por el enunciado del supuesto, suponemos que los elementos patrimoniales adquiridos se incorporan por el valor contable que tenían en la sociedad aportante.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
206	Aplicaciones informáticas	2.000	
210	Terrenos y bienes naturales	5.000	
211	Construcciones	6.800	
218	Elementos de transporte	7.900	
216	Mobiliario	950	
-	Otro activo	1.200	
5531	Socios, cuenta de fusión		23.850

Por la ampliación de capital y entrega de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	23.850	
100	Capital social (300 accs. × 50)		15.000
110	Prima de emisión o asunción		8.850

APARTADO 8

Adquisición de 100 acciones propias de la serie A en el mes de julio al precio unitario de 48 um.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (100 × 48)	4.800	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		4.800

Por la venta de la mitad de las acciones propias en el mes noviembre al precio unitario de 53 um.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um (50 × 53)	2.650	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (50 × 48)		2.400
113	Reservas voluntarias		250

Por último, por la reducción de capital social del resto de las acciones propias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (50 × 25)	1.250	
113	Reservas voluntarias	1.150	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (50 × 48)		2.400

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	130	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		130

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

La empresa Informática, SA, dedicada a la comercialización de un único modelo de ordenador, a su reparación y a la prestación de asistencia técnica, presenta el 30 de noviembre de 2015 los siguientes saldos expresados en um:

Cuentas	Importes	S. deudores	S. acreedores
Capital social	1.000.000		
Reserva legal	200.000		
			.../...

Cuentas	Importes	S. deudores	S. acreedores
.../...			
Reservas voluntarias	1.800.000		
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	3.000.000		
Subvenciones oficiales de capital	560.000		
Terrenos	1.000.000		
Construcciones en curso	1.400.000		
Mobiliario	450.000		
Elementos de transporte	1.000.000		
Equipos para procesos de información	600.000		
Amortización acumulada del inmovilizado material	1.050.000		
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	9.000.000		
Mercaderías (1.010 ordenadores)	8.080.000		
Proveedores	3.000.000		
Clientes	4.300.000		
Anticipos de clientes	2.500.000		
Activo por diferencias temporarias deducibles	120.000		
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	240.000		
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	200.000		
Gastos anticipados	36.000		
Provisiones para operaciones comerciales: para garantía	700.000		
Bancos	A determinar		
Compras de mercaderías (2.200 ordenadores)	20.900.000		
Devoluciones de compras (200 ordenadores)	1.900.000		
			.../...

Cuentas	Importes	S. deudores	S. acreedores
.../...			
Arrendamientos y cánones	240.000		
Primas de seguros	100.000		
Servicios de profesionales independientes	250.000		
Otros servicios	600.000		
Suministros	120.000		
Publicidad y propaganda	300.000		
Sueldos y salarios	9.000.000		
Seguridad Social a cargo de la empresa	2.500.000		
Intereses de deudas	100.000		
Gastos excepcionales	150.000		
Venta de mercaderías (2.500 ordenadores)	45.200.000		
<i>Rappels</i> sobre ventas	200.000		
Prestación de servicios	1.500.000		
Total			

Información complementaria y operaciones pendientes de contabilizar. (Todas las operaciones de tesorería se realizan a través de banco):

1. El día 1 de diciembre de 2015, se pagó un canon correspondiente a la incorporación a una franquicia de comercialización de equipos informáticos, por un periodo de tres años, y por un importe de 120.000 um.
2. En el epígrafe mercaderías figuran 10 ordenadores que la sociedad ubicó de forma permanente desde el día 31 de diciembre de 2014 en un espacio de trabajo compartido, situado en el centro de Madrid, de forma gratuita, con la finalidad de publicitar la marca. La sociedad espera sustituirlos dentro de dos años dada la intensa utilización de los mismos y estima que su valor de recuperación será cero.
3. Venta de 100 ordenadores el día 31 de diciembre de 2015 al contado en 1.710.000 um. En la factura figura descuento por pronto pago de 10.000 um. Junto con los or-

denadores, e incluido en la factura, aparece un importe de 200.000 um por el servicio de asistencia técnica correspondiente a un año.

