

## SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE GESTIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL, ESPECIALIDAD DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD

**Inmaculada de Benito Cámara**

*Profesora del CEF*

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de acceso libre, en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad, convocado por Orden ESS/1905/2015, de 15 de septiembre (BOE de 21 de septiembre)].

---

### Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Ordenación de un balance de comprobación, operaciones del mes de marzo, regularización y cierre trimestral. Obtención del balance de situación al final del trimestre y cuenta de resultados trimestral. Elaboración de estado de gastos e ingresos reconocidos del estado de cambios en el patrimonio neto.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Operaciones con inmovilizado material, adquisición, capitalización de gastos financieros, provisión para desmantelamiento. Reembolso de préstamo.
- Caso 3. Contabilidad financiera y de sociedades.** Concesión de créditos, imputación de intereses, ampliación de capital social con aportaciones no dinerarias, liquidación del impuesto sobre sociedades, activos y pasivos fiscales.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 1

### Contabilidad financiera

La empresa Alicante, SA se dedica a la fabricación y venta de caramelos. A 28 de febrero del año X5 dispone de la siguiente información contable por las operaciones realizadas en enero y febrero:

N.º cuenta	Conceptos	Saldos (€)
206	Aplicaciones informáticas .....	60.000
211	Maquinaria .....	210.000
216	Mobiliario .....	36.000
300	Materias primas (existencias iniciales) .....	5.000
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	110.000
431	Clientes, efectos a cobrar .....	500.000
542	Créditos a corto plazo .....	100.000
572	Bancos .....	590.000
600	Compras de materias primas .....	360.000
640	Sueldos y salarios .....	70.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa .....	18.000
621	Arrendamientos y cánones .....	20.000
607	Trabajos realizados por otras empresas .....	25.000
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas .....	45.000
100	Capital .....	A determinar
112	Reserva legal .....	36.000
113	Reservas voluntarias .....	50.000
1290	Beneficios ejercicio X4 .....	20.000
130	Subvenciones oficiales en capital .....	37.000
		.../...

N.º cuenta	Conceptos	Saldos (€)
.../...		
171	Deudas a corto plazo .....	85.000
400	Proveedores .....	60.000
700	Ventas de caramelos .....	1.400.000
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta .....	16.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....	294.000
490	Deterioro valor de crédito operaciones comerciales .....	30.000
476	Organismos Seguridad Social, acreedores .....	8.000
280	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas .....	24.000
2811	Amortización acumulada maquinaria .....	26.000
2816	Amortización acumulada mobiliario .....	A determinar

### Operaciones realizadas en marzo:

- El 1 de marzo se venden 50.000 kg de caramelos por 20 euros/kg (IVA no incluido). Se cobran 400 euros al contado y el resto con giro de letras. La factura incluye 50.000 euros por envases que podrán ser devueltos en el plazo de 20 días.
- El 2 de marzo se compran 80.000 unidades de materias primas por valor de 1,2 euros/unidad (IVA no incluido) a pagar en 14 meses. Los intereses por aplazamiento ascienden a 3.000 euros.
- El 5 de marzo se descuentan letras en el banco por 1.300.000 euros. La entidad bancaria cobra 13.000 euros por intereses y gastos.
- El 7 de marzo se abonan los gastos siguientes: luz, 40.000 euros; comunicaciones, 80.000 euros; material de oficina, 24.000 euros (IVA no incluido).
- El 8 de marzo se pagan 50.000 euros (IVA no incluido) por transportes a la empresa Rueda, SL. De esta cifra, 4.000 euros corresponden al transporte por compras de las materias primas y el resto al transporte por las ventas de caramelos.
- El 15 de marzo se abona una prima anual, que cubre hasta el 14 de marzo de X6, por seguros de siniestros y responsabilidad civil. La prima asciende a 7.500 euros.
- El 20 de marzo Alicante cobra 3.000 euros a la empresa Venecia por un curso de formación al personal que se impartirá en el mes de mayo.

- El 28 de marzo se contabiliza y abona la nómina correspondiente a dicho mes: sueldos y salarios, 35.000 euros; Seguridad Social a cargo de la empresa, 9.000 euros; Seguridad Social a cargo del empleado, 2.000 euros; Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), 7.500 euros. Las nóminas se pagan por transferencia bancaria. Han quedado pendientes de pago unas indemnizaciones por despido que ascienden a 20.000 euros. Se abona la deuda con la Seguridad Social correspondiente al mes de febrero.
- El 29 de marzo vencen las letras descontadas y se cobra un total de 1.100.000 euros. El resto han sido impagadas.
- El 30 de marzo la empresa Alicante paga el alquiler del edificio que tiene contratado a 10 años desde X3 por 10.000 euros/mes. Durante el mes de marzo ha sido necesario acondicionar la planta baja para ampliar la fábrica. El coste del acondicionamiento asciende a 35.000 euros y ha sido realizado por Alicante con sus propios medios, aunque por problemas no previstos se comenzará a utilizar en el mes de mayo. Se estima la vida útil del arreglo en 5 años.
- El 31 de marzo se procede a contabilizar la liquidación trimestral del IVA.
- El 31 de marzo se dan por vencidos los envases que no han sido devueltos en el plazo establecido.

