

# SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE HACIENDA

**Javier Romano Aparicio**

**Edesio Ureña Albacete**

*Profesores del CEF*

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema general de promoción interna en el Cuerpo Técnico de Hacienda, convocado por Resolución de 3 de septiembre de 2015 (BOE de 10 de septiembre)].

---

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Provisión para responsabilidades, reparto del resultado. Reducción de capital social por amortización de acciones propias. Pasivos financieros. Ampliación de capital social con aportaciones no dinerarias. Provisión por retribuciones a largo plazo al personal. Amortización. Valoración posterior del pasivo financiero. Amortizaciones. Subvenciones de capital.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Operaciones de compraventa de mercaderías. Baja de clientes. Subvención de capital. Amortizaciones. Ajuste del inventario final.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Prorrata general. Contrato de arrendamiento financiero. Importaciones. Compraventa de mercaderías. Operaciones con moneda extranjera.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación del impuesto sobre sociedades. Contabilidad del gasto devengado por el impuesto sobre sociedades. Conciliación de la base imponible y del gasto devengado por el impuesto sobre sociedades.
- Caso 5. Operaciones financieras.** Determinación del capital inicial del préstamo. Confección del cuadro de un préstamo y cálculo del capital vivo en algunas fechas.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 1

### Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad anónima 20DEFEBRERO presenta el balance de situación siguiente, con fecha 31 de diciembre de 20X4, en euros:

| Activo                                               |                   | Patrimonio neto y pasivo                     |                   |
|------------------------------------------------------|-------------------|----------------------------------------------|-------------------|
| Investigación .....                                  | 4.000.000         | Capital social .....                         | 10.000.000        |
| Desarrollo .....                                     | 2.000.000         | Reserva legal .....                          | 1.000.000         |
| Propiedad industrial .....                           | 6.000.000         | Reserva voluntaria .....                     | 1.600.000         |
| Amortización acumulada inmovilizado intangible ..... | (5.000.000)       | Prima de emisión de acciones .....           | 3.000.000         |
| Inmovilizado material .....                          | 24.000.000        | Acciones propias .....                       | (300.000)         |
| Amortización acumulada inmovilizado material .....   | (9.000.000)       | Resultado del ejercicio .....                | 4.000.000         |
| Existencias .....                                    | 3.000.000         | Subvenciones oficiales de capital .          | 2.000.000         |
| Deudores .....                                       | 1.000.000         | Provisión para otras responsabilidades ..... | 2.200.000         |
| Tesorería .....                                      | 2.000.000         | Proveedores .....                            | 4.500.000         |
| <b>Total .....</b>                                   | <b>28.000.000</b> | <b>Total .....</b>                           | <b>28.000.000</b> |

#### Información complementaria referida al balance de situación

- El capital social está formado por acciones de 1 euro de valor nominal.
- La sociedad adquirió en su momento 100.000 acciones propias, con la intención de proceder a su venta en fechas próximas.
- El inmovilizado material se amortiza en el 10% de su precio de adquisición. La propiedad industrial, adquirida en su totalidad con subvención oficial, se amortiza en el 10% de su precio de adquisición y el resto del inmovilizado intangible lo hace en el 20%.
- La provisión para responsabilidades se dotó para hacer frente a un pago, más que probable, para cubrir una indemnización para la que no se disponía de la póliza de seguros oportuna.