4. Por la venta de cada ordenador el departamento comercial percibe una comisión fija de 100 um que se abona en la nómina del mes siguiente.
5. La cuenta «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio» recoge la posesión de 50.000 acciones de la sociedad Da, SA, con un valor nominal de 100 um cada proporción de una. Da, SA realizó una ampliación de capital social en la acción nueva por cada 3 antiguas del mismo valor nominal que las existentes. La sociedad no acudió a la ampliación vendiendo todos sus derechos preferentes de suscripción a 23 um cada uno.
6. Las acciones de Da, SA están en la cartera de disponibles para la venta y al cierre cotizan a 210 um por acción.
7. La sociedad ofrece una garantía de reparaciones sin coste alguno para el cliente durante los 12 meses siguientes a la venta, realizando dichas reparaciones el personal en nómina de la empresa. Al respecto se sabe que:
 - Las reparaciones efectuadas en este ejercicio correspondientes a ventas del ejercicio anterior ascendieron a 600.000 um.
 - La parte fiscalmente deducible de la provisión del ejercicio 2014 ascendía a 500.000 um.
 - Las reparaciones estimadas para ventas de este ejercicio a realizar en 2016 ascienden a 800.000 um siendo deducibles fiscalmente 500.000 um.
8. En «Arrendamientos y cánones» se incluye el alquiler del periodo 1 de abril de 2015 al 31 de marzo de 2017 de la sede actual. El traslado se realizó el día 1 de abril de 2015. Hasta esa fecha desarrollaba su actividad en otro local del que se había abonado el arrendamiento por anticipado en 2014 y que tenía un coste mensual de 12.000 um.
9. La cuenta «Intereses de deudas» recoge el importe devengado a 30 de noviembre de 2015 de los intereses del préstamo a largo plazo, que se ha utilizado para financiar:
 - Los equipos informáticos que figuran en balance adquiridos en 2014.
 - Los terrenos que figuran en balance se adquirieron en enero de 2015.
 - Las certificaciones de obra correspondientes al edificio en curso que figura en balance iniciado el 1 de febrero de 2015, que se espera terminar en 2017, y donde se localizará la actividad de la sociedad.

La cuantía del préstamo se seguirá ampliando para financiar las futuras certificaciones de obra hasta la terminación de la obra.

En el mes de diciembre de 2015 se han devengado intereses por importe de 10.000 um.

10. Los intereses de las cuentas corrientes bancarias han ascendido a 20.000 um, y se han cobrado el 31 de diciembre de 2015 previo descuento de un 20% en concepto de retención a cuenta del impuesto sobre sociedades.
11. Ha adquirido el día 1 de diciembre de 2015 nuevo mobiliario para modernizar sus oficinas por importe de 500.000 um. De dicho importe el 80% se abona mediante transferencia bancaria, mientras que el 20% restante será abonado en plazo de 24 meses, mediante letras mensuales de 6.000 um con vencimiento el día 30 de cada mes. La primera letra venció el 30 de diciembre de 2015 y fue pagada al vencimiento. El mobiliario antiguo, que estaba totalmente amortizado a 31 de diciembre de 2014, fue retirado sin coste.
12. La cuenta de proveedores corresponde en su totalidad a una deuda por importe de 210.000.000 de rupias indias (TNR). A 31 de diciembre de 2015 el cambio es de 1 euro = 72 INR.
13. El método seguido para la asignación del valor de las existencias es el coste medio ponderado. El valor de realización de las existencias finales es 9.000 um.
14. Ante las expectativas del mercado, la sociedad, por primera vez desde que inició su actividad, decide registrar un deterioro del saldo de clientes que estima por el método global, no teniendo información histórica de porcentajes de morosidad.
15. La amortización del ejercicio se calcula por el método lineal teniendo en cuenta las siguientes vidas útiles:
 - Mobiliario: 10 años.
 - Elementos de transporte: 5 años.
 - Equipos para proceso de información: 3 años.
 - La totalidad de los elementos de transporte fue financiada con una subvención no reintegrable.
16. Para el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios hay que tener en cuenta la siguiente información:
 - Tipo impositivo: 30%.
 - Los gastos excepcionales corresponden a una multa que no es fiscalmente deducible.
 - El deterioro de los clientes no es fiscalmente deducible.
 - Los activos por diferencias temporarias deducibles que figuran en el balance corresponden a:

- Diferencia no deducible en la provisión para garantías de 2014.
 - 30% de la dotación para amortizaciones del inmovilizado material de 2013 y 2014, que la sociedad revertirá en 10 años a partir de 2015.
- Los pasivos por diferencias temporarias imponibles que figuran en el balance corresponden a la subvención pendiente de incorporar a resultados.
 - No existen deducciones y bonificaciones de la cuota.