### Ajustes previos al cierre trimestral de cuentas:

- a) El deterioro de las operaciones comerciales pendientes de cobro se valora en 10.000 euros.
- b) Datos relacionados con las existencias:
  - Materias primas. Existencias iniciales: 5.000 unidades; compras de enero y febrero: 400.000 unidades. El recuento físico refleja que a 31 de marzo había 15.000 unidades en el almacén. Sin embargo, los controles de salidas a fábrica indican que el consumo ascendió a 465.000 unidades.
  - Caramelos. Existencias finales: 12.000 kg. Coste unitario de producción: 10 euros/kg. Por cierre temporal de fronteras en el principal mercado de la empresa, se estima que el valor de la venta de los productos tendrá una caída del 50% y los gastos de distribución ascenderán a 4.000 euros.

La empresa aplica en criterio *coste medio ponderado* para valorar los movimientos del inventario en los activos corrientes.

- c) Datos relacionados con la amortización de los inmovilizados:

- Las aplicaciones informáticas se adquirieron el 1 de enero de X3. Se estima la vida útil en 5 años, su depreciación lineal y su valor residual nulo.
- La maquinaria fue adquirida por el valor que figura en los saldos y financiada en un 50% con una subvención de la Administración pública. La vida útil de la maquinaria se estima en 500.000 horas y su valor residual en 10.000 euros. En el primer trimestre de X5 ha sido utilizada durante 5.000 horas.
- El mobiliario se adquirió el 1 de enero de X1. Se estima la vida útil en 10 años, su depreciación lineal y su valor residual nulo.

### *Trabajo a realizar:*

- a) Contabilizar en el Libro Diario las operaciones de marzo de acuerdo con el Plan General de Contabilidad (PGC) vigente en España. Considere que el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de las operaciones sujetas al mismo es del 21%.
- b) Realizar los asientos de regularización y cierre de la contabilidad a 31 de marzo de X5.
- c) Elaborar los estados financieros de balance y cuenta de pérdidas y ganancias a 31 de marzo de X5 según los modelos incluidos en el plan contable.
- d) ¿Qué contenido debe figurar en el estado de ingresos y gastos reconocidos del trimestre X5?

## **SOLUCIÓN**

### **A) CONTABILIZAR EN EL LIBRO DIARIO LAS OPERACIONES DE MARZO DE ACUERDO CON EL PGC VIGENTE EN ESPAÑA. CONSIDERE QUE EL IVA DE LAS OPERACIONES SUJETAS AL MISMO ES DEL 21 %**

El supuesto proporciona los saldos de las cuentas del balance de comprobación al 28 de febrero de X5, por lo que a partir de los mismos se puede presentar dicho balance teniendo en cuenta que se han de obtener los saldos de las siguientes partidas:

- Amortización acumulada del mobiliario.
- Capital.

**Balance de comprobación a 28 de febrero de X5**

Código	Denominación cuenta	Saldos deudores	Saldos acreedores
206	Aplicaciones informáticas .....	60.000	
213	Maquinaria .....	210.000	
216	Mobiliario .....	36.000	
310	Materias primas .....	5.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	110.000	
431	Clientes, efectos a cobrar .....	500.000	
542	Créditos a corto plazo .....	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	590.000	
601	Compras de materias primas .....	360.000	
640	Sueldos y salarios .....	70.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa .....	18.000	
621	Arrendamientos y cánones .....	20.000	
607	Trabajos realizados por otras empresas .....	25.000	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas .....	45.000	
100	Capital social (2) .....		80.600
112	Reserva legal .....		36.000
113	Reservas voluntarias .....		50.000
129	Beneficios ejercicio X4 .....		20.000
130	Subvenciones oficiales de capital .....		37.000
521	Deudas a corto plazo .....		85.000
400	Proveedores .....		60.000
700	Ventas de caramelos .....		1.400.000
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta .....	16.000	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		294.000
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales .....		30.000
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores .....		8.000
2806	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas .....		24.000
2813	Amortización acumulada de maquinaria .....		26.000
2816	Amortización acumulada de mobiliario (1) .....		14.400
		2.165.000	2.165.000
			.../...

Código	Denominación cuenta	Saldos deudores	Saldos acreedores
.../...			
(1)	De la información complementaria se obtiene que la amortización acumulada de mobiliario asciende a: $(36.000/10 \text{ años}) \times 4 = 14.400$		
(2)	La cuenta 100, «Capital social», se obtiene por diferencia entre la suma de los saldos conocidos y el total. Dicha diferencia asciende a 80.600. Una vez que se ha completado el balance de comprobación o balance de sumas y saldos se registran en el libro diario las operaciones del mes de marzo.		

### 1 de marzo de X5

Venta de 50.000 kg de caramelos en envases con facultad de devolución.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	400	
431	Clientes efectos comerciales a cobrar .....	1.270.100	
700	Ventas de caramelos .....		1.000.000
437	Envases y embalajes a devolver por clientes .....		50.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		220.500

El artículo 80.Uno de la Ley del IVA señala en relación con los conceptos que integran la base imponible del impuesto:

«1.º El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución».