## Operaciones realizadas en el ejercicio 20X5

1. El día 2 de enero de 20X5 se recibe la sentencia definitiva y no recurrible del litigio que la sociedad tiene en curso, por la que queda obligada al pago de 2.000.000 de euros a efectuar el día 2 de febrero de 20X5 a través de Bancos.
2. El día 2 de febrero de 20X5 cancela la deuda que surge del litigio con sentencia en firme y desfavorable.
3. El día 20 de mayo de 20X5 se reúne la junta general de accionistas y toma, entre otros, los siguientes acuerdos: distribuir el resultado del ejercicio, dotando en primer lugar las reservas que impone la ley, y por el resto se reconoce un dividendo a los accionistas, que se abonará a los 15 días.
4. El día 5 de junio de 20X5 se abona el dividendo reconocido a los accionistas, a través de Bancos.
5. El día 1 de julio de 20X5 amortiza la totalidad de las acciones propias, en el momento en que cotizan en el mercado a 3,2 euros cada una. Los gastos en los que incurre la sociedad por esta operación ascienden a 1.000 euros, abonados por Bancos. La operación se realiza a través de Bancos.
6. El día 1 de septiembre de 20X5 la sociedad negocia con una entidad de crédito un préstamo de 2.000.000 de euros, con vencimiento el día 1 de septiembre de 20X6, en la que deberá abonarse el principal de la deuda junto con los intereses correspondientes. Esta deuda devenga unos intereses del 4% anual, con pagos semestrales. El día de la negociación el Banco ingresa en la cuenta corriente de la sociedad el importe del préstamo.
7. El 1 de octubre de 20X5 la sociedad amplía capital para recibir una aportación no dineraria, consistente en un edificio en perfectas condiciones de funcionamiento, que valora el experto independiente nombrado por el registrador mercantil en 9.000.000 de euros. Las acciones que emite la sociedad se valoran en 3 euros cada una. Los gastos de la operación se elevan a 5.000 euros, de los cuales 2.000 euros corresponden al importe facturado por el perito. En la misma fecha se adquiere el terreno que lo sustenta, también propiedad del socio, abonando por Bancos a este 1.000.000 de euros.
8. El 31 de diciembre de 20X5 se aprueba, mediante convenio colectivo de la sociedad, que los empleados que cumplan 25 años de servicio ininterrumpido tienen derecho a la percepción de una mensualidad de su salario. A tal efecto, la sociedad dota la cantidad de 10.000 euros, con carácter de largo plazo.
9. El 31 de diciembre de 20X5 la sociedad procede a amortizar los elementos de inmovilizado que posee en los porcentajes establecidos, incluido el edificio adquirido en la ampliación de capital.
10. El 31 de diciembre de 20X5 proceden a contabilizar los intereses devengados del préstamo.

*Trabajo a realizar:*

1. Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los 10 puntos anteriores.
2. Contabilice el dividendo que corresponde a un accionista que posee 100 acciones en propiedad, teniendo en cuenta la información de los puntos 3 y 4.
3. Realice los asientos contables del socio aportante del edificio del punto 7. Para este socio el edificio lo adquirió en su momento en 14.000.000 de euros y se encontraba amortizado en 9.000.000 de euros. El terreno que enajena se adquirió en su día en 600.000 euros.

(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

## **SOLUCIÓN**

### DESARROLLO DE LA INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

- Capital social: 10.000.000 de acciones de 1 euro de valor nominal.
- Acciones o participaciones propias en situaciones especiales: 300.000 euros/100.000 acciones propias = 3 euros de coste unitario.
- Amortización de inmovilizado material al 10% anual de su precio de adquisición lo que supone una cuota anual de  $24.000.000 \times 10\% = 2.400.000$ .
- Propiedad industrial tiene un valor contable de  $6.000.000 - 4.000.000 = 2.000.000$  euros, saldo que es igual al saldo pendiente de imputar de las subvenciones oficiales de capital, ya que el supuesto, según señala el enunciado, se realiza sin consideraciones fiscales. Su amortización anual, teniendo en cuenta que la vida útil es de 10 años, será de  $6.000.000/10 = 600.000$  euros. El resto del intangible (I+D) se amortiza en 20%, lo que supone un total de  $6.000.000 \times 20\% = 1.200.000$  euros.
- La provisión para responsabilidades tiene un saldo de 2.200.000 euros.

## 1. Realice las anotaciones contables que proceda, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los 10 puntos anteriores.

### Punto 1

2 de enero de 20X5

Por la recepción de la sentencia definitiva procede reclasificar la cuenta de provisión para responsabilidades, que recogía una posible deuda de cuantía y vencimiento indeterminado por una cuenta de pasivo que recoja la deuda de forma definitiva en una partida de tipo no comercial además de reconocer el exceso de provisión.

| Código | Denominación cuenta                                        | Debe      | Haber     |
|--------|------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 5292   | Provisión a corto plazo para otras responsabilidades ..... | 2.200.000 |           |
| 521    | Deudas a corto plazo .....                                 |           | 2.000.000 |
| 7952   | Exceso de provisión para otras responsabilidades .....     |           | 200.000   |

### Punto 2

2 de febrero de 20X5

En esta fecha se produce la cancelación de la deuda de la sentencia firme y desfavorable.

| Código | Denominación cuenta        | Debe      | Haber     |
|--------|----------------------------|-----------|-----------|
| 521    | Deudas a corto plazo ..... | 2.000.000 |           |
| 57     | Tesorería .....            |           | 2.000.000 |

### Punto 3

20 de mayo de 20X5

La junta toma el acuerdo de la distribución del resultado conforme a la legislación vigente y distribuyendo el resto en forma de dividendos.