Se pide:

- a) Elaborar el balance de comprobación a 30 de noviembre de 2015 de Informática, SA. 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 y la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio que se cierra el 31 de diciembre de 2015.

SOLUCIÓN

APARTADO A

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Terrenos y bienes naturales	1.000.000	Capital social	1.000.000
Construcciones en curso	1.400.000	Reserva legal	200.000
Mobiliario	450.000	Reservas voluntarias	1.800.000
Elementos de transporte	1.000.000	Deudas a largo plazo	3.000.000
Equipos para procesos de información	600.000	Subvenciones de capital	560.000
			.../...

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
.../...			
Inversiones financieros a largo plazo instrumentos de patrimonio	9.000.000	Amortización acumulada del inmo- vilizado material	1.050.000
Mercaderías	8.080.000	Proveedores	3.000.000
Clientes	4.300.000	Anticipos de clientes	2.500.000
Activos por diferencias temporarias deducibles	120.000	Pasivo por diferencias temporarias imponibles	240.000
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	200.000	Provisiones para operaciones co- merciales	700.000
Gastos anticipados	36.000	Devoluciones de compras	1.900.000
Bancos	2.004.000	Ventas de mercaderías	45.200.000
Compras de mercaderías	20.900.000	Prestación de servicios	1.500.000
Arrendamientos y cánones	240.000		
Primas de seguros	100.000		
Servicios profesionales indepen- dientes	250.000		
Otros servicios	600.000		
Suministros	120.000		
Publicidad y propaganda	300.000		
Sueldos y salarios	9.000.000		
Seguridad Social a cargo de la em- presa	2.500.000		
Intereses de deudas	100.000		
Gastos excepcionales	150.000		
<i>Rappels</i> sobre ventas	200.000		
	62.650.000		62.650.000

APARTADO B

Punto 1

Normativa aplicable

Consulta 4, BOICAC 99, de septiembre 2014 (NFC052100): Sobre la contabilización del canon de entrada a una franquicia:

«[...]»

De acuerdo con lo indicado, la calificación contable del importe satisfecho por la empresa franquiciada en concepto de canon de entrada vendrá condicionada por su proyección económica futura. Es decir, por su contribución a la obtención de ingresos futuros y su recuperación, desde una perspectiva económica racional, a lo largo de un determinado periodo de tiempo. Si estas circunstancias concurren, deberá calificarse como un activo y, en particular, como un inmovilizado intangible que con posterioridad a su reconocimiento inicial será objeto de amortización y, en su caso, corrección valorativa por deterioro. A la vista de la información facilitada en el escrito de consulta, salvo mejor evidencia de lo contrario, la vida útil del activo será de cinco años».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21-	Otro inmovilizado intangible. Franquicia	120.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		120.000

Amortización de dos meses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	3.333	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible [(120.000/36) × 1]		3.333

Punto 2

Normativa aplicable

Consulta número 3, BOICAC 52, de diciembre 2002 (NFC016998): Sobre cuándo debe entenderse que un activo ha sido utilizado al efecto de su calificación contable como existencias o inmovilizado:

$$\text{Coste unitario} = 8.080.000/1.010 = 8.000$$

Por el cambio de afectación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	80.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material (10 ordenadores × 8.000)		80.000

Punto 3

Normativa aplicable

NRV 14.^a del PGC, «Ingresos por ventas y prestaciones de servicios», apartado 1:

«Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos.

[...]

Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	1.900.000	
700	Ventas de mercaderías (1.710.000 – 10.000)		1.700.000
485	Ingresos anticipados		200.000

Punto 4

Se trata de gastos que se contabilizan en la cuenta por naturaleza correspondiente. En este caso en la cuenta 640, «Sueldos y salarios».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	10.000	.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
465	Remuneraciones pendientes de pago (100 ordenadores × 100)		10.000

Punto 5

Normativa aplicable

NRV 9.ª, «Instrumentos financieros», apartado 2.6.2:

«En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho importe corresponderá al valor razonable o al coste de los derechos, de forma consistente con la valoración de los activos financieros asociados, y se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación».

La cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», figura por 9.000.000 y corresponde a 50.000 títulos por lo que su coste unitario es de 180 euros. En el punto siguiente se indica que está incluida en la categoría de activos financieros disponibles para la venta, aunque todavía no se ha hecho ajuste alguno porque no figura la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta», entre los saldos facilitados. El dato que se proporciona es la venta de todos los derechos de la ampliación de capital (50.000) y su precio de venta unitario por lo que a partir de los mismos se puede saber la cotización previa de las acciones:

$$23 = \frac{N(C - E)}{N + A}$$

Donde:

- 23: Valor teórico del derecho.
- N: Número de acciones nuevas.
- C: Cotización *ex ante*.
- E: Valor de emisión.
- A: Número de acciones antiguas.

$$23 = \frac{1(C - 100)}{1 + 3}$$

Cotización: 192

Ajuste de las acciones a su valor antes de la ampliación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio [50.000 (192 - 180)]	600.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		600.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	180.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (600.000 × 30 %) ...		180.000

Por el desglose de los derechos de suscripción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250-	Derechos de suscripción (50.000 × 23)	1.150.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		1.150.000

Venta de 50.000 derechos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	1.150.000	
250-	Derechos de suscripción (50.000 × 23)		1.150.000

Imputación a resultados de la diferencia entre el valor teórico y coste del derecho:

$$\text{Coste del derecho} = \frac{N (C - E)}{N + A}$$

Donde:

- N: Número de acciones nuevas.
- C: Coste de las acciones.
- E: Valor de emisión.
- A: Número de acciones antiguas.

$$\text{Coste del derecho} = \frac{1 (180 - 100)}{1 + 3} = 20$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	150.000	
7632	Beneficios de disponibles para la venta (50.000 × 3)		150.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	45.000	
8301	Impuesto diferido		45.000

Por último, por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 que han surgido en este punto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	600.000	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		150.000
8301	Impuesto diferido		135.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		315.000

Punto 6

Normativa aplicable

NRV 9.^a, «Instrumentos financieros», apartado 2.6.2:

«Los activos financieros disponibles para la venta 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 registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias».

Valor contable	8.450.000
Valor razonable (50.000 × 210)	10.500.000
Incremento	2.050.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	2.050.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		2.050.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	615.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (2.050.000 × 30 %)		615.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	2.050.000	
8301	Impuesto diferido		615.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		1.435.000

Punto 7

Por los gastos realizados durante el ejercicio para atender las reparaciones que estaban en garantía realizados con personal propio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	600.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		600.000

En relación con la cuenta 4999, «Provisión para otras operaciones comerciales», el PGC establece:

«a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6959.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 79549».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	800.000	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		800.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4999	Provisión para otras operaciones comerciales	700.000	
79549	Exceso de provisión por operaciones comerciales		700.000

Los efectos fiscales de la provisión se abordan en el punto de la contabilización del gasto devengado por el impuesto sobre beneficios.

Punto 8

En el balance de comprobación facilitado figura la cuenta 480, «Gastos anticipados», que recoge los importe pagados por arrendamientos en el 2014 que se han devengado en 2015.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	36.000	
480	Gastos anticipados		36.000

La cuenta 621, «Arrendamientos y cánones», también facilitada en el balance de comprobación, recoge el gasto por este concepto relativo a un periodo de 24 meses, por lo que se han pagado por anticipado gastos por importe de $240.000 \times 15/24 = 150.000$.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	150.000	
621	Arrendamientos y cánones		150.000

Punto 9

Por los intereses devengados por la deuda durante el mes de diciembre:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	10.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		10.000

Los saldos de las cuentas financiadas por el préstamo son los siguientes:

217, «Equipos para procesos de información»	600.000
210, «Terrenos y bienes naturales»	1.000.000
231, «Construcciones en curso»	1.400.000
Total	3.000.000

En la cuenta 231, «Construcciones en curso», procede la activación de la parte proporcional de los gastos financieros de acuerdo con lo establecido en la NRV 2.^a del PGC:

«En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	47.056	
764	Incorporación al activo de gastos financieros		47.056
	($110.000 \times 1.400.000 / 3.000.000 \times 11/12$)		

Punto 10

Por los intereses devengados por la cuenta corriente con una retención del 20% a cuenta del impuesto sobre sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	16.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	4.000	
769	Otros ingresos financieros		20.000