### 2 de marzo de X5

La deuda originada por esta compra, al existir intereses contractuales por aplazamiento y extenderse más allá de un año, debe valorarse inicialmente su valor razonable. La valoración posterior sería a coste amortizado en función del tipo de interés efectivo aunque a efectos de solución, considerando que se facilitan el monto de los intereses y no el tipo efectivo, se hará una imputación lineal de los mismos.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas $(80.000 \times 1,2)$ .....	96.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	20.160	
400	Proveedores a largo plazo .....		116.160

Además al 31 de marzo por los intereses devengados en el mes, ya que el supuesto pide un cierre al final del trimestre.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	214	
400	Proveedores a largo plazo (3.000/14) .....		214

5 de marzo de X5

El descuento de letras conlleva la reclasificación de los derechos de cobro y el registro de la financiación recibida. Asimismo, por la diferencia entre el importe recibido y el nominal de la deuda se registran los intereses del descuento.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4311	Efectos comerciales descontados .....	1.300.000	
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar .....		1.300.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	1.287.000	
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de <i>factoring</i> .....	13.000	
5208	Deudas por efectos descontados .....		1.300.000

7 de marzo de X5

Por los gastos devengados y pagados durante el mes.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
628	Suministros (luz) .....	40.000	
			.../...



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
628	Suministros (comunicaciones) .....	80.000	
629	Otros servicios (material de oficina) .....	24.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	30.240	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		174.240

8 de marzo de X5

Los transportes de venta se contabilizan en la cuenta 624, «Transportes», en tanto que los transportes de compras suponen mayor importe de la compra.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
624	Transportes .....	46.000	
601	Compras de materias primas .....	4.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	10.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		60.500

15 de marzo de X5

Por el pago de la prima de seguro anual, operación que está exenta de IVA:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros .....	7.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		7.500

Ya se ha indicado anteriormente que el ejercicio solicita un cierre trimestral, por tanto, con fecha 31 de marzo hay que realizar la periodificación correspondiente para imputar los gastos devengados hasta la fecha.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados .....	7.187	
625	Primas de seguros (7.500 × 11,5/12) .....		7.187

20 de marzo de X5

Al tratarse de un cobro sobre un curso que se impartirá en el mes de mayo, dado que se va a realizar un cierre trimestral ha de tratarse como un anticipo. Por otro lado, al no tratarse de la actividad principal se utilizará la cuenta 485, «Ingresos anticipados» en lugar de la cuenta 438, «Anticipos de clientes».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	3.000	
485	Ingresos anticipados .....		3.000

28 de marzo de X5

Por la nómina del mes de marzo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios .....	35.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa .....	9.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores .....		11.000
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas .....		7.500
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		25.500

Por las indemnizaciones que quedan pendientes de pago:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
641	Indemnizaciones .....	20.000	
465	Remuneraciones pendientes de pago .....		20.000

Por el pago de las deudas de la Seguridad Social correspondientes al mes de febrero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores .....	8.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		8.000

29 de marzo de X5

Por el vencimiento de las letras descontadas (1.300.000) de las cuales 200.000 han resultado impagadas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4315	Efectos comerciales impagados .....	200.000	
5208	Deudas por efectos descontados .....	1.300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		200.000
4311	Efectos comerciales descontados .....		1.300.000

30 de marzo de X5

Por el pago del alquiler del mes de marzo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones .....	10.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	2.100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		12.100

En relación con el acondicionamiento de la planta baja, la norma de registro y valoración (NRV) 3.<sup>a</sup> del PGC, «Normas particulares sobre el inmovilizado material» en su apartado h) indica:

«h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando esta sea inferior a la vida económica del activo».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material .....	35.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material .....		35.000

31 de marzo de X5

Los saldos de las cuentas Hacienda Pública, IVA repercutido y Hacienda Pública, IVA soportado en este momento son los siguientes:

472, «Hacienda Pública, IVA soportado»

Debe	Haber
110.000	
20.160	
30.240	
10.500	
2.100	
173.000	
Saldo deudor: 173.000	

477, «Hacienda Pública, IVA repercutido»

Debe	Haber
	294.000
	220.500
	514.500
Saldo acreedor: 514.500	

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....	514.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....		173.000
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA .....		341.500

Por la venta de envases, ya que no han sido devueltos en el plazo pactado (esta operación no tiene IVA, puesto que se devengó en la entrega de los envases).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
437	Envases y embalajes a devolver por clientes .....	50.000	
704	Ventas de envases y embalajes .....		50.000

## OPERACIONES DEL CIERRE DEL TRIMESTRE

**Apartado a).** El deterioro de los créditos por operaciones comerciales se lleva por el sistema global por lo que al cierre del ejercicio se anula el deterioro del ejercicio precedente y dota el del ejercicio actual.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales .....	30.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		30.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	10.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales .....		10.000

**Apartado b).** Movimiento del almacén de materias primas, cuya valoración se realiza a precio medio ponderado.

Concepto	N.º unidades	Precio unitario	Importe total
Existencias iniciales .....	5.000	1,00	5.000
Compras de enero y febrero .....	400.000	0,90	360.000
Compras de marzo .....	80.000	1,20	96.000
Transporte de compras .....			4.000
Total .....	485.000	0,96	465.000
			.../...