En primer lugar, es evidente que el patrimonio neto es superior al capital social, por lo que no existe impedimento alguno para el reparto del beneficio.

El asiento de la distribución del resultado es el siguiente:

| Código | Denominación cuenta            | Debe      | Haber     |
|--------|--------------------------------|-----------|-----------|
| 129    | Resultado del ejercicio .....  | 4.000.000 |           |
| 112    | Reserva legal .....            |           | 400.000   |
| 113    | Reservas voluntarias .....     |           | 400.000   |
| 526    | Dividendo activo a pagar ..... |           | 3.200.000 |

### Reserva legal

«1. En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social».

|                                                 |            |
|-------------------------------------------------|------------|
| Capital social .....                            | 10.000.000 |
| 20 % Capital social .....                       | 2.000.000  |
| Saldo anterior reserva legal .....              | 1.000.000  |
| Dotación del ejercicio (4.000.000 × 10 %) ..... | 400.000    |

### Reservas voluntarias

El artículo 273.3 se refiere a la limitación de la distribución del beneficio cuando existen gastos de investigación y desarrollo en los siguientes términos:

«3. Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance».

A partir de los datos expuestos en la información complementaria:

|                                                          |            |
|----------------------------------------------------------|------------|
| Investigación .....                                      | 4.000.000  |
| Desarrollo .....                                         | 2.000.000  |
| Amortización acumulada del inmovilizado intangible ..... | -1.000.000 |
|                                                          | .../...    |

|                                   |                  |
|-----------------------------------|------------------|
| .../...                           |                  |
| <b>Valor contable</b> .....       | <b>5.000.000</b> |
| Reservas voluntarias .....        | 1.600.000        |
| Prima de emisión o asunción ..... | 3.000.000        |
| <b>Reservas disponibles</b> ..... | <b>4.600.000</b> |

### Dividendo a pagar

El dividendo a pagar es el importe restante. El dividendo unitario, teniendo en cuenta que hay 9.900.000 acciones en circulación, es:

$$3.200.000/9.900.000 = 0,3232 \text{ euros}$$

### Punto 4

5 de junio de 20X5

Por el pago del dividendo a los accionistas:

| Código | Denominación cuenta            | Debe      | Haber     |
|--------|--------------------------------|-----------|-----------|
| 526    | Dividendo activo a pagar ..... | 3.200.000 |           |
| 57     | Tesorería .....                |           | 3.200.000 |

### Punto 5

1 de julio de 20X5

La amortización de la totalidad de las acciones propias implica la consiguiente reducción de capital social por amortización de las acciones.

| Código | Denominación cuenta                | Debe    | Haber   |
|--------|------------------------------------|---------|---------|
| 100    | Capital social (100.000 × 1) ..... | 100.000 |         |
|        |                                    |         | .../... |

| Código  | Denominación cuenta                                                | Debe    | Haber   |
|---------|--------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| .../... |                                                                    |         |         |
| 113     | Reservas voluntarias .....                                         | 200.000 |         |
| 108     | Acciones o participaciones propias en situaciones especiales ..... |         | 300.000 |

Los gastos de las operaciones con instrumentos de patrimonio se imputan a reservas según establece la norma de registro y valoración (NRV) 9.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad (PGC) «Instrumentos financieros».

| Código | Denominación cuenta        | Debe  | Haber |
|--------|----------------------------|-------|-------|
| 113    | Reservas voluntarias ..... | 1.000 |       |
| 57     | Tesorería .....            |       | 1.000 |

## Punto 6

1 de septiembre de 20X5

El préstamo obtenido, al tratarse de un pasivo financiero, se valora inicialmente por el importe obtenido y posteriormente a coste amortizado en función del tipo de interés efectivo que en este caso coincide con el tipo inicial, ya que no hay gastos iniciales en la operación para el prestatario.

Por la recepción del préstamo:

| Código | Denominación cuenta                                 | Debe      | Haber     |
|--------|-----------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 57     | Tesorería .....                                     | 2.000.000 |           |
| 520    | Deudas a corto plazo con entidades de crédito ..... |           | 2.000.000 |

## Punto 7

1 de octubre de 20X5

Ampliación de capital con aportaciones no dinerarias.