Punto 11

Con fecha de 1 de diciembre por el alta del nuevo mobiliario, teniendo en cuenta que al no facilitarse el tipo de interés efectivo para el adecuado tratamiento de la deuda por compra de inmovilizado, se ha optado por un criterio lineal.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
216	Mobiliario	500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		400.000
525	Efectos a pagar a corto plazo		50.000
175	Efectos a pagar a largo plazo		50.000

Por la baja del antiguo mobiliario que está totalmente amortizado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	450.000	
216	Mobiliario		450.000

Al 31 de diciembre se produce el pago de la primera letra y se reclasificará a corto plazo la siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
525	Efectos a pagar a corto plazo	4.167	
662	Intereses de deudas	1.833	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		6.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
175	Efectos a pagar a largo plazo	4.167	
525	Efectos a pagar a corto plazo		4.167

Punto 12

Valor contable deuda	3.000.000
Valor tipo cambio de cierre	2.916.667
Disminución	83.333

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	83.333	
768	Diferencias positivas de cambio		83.333

Punto 13

Existencia iniciales (1.000 × 8.000)	8.000.000
Compras netas hasta 30 de noviembre (2.000 × 9.500)	19.000.000
Total (3.000 × 9.000)	27.000.000
Coste de ventas (2.600 × 9.000)	23.400.000
Existencias finales (400 × 9.000)	3.600.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	8.080.000	
300	Mercaderías		8.080.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	3.600.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		3.600.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	40.000	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		40.000

Punto 14

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales ...	129.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (4.300.000 × 3%)		129.000

Punto 15

Mobiliario (500.000/10 × 1/12)	4.167
Elementos de transporte (1.000.000/5)	200.000
Equipos para procesos de información (600.000/3)	200.000
Equipos para procesos de información (80.000/2)	40.000
	444.167

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	444.167	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		444.167

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	200.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		200.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	60.000	
8301	Impuesto diferido		60.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	60.000	
130	Subvenciones oficiales de capital	140.0000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		200.000

APARTADO C

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	40.864.333	
600	Compras de mercaderías		20.900.000
621	Arrendamientos y cánones		126.000
625	Primas de seguros		100.000
623	Servicios de profesionales independientes		250.000
629	Otros servicios		600.000
628	Suministros		120.000
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		300.000
640	Sueldos y salarios		9.610.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		2.500.000
662	Intereses de deudas		111.833
678	Gastos excepcionales		150.000
709	<i>Rappels</i> sobre ventas		200.000
680	Amortización del inmovilizado intangible		3.333
695	Dotación a la provisión por operaciones comerciales		800.000
610	Variación de existencias de mercaderías		4.480.000
693	Pérdidas por deterioro de existencias		40.000
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales ...		129.000
681	Amortización del inmovilizado material		444.167

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
608	Devoluciones de compras y operaciones similares	1.900.000	
700	Ventas de mercaderías	46.900.000	
705	Prestación de servicios	1.500.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material	80.000	
7632	Beneficios de disponibles para la venta	150.000	
7954	Exceso de provisión por operaciones comerciales	700.000	
764	Incorporación al activo de gastos financieros	47.056	
769	Otros ingresos financieros	20.000	
768	Diferencias positivas de cambio	83.333	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	200.000	
129	Resultado del ejercicio		51.580.389

$$\text{Beneficio antes de impuestos} = 51.580.389 - 40.864.333 = 10.716.056$$

Liquidación del impuesto sobre sociedades:

Beneficio antes de impuestos	10.716.056
+/- Ajustes	
Gastos excepcionales	150.000
Pérdida deterioro de clientes	129.000
Provisión garantías año 2014	-200.000
Provisión garantías año 2015	300.000
Amortizaciones	-20.000
Base imponible	11.075.056
Tipo de gravamen	30 %
Cuota íntegra	3.322.517
Deducciones	0
	.../...