Concepto	N.º unidades	Precio unitario	Importe total
.../...			
Consumos .....	465.000	0,96	446.400
Existencias finales .....	15.000	0,96	14.400
Diferencias inventarios .....	5.000	0,96	4.800
Total .....	485.000	0,96	465.600

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas .....	5.000	
310	Materias primas .....		5.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas .....	14.400	
611	Variación de existencias de materias primas .....		14.400

El movimiento del almacén de caramelos (productos terminados) no es necesario efectuarlo porque nos dan el dato de las existencias finales directamente. Por otro lado, no había existencias iniciales.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados (12.000 kg × 10) .....	120.000	
712	Variación de existencias de productos terminados .....		120.000

Por otro lado, la NRV 10.<sup>a</sup> «Existencias» del PGC indica que cuando el valor neto realizable menos los gastos de venta sea inferior al coste de producción de los productos terminados y se trate de una pérdida de tipo reversible se deberá dotar el correspondiente deterioro. En este caso:

Coste de producción .....	120.000
Valor razonable menos gastos de venta (60.000 – 4.000) .....	56.000
Deterioro .....	64.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias .....	64.000	
395	Deterioro de valor de los productos terminados .....		64.000

### Apartado c). Amortizaciones.

Amortización de las aplicaciones informáticas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	3.000	
2806	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas .....		3.000
	[(60.000/5) × (3/12)]		

Amortización maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	2.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria .....		2.000
	[(210.000 - 10.000) × (5.000/500.000)]		

La máquina tenía una subvención del 50%, por lo que se realiza una transferencia a resultados por la mitad de la amortización efectuada.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital .....	1.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio .....		1.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital .....		1.000
130	Subvenciones oficiales de capital .....	1.000	

Amortización mobiliario:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	900	
2816	Amortización acumulada de mobiliario ..... [(36.000/10) × (3/12)]		900

**B) REALIZAR LOS ASIENTOS DE REGULARIZACIÓN Y CIERRE DE LA CONTABILIDAD A 31 DE MARZO DE X5**

Regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio .....	995.427	
601	Compras de materias primas .....		460.000
640	Sueldos y salarios .....		105.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa .....		27.000
621	Arrendamientos y cánones .....		30.000
607	Trabajos realizados por otras empresas .....		25.000
625	Publicidad, propaganda y relaciones públicas .....		45.000
662	Intereses de deudas .....		214
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de <i>factoring</i> .....		13.000
628	Suministros .....		120.000
629	Otros servicios .....		24.000
624	Transportes .....		46.000
625	Primas de seguros .....		313
641	Indemnizaciones .....		20.000
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales .....		10.000
693	Pérdidas por deterioro de existencias .....		64.000
680	Amortización del inmovilizado intangible .....		3.000
681	Amortización del inmovilizado material .....		2.900



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de caramelos .....	2.400.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material .....	35.000	
704	Ventas de envases y embalajes .....	50.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales	30.000	
611	Variación de existencias de materias primas .....	9.400	
712	Variación de existencias de productos terminados .....	120.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio .....	1.000	
129	Resultado del ejercicio .....		2.645.400

Cierre del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social .....	80.600	
112	Reserva legal .....	36.000	
113	Reservas voluntarias .....	50.000	
129	Beneficios ejercicio X4 .....	20.000	
130	Subvenciones oficiales de capital .....	36.000	
521	Deudas a corto plazo .....	85.000	
400	Proveedores .....	60.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales .....	10.000	
2817	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas .....	27.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria .....	28.000	
2816	Amortización acumulada de mobiliario .....	15.300	
400	Proveedores a largo plazo .....	116.374	
485	Ingresos anticipados .....	3.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores .....	11.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas .....	7.500	
465	Remuneraciones pendientes de pago .....	20.000	
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA .....	341.500	
490	Deterioro de valor de los productos terminados .....	64.000	
129	Resultado del ejercicio .....	1.649.973	

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
206	Aplicaciones informáticas .....		60.000
213	Maquinaria .....		210.000
218	Mobiliario .....		36.000
310	Materias primas .....		14.400
431	Clientes efectos a cobrar .....		470.100
542	Créditos a corto plazo .....		100.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		1.392.560
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta .....		16.000
480	Gastos anticipados .....		7.187
4312	Efectos comerciales impagados .....		200.000
219	Otro inmovilizado material .....		35.000
350	Productos terminados .....		120.000
		2.661.247	2.661.247

**C) ELABORAR LOS ESTADOS FINANCIEROS DE BALANCE Y CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS A 31 DE MARZO DE X5 SEGÚN LOS MODELOS INCLUIDOS EN EL PLAN CONTABLE**

**Cuenta de pérdidas y ganancias**

Denominación	Importe
<b>A) OPERACIONES CONTINUADAS</b>	
1. Importe neto de la cifra de negocios .....	2.450.000
a) Ventas .....	2.450.000
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso .....	120.000
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo .....	35.000
	.../...