El tratamiento de las ampliaciones de capital está desarrollado en el artículo 300 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital:



«Cuando para el contravalor del aumento consista en aportaciones no dinerarias, será preciso que al tiempo de la convocatoria de la junta se ponga a disposición de los socios un informe de los administradores en el que se describirán con detalle las aportaciones proyectadas, su valoración, las personas que hayan de efectuarlas, el número y valor nominal de las participaciones sociales o de las acciones que hayan de crearse o emitirse, la cuantía del aumento del capital social y las garantías adoptadas para la efectividad del aumento según la naturaleza de los bienes en que la aportación consista».

A partir de los datos del enunciado:

|                                                                                          |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Valoración del edificio .....                                                            | 9.000.000 |
| Valor de emisión de las acciones .....                                                   | 3         |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Valor nominal: 1</li> <li>• Prima: 2</li> </ul> |           |
| Número de acciones a emitir .....                                                        | 3.000.000 |

Emisión de las acciones:

| Código | Denominación cuenta                            | Debe      | Haber     |
|--------|------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 190    | Acciones o participaciones emitidas .....      | 9.000.000 |           |
| 194    | Capital emitido pendiente de inscripción ..... |           | 9.000.000 |

Por la suscripción de las acciones y recepción del edificio:

| Código | Denominación cuenta                       | Debe      | Haber     |
|--------|-------------------------------------------|-----------|-----------|
| 211    | Construcciones .....                      | 9.000.000 |           |
| 190    | Acciones o participaciones emitidas ..... |           | 9.000.000 |

Inscripción en el Registro Mercantil:

| Código | Denominación cuenta                               | Debe      | Haber     |
|--------|---------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 194    | Capital emitido pendiente de inscripción .....    | 9.000.000 |           |
| 110    | Capital social (3.000.000 × 1) .....              |           | 3.000.000 |
| 111    | Prima de emisión o asunción (3.000.000 × 2) ..... |           | 6.000.000 |

Gastos de la operación:

| Código | Denominación cuenta        | Debe  | Haber |
|--------|----------------------------|-------|-------|
| 113    | Reservas voluntarias ..... | 5.000 |       |
| 57     | Tesorería .....            |       | 5.000 |

Por la adquisición del terreno que sustenta al edificio:

| Código | Denominación cuenta               | Debe      | Haber     |
|--------|-----------------------------------|-----------|-----------|
| 210    | Terrenos y bienes naturales ..... | 1.000.000 |           |
| 57     | Tesorería .....                   |           | 1.000.000 |

## Punto 8

31 de diciembre de 20X5

Según la NRV 16.<sup>a</sup> «Pasivos por retribuciones al personal»:

«Tendrán la consideración de retribuciones a largo plazo al personal, las prestaciones posempleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como cualquier otra prestación a largo plazo que suponga una compensación económica a satisfacer con carácter diferido, respecto al momento en el que se presta el servicio».

Por otro lado, la cuenta 140, «Provisión por retribuciones a largo plazo al personal», señala entre los conceptos que recoge:

«Obligaciones legales, contractuales o implícitas con el personal de la empresa, distintas de las recogidas en las cuentas 146 y 147, sobre las que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, tales como retribuciones posempleo de prestación definida o prestaciones por incapacidad».

| Código | Denominación cuenta                                         | Debe   | Haber  |
|--------|-------------------------------------------------------------|--------|--------|
| 640    | Sueldos y salarios .....                                    | 10.000 |        |
| 140    | Provisión por retribuciones a largo plazo al personal ..... |        | 10.000 |

**Punto 9**

31 de diciembre de 20X5

Las amortizaciones, con base en los datos expuestos en el enunciado, son las siguientes:

|                                                              |                  |
|--------------------------------------------------------------|------------------|
| Inmovilizado anterior ( $24.000.000 \times 10\%$ ) .....     | 2.400.000        |
| Construcciones ( $9.000.000 \times 10\% \times 3/12$ ) ..... | 225.000          |
| <b>Total</b> .....                                           | <b>2.625.000</b> |

| Código | Denominación cuenta                                    | Debe      | Haber     |
|--------|--------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material .....           | 2.625.000 |           |
| 281    | Amortización acumulada del inmovilizado material ..... |           | 2.625.000 |

|                                                        |                  |
|--------------------------------------------------------|------------------|
| Propiedad industrial ( $6.000.000 \times 10\%$ ) ..... | 600.000          |
| Investigación y desarrollo .....                       | 1.200.000        |
| <b>Total</b> .....                                     | <b>1.800.000</b> |

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe      | Haber     |
|--------|----------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 680    | Amortización del inmovilizado intangible .....           | 1.800.000 |           |
| 280    | Amortización acumulada del inmovilizado intangible ..... |           | 1.800.000 |