.../...	
Cuota líquida	3.322.517
Retenciones y pagos a cuenta	-204.000
Cuota diferencial	3.118.517

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	3.322.517	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		204.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		3.118.517

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles deterioro de clientes (129.000 × 30 %)	38.700	
6301	Impuesto diferido		38.700

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	60.000	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles garantía 2014 ... (200.000 × 30 %)		60.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles garantía 2015 ... (300.000 × 30 %)	90.000	
8301	Impuesto diferido		90.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	6.000	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles amortizaciones ... (20.000 × 30 %)		6.000

Regularización de las cuentas del gasto devengado por el impuesto sobre beneficios:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	62.700	
6300	Impuesto corriente		3.322.517
129	Resultado del ejercicio	3.259.817	

$$\text{Resultado del ejercicio} = 10.716.056 - 3.259.817 = 7.456.239$$

Asiento de cierre (apartado no solicitado en el enunciado):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	1.000.000	
112	Reserva legal	200.000	
113	Reservas voluntarias	1.800.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	3.000.000	
130	Subvenciones oficiales de capital	420.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	1.044.167	
400	Proveedores	2.916.667	
438	Anticipos de clientes	2.500.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	930.000	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales	800.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible	3.333	
485	Ingresos anticipados	200.000	
465	Remuneraciones pendientes de pago	10.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	1.750.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	10.000	
525	Efectos a pagar a corto plazo	50.000	
175	Efectos a pagar a largo plazo	45.833	
390	Deterioro de valor de las mercaderías	40.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	129.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	3.118.517	
129	Resultado del ejercicio	7.456.239	
210	Terrenos y bienes naturales		1.000.000
231	Construcciones en curso		1.447.056
216	Mobiliario		500.000
218	Elementos de transporte		1.000.000
217	Equipos para procesos de información		680.000
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		10.500.000
300	Mercaderías		3.600.000
430	Clientes		4.300.000
474	Activos por diferencias temporarias deducibles		182.700
480	Gastos anticipados		150.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.944.000
21-	Otro intangible. Franquicias		120.000

APARTADO D

Denominación	Importe
A) OPERACIONES CONTINUADAS	
1. Importe neto de la cifra de negocios	48.200.000
a) Ventas	46.700.000
b) Prestaciones de servicios	1.500.000
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso	
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	80.000
4. Aprovisionamiento	-23.520.000
	.../...

Denominación	Importe
.../...	
a) Consumo de mercaderías	-23.480.000
b) Consumos de materias primas y otras materias consumibles	
c) Trabajos realizados por otras empresas	
d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos	-40.000
5. Otros ingresos de explotación	0
a) Ingresos accesorios	
b) Subvenciones de explotación incorporadas a resultado del ejercicio	
6. Gastos de personal	-12.110.000
a) Sueldos, salarios y asimilados	-9.610.000
b) Cargas sociales	-2.500.000
c) Provisiones	
7. Otros gastos de explotación	-1.725.000
a) Servicios exteriores	-1.496.000
b) Tributos	
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones comerciales	-229.000
d) Otros gastos de gestión corriente	
8. Amortizaciones del inmovilizado	-447.500
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	200.000
10. Excesos de provisiones	
11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado	0
a) Deterioro y pérdidas	
b) Resultado por enajenaciones y otras	
12. Resultados excepcionales	-150.000
	.../...

Denominación	Importe
.../...	
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	10.527.500
13. Ingresos financieros	20.000
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio	0
a1) En empresas del grupo y asociadas	
a2) En terceros	
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros	20.000
b1) En empresas del grupo y asociadas	
b2) En terceros	20.000
14. Gastos financieros	-111.833
a) Por deudas empresas del grupo y asociadas	
b) Por deudas con terceros	-111.833
c) Por actualización de provisiones	
15. Variación de valor razonable de instrumentos financieros	150.000
a) Cartera de negociación y otros	
b) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles venta	150.000
16. Diferencias de cambio	83.333
17. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	47.056
a) Deterioros y pérdidas	
b) Resultados por enajenaciones y otros	47.056
A.2) RESULTADO FINANCIERO	188.556
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	10.716.056
18. Impuesto sobre beneficios	-3.259.817
A.4) RESULTADO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS	7.456.239
.../...	