Denominación	Importe
.../...	
<b>4. Aprovisionamiento</b> .....	<b>-475.600</b>
b) Consumos de materias primas y otras materias consumibles .....	-450.600
c) Trabajos realizados por otras empresas .....	-25.000
<b>6. Gastos de personal</b> .....	<b>-152.000</b>
a) Sueldos, salarios y asimilados .....	-125.000
b) Cargas sociales .....	-27.000
<b>7. Otros gastos de explotación</b> .....	<b>-245.313</b>
a) Servicios exteriores .....	-265.313
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones comerciales .....	20.000
<b>8. Amortizaciones del inmovilizado</b> .....	<b>-5.900</b>
<b>9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras</b> .....	<b>1.000</b>
<b>11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado</b> .....	<b>-64.000</b>
a) Deterioro y pérdidas .....	-64.000
<b>12. Resultados excepcionales</b>	
<b>A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN</b> .....	<b>1.663.187</b>
<b>14. Gastos financieros</b> .....	<b>-13.214</b>
b) Por deudas con terceros .....	-13.214
<b>A.2) RESULTADO FINANCIERO</b> .....	<b>-13.214</b>
<b>A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS</b> .....	<b>1.649.973</b>
<b>18. Impuesto sobre beneficios</b>	
<b>A.4) RESULTADO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS</b> .....	<b>1.649.973</b>
<b>A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO</b> .....	<b>1.649.973</b>

Balance de situación a 31 de marzo

Activo	Importe
<b>A) ACTIVO NO CORRIENTE .....</b>	<b>270.700</b>
<b>I. INMOVILIZADO INTANGIBLE .....</b>	<b>33.000</b>
5. Aplicaciones informáticas .....	33.000
<b>II. INMOVILIZADO MATERIAL .....</b>	<b>237.700</b>
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material .....	237.700
<b>B) ACTIVO CORRIENTE .....</b>	<b>2.246.247</b>
<b>I. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA</b>	
<b>II. EXISTENCIAS .....</b>	<b>70.400</b>
2. Materias primas y otros aprovisionamientos .....	14.400
4. Productos terminados .....	56.000
<b>III. DEUDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A COBRAR .....</b>	<b>676.100</b>
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios .....	660.100
6. Otros créditos con las Administraciones Públicas .....	16.000
<b>V. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO .....</b>	<b>100.000</b>
5. Otros activos financieros .....	100.000
<b>VI. PERIODIFICACIONES A CORTO PLAZO .....</b>	<b>7.187</b>
<b>VII. EFECTIVOS Y OTROS ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES .....</b>	<b>1.392.561</b>
1. Tesorería .....	1.392.561
<b>TOTAL ACTIVO .....</b>	<b>2.516.948</b>
<b>Patrimonio neto y pasivo</b>	<b>Importe</b>
<b>A) PATRIMONIO NETO .....</b>	<b>1.872.574</b>
	.../...

Patrimonio neto y pasivo	Importe
.../...	
<b>A-1) FONDOS PROPIOS .....</b>	<b>1.836.574</b>
<b>I. CAPITAL .....</b>	<b>80.600</b>
1. Capital escriturado .....	80.600
<b>III. RESERVAS .....</b>	<b>86.000</b>
1. Legal y estatutarias .....	36.000
2. Otras reservas .....	50.000
<b>VII. RESULTADO DEL EJERCICIO (1) .....</b>	<b>1.669.973</b>
<b>A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS .....</b>	<b>36.000</b>
<b>C) PASIVO CORRIENTE .....</b>	<b>644.374</b>
<b>I. PASIVOS VINCULADOS CON ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA</b>	
<b>II. PROVISIONES A CORTO PLAZO</b>	
<b>III. DEUDAS A CORTO PLAZO .....</b>	<b>85.000</b>
5. Otros pasivos financieros .....	85.000
<b>IV. DEUDAS CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A CORTO PLAZO</b>	
<b>V. ACREEDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A PAGAR .....</b>	<b>559.374</b>
1. Proveedores .....	176.374
4. Personal (remuneraciones pendientes de pago) .....	20.000
6. Otras deudas con las Administraciones públicas .....	360.000
<b>VI. PERIODIFICACIONES A CORTO PLAZO .....</b>	<b>3.000</b>
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C) .....</b>	<b>2.516.948</b>
(1) Recoge el resultado del año anterior y el del primer trimestre, ya que el primero todavía no ha sido objeto de reparto.	

**D) ¿QUÉ CONTENIDO DEBE FIGURAR EN EL ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS DEL TRIMESTRE X5?**

Estado de gastos e ingresos reconocidos

<b>A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias .....</b>	<b>1.649.974</b>
<b>Ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto</b>	
<b>I. Por valoración de activos financieros .....</b>	<b>0</b>
1. Activos financieros disponibles para la venta	
2. Otros ingresos/gastos	
<b>II. Por coberturas de flujos de efectivo .....</b>	<b>0</b>
<b>III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos</b>	
<b>IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes</b>	
<b>V. Efecto impositivo</b>	
<b>B) Total ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (I + II + III + IV + V) .....</b>	<b>0</b>
<b>Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias</b>	
<b>VI. Por valoración de instrumentos financieros</b>	
1. Activos financieros disponibles para la venta	
2. Otros ingresos/gastos	
<b>VII. Por coberturas de flujos de efectivo</b>	
<b>VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos .....</b>	<b>-1.000</b>
<b>IX. Efecto impositivo</b>	
<b>C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)</b>	<b>-1.000</b>
<b>Total de ingresos y gastos reconocidos (A + B + C) .....</b>	<b>1.648.974</b>

**CASO PRÁCTICO NÚM. 2**

## Contabilidad financiera

A fecha 1 de enero de X1, se dispone de la siguiente información sobre la sociedad Tambre:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terreno .....	190.000	Fondos propios .....	230.000
Tesorería .....	40.000		

El terreno fue adquirido el 1 de enero de X0 por 200.000 euros y a la fecha de balance se encuentra deteriorado por valor de 10.000 euros.

A 31 de diciembre de X1 el estudio técnico realizado sobre el valor del terreno indica que su valor, en ese momento, asciende a 180.000 euros.

El 1 de julio de X2 la dirección de Tambre decide utilizar el terreno para edificar una nave en la que almacenar sus mercancías. A este efecto, solicita un préstamo bancario, que se le concede en las siguientes condiciones:

- Capital prestado: 200.000 euros.
- Intereses anuales: 20.000 euros, a abonar el 1 de julio de cada año.
- Plazo de devolución: 2 años vencidos.

La construcción del almacén supondrá un coste total de 400.000 euros. Tambre negocia con la constructora que el 1 de septiembre de X2 dará comienzo la obra y le pagará 200.000 euros. El resto será abonado el 1 de enero de X5.

El 1 de octubre de X2 Tambre abona por transferencia la licencia de obras, que asciende a 30.000 euros.

El 1 de julio de X3 abona los intereses del préstamo.

El 31 de diciembre de X3 la constructora entrega la obra y Tambre procede a registrar la propiedad del edificio. Gastos ocasionados por la operación: 18.000 euros, que son abonados por transferencia bancaria. Se estima que el desmantelamiento del edificio supondrá un coste de 30.000 euros.

El 1 de julio de X4 abona los intereses y reintegra el préstamo solicitado.

El 31 de diciembre de X4 un nuevo estudio sobre las circunstancias que originaron el deterioro del terreno concluye que estas han desaparecido.

*Trabajo a realizar:*

Contabilizar las operaciones correspondientes a los ejercicios X1, X2, X3 y X4.

## **SOLUCIÓN**

### **AÑO X1**

*31 de diciembre de X1*

En primer lugar, señalar que el terreno se podría considerar como una inversión inmobiliaria, puesto que no hay datos acerca de su calificación.

A efectos de solución se considera como inmovilizado material.

La situación que había al 31 de diciembre de X0 es la siguiente:

Coste de terreno .....	200.000
Importe recuperable .....	190.000
Deterioro .....	10.000

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Valor contable terreno .....	190.000
Importe recuperable .....	180.000
Incremento deterioro .....	10.000



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material .....	10.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material .....		10.000

## AÑO X2

1 de julio de X2

En esta fecha se solicita y obtiene un préstamo para financiar la construcción de una nave para almacén iniciándose en esta fecha la obra, la cual se extiende a lo largo de 16 meses. En este sentido, cabe señalar que la NRV 2.<sup>a</sup> del PGC, en referencia a la determinación de la valoración inicial y del precio de adquisición señala que:

«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».

«El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	200.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		200.000

1 de septiembre de X2

Por el primer pago de la construcción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	200.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		200.000

1 de octubre de X2

Por la licencia de obras que supone mayor coste de la construcción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	30.000	
571	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		30.000

31 de diciembre de X2

En primer lugar, se reconocen los intereses devengados y no vencidos del préstamo:

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

Para determinar el inicio del momento de la capitalización de intereses, la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre el coste de producción de 15 de abril de 2015 en su apartado Noveno.5 señala:

«La fecha de inicio para la capitalización es aquella en la que la entidad cumple, por primera vez, todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) Se ha incurrido en gastos que deben incluirse en el coste de producción del activo.

b) Se ha incurrido en gastos financieros susceptibles de capitalizar.

c) Se están llevando a cabo las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta. Dentro de estas actividades se incluyen los trabajos técnicos y administrativos relevantes previos al comienzo de la construcción en sentido estricto, tales como las actividades necesarias para la obtención de los permisos previos al comienzo de la construcción. No obstante, quedan fuera de estas actividades la mera tenencia del activo cuando este no es objeto de producción o desarrollo alguno que implique un cambio en su condición».

Por tanto, solo se pueden capitalizar intereses desde el 1 de septiembre:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	6.667	
764	Incorporación al activo de gastos financieros (10.000 × 4/6) .....		6.667

## AÑO X3

1 de julio de X3

Las operaciones a realizar en esta fecha son las siguientes:

Devengo de los intereses del primer semestre y pago de los intereses anuales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	10.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito .....	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		20.000

Capitalización de los intereses de seis meses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	10.000	
764	Incorporación al activo de gastos financieros .....		10.000

Reclasificación a corto plazo del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....	200.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....		200.000

31 de diciembre de X3

En fecha se reconocen y capitalizan los intereses devengados por el préstamo desde el 1 de julio:

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

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	10.000	
764	Incorporación al activo de gastos financieros .....		10.000

Por la recepción de la obra, reconociendo 200.000 euros que serán abonados el 1 de enero de X5:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	200.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		200.000

Los gastos de inscripción registral suponen mayor importe del precio de adquisición según se establece en la NRV 2.<sup>a</sup> «Inmovilizado material» del PGC:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	18.000	
571	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		18.000

Por la redenominación de la cuenta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones .....	474.667	
231	Construcciones en curso .....		474.667