Denominación	Importe
.../...	
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS	
19. Resultado del ejercicio de operaciones interrumpidas	
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	7.456.239

Balance de situación (no solicitado en el enunciado del ejercicio):

Activo	Importe
A) ACTIVO NO CORRIENTE	14.382.256
I. INMOVILIZADO INTANGIBLE	116.667
6. Otro inmovilizado intangible	116.667
II. INMOVILIZADO MATERIAL	3.582.889
1. Terrenos y construcciones	1.000.000
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	1.135.833
3. Inmovilizado en curso y anticipos	1.447.056
V. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO	10.500.000
1. Instrumentos de patrimonio	10.500.000
VI. ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	182.700
B) ACTIVO CORRIENTE	11.825.000
I. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	
II. EXISTENCIAS	3.560.000
1. Comerciales	3.560.000
III. DEUDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A COBRAR	4.171.000
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	
2. Clientes empresas del grupo y asociadas	4.171.000
	.../...

Activo	Importe
.../...	
VI. PERIODIFICACIONES A CORTO PLAZO	150.000
VII. EFECTIVOS Y OTROS ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES	3.944.000
1. Tesorería	3.944.000
2. Otros activos líquidos equivalentes	
TOTAL ACTIVO	26.207.256
Patrimonio neto y pasivo	Importe
A) PATRIMONIO NETO	12.626.239
A-1) FONDOS PROPIOS	10.456.239
I. CAPITAL	1.000.000
1. Capital escriturado	1.000.000
2. (Capital no exigido)	
II. PRIMA DE EMISIÓN	
III. RESERVAS	2.000.000
1. Legal y estatutarias	200.000
2. Otras reservas	1.800.000
VII. RESULTADO DEL EJERCICIO	7.456.239
A-2) AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR	1.750.000
I. ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA	1.750.000
A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	420.000
B) PASIVO NO CORRIENTE	3.975.833
II. DEUDAS A LARGO PLAZO	3.045.833
2. Deudas con entidades de crédito	3.000.000
5. Otros pasivos financieros	45.833
IV. PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO	930.000
.../...	

Patrimonio neto y pasivo	Importe
.../...	
C) PASIVO CORRIENTE	9.605.184
II. PROVISIONES A CORTO PLAZO	800.000
III. DEUDAS A CORTO PLAZO	60.000
2. Deudas con entidades de crédito	10.000
5. Otros pasivos financieros	50.000
V. ACREEDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A PAGAR	8.545.184
1. Proveedores	2.916.667
4. Personal (Remuneraciones pendientes de pago)	10.000
5. Pasivos por impuesto corriente	3.118.517
7. Anticipos de clientes	2.500.000
VI. PERIODIFICACIONES A CORTO PLAZO	200.000
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	26.207.256

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

1. La sociedad XXX firma el 1 de enero de 20X3 un contrato de arrendamiento de un elemento de transporte por un periodo de tres años, siendo su precio de contado de 6.300 um, coincidiendo con el valor actual de las cuotas. La vida útil del elemento de transporte se estima en tres años.

Las cuotas se abonarán el día 31 de diciembre de cada año y el importe de cada una asciende a 2.300 um.

Se pide:

Contabilizar las operaciones derivadas del contrato de arrendamiento financiero en el ejercicio 20X3.

2. La sociedad XXX emite el 1 de enero de 20X3 un empréstito de obligaciones convertibles con las siguientes características:

- Número de títulos (obligaciones): 24.000.
- Valor nominal: 10 um.
- Valor de emisión: 10,7 um.
- Valor de reembolso: 11 um.
- Interés nominal: 3%. Cupón pagadero el 31 de diciembre de cada año.
- El interés efectivo de empréstitos que no lleven asociado un componente de patrimonio es: 5%.
- Fecha de vencimiento: 31 diciembre de 20X4.
- La opción de conversión se ajustará a la siguiente regla: por cada obligación se entregarían 2 acciones de la sociedad XXX. El valor nominal unitario de las acciones es de 4 um.

Llegado el vencimiento, la totalidad de los tenedores de las obligaciones ejerce su derecho de conversión en acciones en 20X5.

Se pide:

1. Determinar el importe del pasivo correspondiente al empréstito y, en su caso, del componente de patrimonio del mismo.
2. Registro contable de la emisión del empréstito y de la contabilización de los gastos financieros.
3. Registro contable del pago de los cupones de intereses, de la ampliación de capital y de la conversión de obligaciones en acciones.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

El contrato debe calificarse como un arrendamiento financiero, ya que la duración del mismo se extiende durante toda la vida útil del bien.

El equilibrio financiero que nos permite calcular el tipo de interés efectivo de la operación es el siguiente:

$$6.300 = 2.300/(1 + i)^{-1} + 2.300/(1 + i)^{-2} + 2.300/(1 + i)^{-3}$$

Tanto unitario de la operación = 4,69027%

El cuadro de imputación de la carga financiera, amortización financiera y coste amortizado a lo largo de la vida de la operación es el siguiente:

Fecha	Intereses	Pago	Amortización financiera	Coste amortizado
01-01-20X3				6.300
31-12-20X3	295,49	2.300	2.004,51	4.295,49
31-12-20X4	201,47	2.300	2.098,53	2.196,96
31-12-20X5	103,04	2.300	2.196,96	0

El asiento el 1 de enero de 20X3 para reflejar la firma del contrato será el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	6.300	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		2.004,51
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo		4.295,49

Al 31 de diciembre de 20X3 las operaciones a registrar son las siguientes:

- Devengo de la carga financiera.
- Pago de la primera cuota.
- Amortización técnica.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	295,49	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		295,49

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	2.300	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.300

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.100	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte (6.300/3)		2.100

APARTADO 2

Punto 1

En este caso se plantea la emisión de un empréstito convertible en acciones de la propia sociedad con una relación de canje fija por lo que, desde el punto de vista contable, debe tratarse como un instrumento compuesto que según la NRV 9.^a del PGC debe tratarse de la siguiente forma:

«Un instrumento financiero compuesto es un instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo y de patrimonio simultáneamente.

Si la empresa hubiese emitido un instrumento financiero compuesto, reconocerá, valorará y presentará por separado sus componentes.

La empresa distribuirá el valor en libros inicial de acuerdo con los siguientes criterios que, salvo error, no será objeto de revisión posteriormente:

- Asignará al componente de pasivo el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado el componente de patrimonio.
- Asignará al componente de patrimonio la diferencia entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo.
- En la misma proporción distribuirá los costes de transacción».

El desglose en ambos componentes es el siguiente:

Valor total del instrumento	256.800
Valor del pasivo financiero	252.843,54
Valor del instrumento de patrimonio (diferencia)	3.956,46

El importe del pasivo financiero corresponde al valor actual de los cupones y del valor de reembolso al tipo de 5%.

$$\text{Valor actual del pasivo financiero} = 7.200/1,05^{-1} + (7.200 + 24.000 \times 11)/1,05^{-2}$$

Una vez obtenido el importe del pasivo financiero se realiza el cuadro correspondiente para determinar la carga financiera, amortización financiera y coste amortizado de cada periodo:

Fecha	Intereses	Pago	Amortización financiera	Coste amortizado
01-01-20X3				252.843,54
31-12-20X3	12.642,18	7.200	-5.442,18	258.285,71
31-12-20X4	12.914,29	271.200	258.285,71	0

Puntos 2 y 3

Nota previa: A efectos de solución estos dos apartados de resuelven juntos.

1 de enero de 20X3

Emisión de las obligaciones convertibles:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um (24.000 × 10,7)	256.800	
178	Obligaciones y bonos convertibles		252.843,54
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos		3.956,46

31 de diciembre de 20X3

Devengo de la carga financiera del año 20X3, pago del primer cupón y reclasificación a corto plazo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	12.642,18	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.200
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
178	Obligaciones y bonos convertibles		5.442,18

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo	258.285,71	
178	Obligaciones y bonos convertibles		258.285,71

31 de diciembre de 20X3

Devengo de los intereses y pago del cupón:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	12.914,29	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.200
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo		5.714,29

Por el vencimiento de las obligaciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo (24.000 × 11)	264.000	
5091	Obligaciones y bonos convertibles amortizados		264.000

El número de acciones a emitir con la relación de canje propuesta por el enunciado es:

$$24.000 \times 2/1 = 48.000 \text{ acciones con un nominal de 4 um}$$

Y su valor de emisión:

$$264.000/48.000 = 5,5; \Rightarrow \text{Prima de emisión} = 5,5 - 4 = 1,5$$

Emisión de acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	264.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (48.000 × 5,5)		264.000

Canje:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5091	Obligaciones y bonos convertibles amortizados	264.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		264.000

Inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	264.000	
100	Capital social (48.000 × 4)		192.000
110	Prima de emisión o asunción (48.000 × 1,5)		72.000

Cancelación de la cuenta 1110, «Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos	3.956,46	
110	Prima de emisión o asunción		3.956,46