La provisión para desmantelamiento supone mayor coste del edificio y se supone que los 30.000 euros son el valor actual de la misma:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones .....	30.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado .....		30.000

## AÑO X4

1 de julio de X4

Por el pago de los intereses y devolución de la deuda:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	10.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito .....	10.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....	200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		220.000

31 de diciembre de X4

El enunciado solo indica que las circunstancias que originaron el deterioro han desaparecido, pero no facilita datos para la amortización de la construcción y actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
291	Deterioro de valor del inmovilizado material .....	20.000	
791	Reversión del deterioro del inmovilizado material .....		20.000

## CASO PRÁCTICO NÚM. 3

### Contabilidad financiera y de sociedades

A) El día 1 de enero de X2, la sociedad anónima Clara, SA concede un crédito de 40.000 euros a la sociedad Bancarrota, cuyo reembolso se realizará mediante 3 anualidades de 14.413,94 euros.

La sociedad Clara, SA asume o soporta los costes de transacción que ascienden a 400 euros.

El tipo de interés efectivo de la operación es de: 3,47749% anual.

*Trabajo a realizar:*

Contabilización de las operaciones en el momento inicial y al término de cada uno de los tres años (X2, X3 y X4).

**B)** El 10 de febrero de X6, la sociedad Clara, SA amplía el capital social, emitiendo 2.000 acciones con un valor nominal de 55 euros/acción. Su valor de emisión asciende a 60 euros/acción.

Al término del periodo de suscripción ha sido suscrito y desembolsado el 90% de las acciones.

Respecto al 10% restante, el consejo de administración decide que la sociedad se quede con ellas.

Un año después, no consigue colocar las susodichas acciones, procediendo a su amortización.

*Trabajo a realizar:*

Contabilización de las operaciones correspondientes.

**C)** La empresa Clara, SA compra una maquinaria, siendo el valor de adquisición 60.000 euros. La vida útil prevista es de 6 años y su valor residual de 0 euros. La maquinaria entra en funcionamiento el 1 de enero de X6.

La empresa se acoge a un plan de amortización acelerado, autorizado por el Ministerio de Hacienda. La amortización fiscal permitida es la siguiente:

- X6: 30.000 euros.
- X7: 20.000 euros.
- X8: 10.000 euros.

Los beneficios contables brutos generados a lo largo de los 6 años, teniendo en cuenta las amortizaciones contables, ascienden a 50.000 euros.

*Trabajo a realizar:*

Contabilización del impuesto sobre beneficios, correspondientes a los ejercicios económicos cerrados al 31 de diciembre de X6, X7, X8, X9, X10 y X11, considerando como tipo de gravamen el 25%.

**SOLUCIÓN****APARTADO A***1 de enero de X2*

La sociedad Clara concede un crédito a la sociedad Bancarrota, es decir, que se trata de un activo financiero que se incluye en la categoría de préstamos y partidas a cobrar cuya valoración inicial es por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, es decir, en el caso planteado:  $40.000 + 400 = 40.400$ .

La valoración posterior es por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo, importe que es facilitado por el enunciado del supuesto (3,47749% anual).

El cuadro de la operación con el tipo efectivo es el siguiente:

Años	Coste amortizado	Intereses (tipo efectivo)	Cobro	Amortización	Coste amortizado final
1	40.400,00	1.404,91	14.413,94	13.009,03	27.390,97
2	27.390,97	952,52	14.413,94	13.461,42	13.929,54
3	13.929,54	484,40	14.413,94	13.929,54	0,00
		2.841,82	43.241,82	40.400,00	

A efectos de solución se supone que las anualidades se abonan el 31 de diciembre de cada año.

Por la concesión de crédito:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo .....	13.009,03	
252	Créditos a largo plazo .....	27.390,97	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		40.400,00

31 de diciembre de X2

Por el cobro de la primera anualidad y la reclasificación de la amortización financiera de la segunda anualidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	14.413,94	
762	Ingresos de créditos .....		1.404,91
542	Créditos a corto plazo .....		13.009,03

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo .....	13.461,42	
252	Créditos a largo plazo .....		13.461,42

31 de diciembre de X3

Por el cobro de la segunda anualidad y la reclasificación de la amortización financiera de la tercera anualidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	14.413,94	
762	Ingresos de créditos .....		952,52
542	Créditos a corto plazo .....		13.461,42



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo .....	13.929,54	
252	Créditos a largo plazo .....		13.929,54

31 de diciembre de X4

Por el cobro de la tercera anualidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	14.413,94	
762	Ingresos de créditos .....		484,40
542	Créditos a corto plazo .....		13.929,54

## APARTADO B

10 de febrero de X6

En esta fecha se produce la emisión de 2.000 acciones para la ampliación de capital siendo su valor de emisión 60 euros/acción (55 euros de valor nominal y 5 de prima).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas .....	120.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (2.000 × 60) .....		120.000

Durante el periodo de suscripción se han suscrito 1.800 acciones que se han desembolsado por lo que procede el siguiente asiento.

Por las suscripciones recibidas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (1.800 × 60) .....	108.000	
190	Acciones o participaciones emitidas .....		108.000

El 10% restante de las acciones emitidas, es decir, 200 acciones son suscritas por la propia sociedad según decisión del consejo de administración. Se trata de una adquisición originaria que está regulada en los artículos 134 al 139 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC).

El artículo 134 indica que esta operación no se puede realizar:

«En ningún caso las sociedades de capital podrán asumir o suscribir sus propias participaciones o acciones ni las creadas o emitidas por su sociedad dominante».

Sin embargo, el artículo 136, «Adquisición originaria por la sociedad anónima», también se refiere a la adquisición originaria en los siguientes términos.

«1. Las acciones suscritas infringiendo la prohibición del artículo 134 **serán propiedad** de la sociedad anónima suscriptora.

2. Cuando se trate **de suscripción de acciones propias** la obligación de **desembolsar recaerá** solidariamente sobre los socios fundadores o los promotores y, en caso de aumento de capital social, sobre **los administradores**.

[...].».

Por último, el artículo 139 se refiere a las consecuencias de la infracción:

«1. Las participaciones sociales y las acciones adquiridas por sociedad anónima en contravención de lo dispuesto en el artículo 134 **deberán ser enajenadas en el plazo máximo de un año** a contar desde la fecha de la primera adquisición.

2. **Transcurrido este plazo sin que hubiera tenido lugar la enajenación**, los administradores procederán de inmediato a convocar junta general para que **acuerde la amortización de las acciones propias con la consiguiente reducción del capital social**.

[...].».

Por tanto, por las acciones que han sido adjudicadas a la sociedad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales ... (200 × 60)	12.000	
190	Acciones o participaciones emitidas .....		12.000

Y por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción .....	120.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
100	Capital social (2.000 × 55) .....		110.000
110	Prima de emisión o asunción (2.000 × 5) .....		10.000

Un año después, es decir, 10 de febrero de X7 se produce la amortización de las acciones según lo establecido en el artículo 139 del TRLSC:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (200 × 55) .....	11.000	
110	Prima de emisión o asunción (200 × 5) .....	1.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales .....		12.000

## APARTADO C

### AÑO X6

31 de diciembre de X6

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades X6:

Beneficio antes de impuestos .....	50.000
+/- Ajustes	
Libertad de amortización (1) .....	-20.000
Base imponible .....	30.000
Tipo de gravamen .....	25 %
Cuota íntegra .....	7.500
Deducciones .....	0
Cuota líquida .....	7.500
	.../...

.../...	
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	7.500

(1) La tabla de ajustes en el Impuesto sobre Sociedades a lo largo de la vida del bien es la siguiente:

Años	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste BI	Pasivos por diferencias temporarias imponibles 25 %
X6	10.000	30.000	-20.000	5.000 H
X7	10.000	20.000	-10.000	2.500 H
X8	10.000	10.000	0	
X9	10.000	0	+10.000	2.500 D
X10	10.000	0	+10.000	2.500 D
X11	10.000	0	+10.000	2.500 D

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente .....	7.500	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades .....		7.500

Por la diferencia temporaria y regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido .....	5.000	
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles .....		5.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio .....	12.500	
6300	Impuesto corriente .....		7.500
6301	Impuesto diferido .....		5.000

AÑO X7

31 de diciembre de X7

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades X7:

Beneficio antes de impuestos .....	50.000
+/- Ajustes	
Libertad de amortización .....	-10.000
Base imponible .....	40.000
Tipo de gravamen .....	25 %
Cuota íntegra .....	10.000
Deducciones .....	0
Cuota líquida .....	10.000
Retenciones y pagos a cuenta .....	0
Cuota diferencial .....	10.000

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente .....	10.000	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades .....		10.000

Por la diferencia temporaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido .....	2.500	
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles .....		2.500

Regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio .....	12.500	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
6300	Impuesto corriente .....		10.000
6301	Impuesto diferido .....		2.500

**AÑO X8**

31 de diciembre de X8

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades X8:

Beneficio antes de impuestos .....	50.000
+/- Ajustes	
Base imponible .....	50.000
Tipo de gravamen .....	25 %
Cuota íntegra .....	12.500
Deducciones .....	0
Cuota líquida .....	12.500
Retenciones y pagos a cuenta .....	0
Cuota diferencial .....	12.500

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente .....	12.500	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades .....		12.500

Por la regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio .....	12.500	
6300	Impuesto corriente .....		12.500

## AÑOS X9, X10 Y X11

31 de diciembre de X9, X10 y X11

La resolución del ejercicio para estos tres años es similar, ya que se produce un ajuste de +10.000 en cada uno de ellos y el beneficio antes de impuestos es igual.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades X9, X10 y X11.

Beneficio antes de impuestos .....	50.000
+/- Ajustes	
Libertad de amortización .....	10.000
Base imponible .....	60.000
Tipo de gravamen .....	25 %
Cuota íntegra .....	15.000
Deducciones .....	0
Cuota líquida .....	15.000
Retenciones y pagos a cuenta .....	0
Cuota diferencial .....	15.000

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente .....	15.000	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades .....		15.000

Por la diferencia temporaria en reversión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles .....	2.500	
6301	Impuesto diferido .....		2.500

Por la regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio .....	12.500	
6301	Impuesto diferido .....	2.500	
6300	Impuesto corriente .....		15.000