Además, por el traspaso de la subvención de capital afectada a la propiedad industrial, en la parte proporcional a la amortización que en este caso es de 100%:

| Código | Denominación cuenta                                                                         | Debe    | Haber   |
|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 840    | Transferencia de subvenciones oficiales de capital .....                                    | 600.000 |         |
| 746    | Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio ..... |         | 600.000 |

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe    | Haber   |
|--------|----------------------------------------------------------|---------|---------|
| 130    | Subvenciones oficiales de capital .....                  | 600.000 |         |
| 840    | Transferencia de subvenciones oficiales de capital ..... |         | 600.000 |

## Punto 10

31 de diciembre de 20X5

Intereses devengados del préstamo:

| Código | Denominación cuenta                                              | Debe   | Haber  |
|--------|------------------------------------------------------------------|--------|--------|
| 662    | Intereses de deudas [(2.000.000 × 4% × 6/12) × 4/12] .....       | 13.333 |        |
| 527    | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito ..... |        | 13.333 |

## 2. Contabilice el dividendo que corresponde a un accionista que posee 100 acciones en propiedad, teniendo en cuenta la información de los puntos 3 y 4

Puntos 3 y 4

Reconocimiento del devengo de los dividendos y cobro:

| Código | Denominación cuenta                                             | Debe | Haber |
|--------|-----------------------------------------------------------------|------|-------|
| 545    | Dividendo a cobrar (100 acciones × 0,32) .....                  | 32   |       |
| 760    | Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio ..... |      | 32    |

| Código | Denominación cuenta      | Debe | Haber |
|--------|--------------------------|------|-------|
| 57     | Tesorería .....          | 32   |       |
| 545    | Dividendo a cobrar ..... |      | 32    |

## 3. Realice los asientos contables del socio aportante del edificio del punto 7. Para este socio el edificio lo adquirió en su momento en 14.000.000 de euros

**y se encontraba amortizado en 9.000.000 de euros. El terreno que enajena se adquirió en su día en 600.000 euros**

En la entrega del edificio y la recepción de las acciones, estas se valoran por su valor razonable que será el valor de emisión. Por la diferencia entre el valor razonable de las acciones recibidas y el valor contable del activo contable se reconoce el correspondiente resultado.

| Código | Denominación cuenta                                                                    | Debe      | Haber      |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------|------------|
| 250    | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio<br>(3.000.000 × 3) | 9.000.000 |            |
| 671    | Pérdidas procedentes del inmovilizado material .....                                   | 5.000.000 |            |
| 211    | Construcciones .....                                                                   |           | 14.000.000 |

Y por la venta del terreno:

| Código | Denominación cuenta                                    | Debe      | Haber   |
|--------|--------------------------------------------------------|-----------|---------|
| 57     | Tesorería .....                                        | 1.000.000 |         |
| 210    | Terrenos y bienes naturales .....                      |           | 600.000 |
| 771    | Beneficios procedentes del inmovilizado material ..... |           | 400.000 |

## CASO PRÁCTICO NÚM. 2

### Contabilidad financiera

La sociedad anónima Lacomercial presenta la siguiente información, referida al ejercicio económico 20X6:

1. El 1 de enero de 20X6 tiene en almacén mercaderías adquiridas en el ejercicio anterior por 1.300.000 euros. En la misma fecha, tiene recogido un deterioro de valor de las mercaderías de 22.000 euros y un deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales de 30.000 euros, aplicando la estimación global.
2. Durante el ejercicio adquirió mercaderías por importe de 21.000.000 de euros.
3. Recibió descuentos por pronto pago por 2.000 euros, por volumen de pedido por 4.000 euros y fueron devueltas mercaderías por importe de 6.000 euros.

4. Vendió mercaderías por importe de 62.000.000 de euros. El coste de las mercaderías vendidas fue de 20.000.000 de euros.
5. En el mes de mayo la sociedad solicita una subvención al Estado de 400.000 euros, para la compra de una máquina que reduce la contaminación.
6. Uno de los clientes que debía a la sociedad 20.000 euros se declara insolvente definitivo, dándose por perdido ese importe.
7. En el mes de octubre la sociedad recibe comunicación de que se le ha concedido la subvención solicitada en el mes de mayo, pero por un importe de 300.000 euros.
8. El 15 de noviembre de 20X6 la sociedad adquiere la máquina para la que solicitó subvención a la Administración pública. El importe de la máquina es de 400.000 euros, abonando 100.000 al contado y el resto se hará efectivo con el importe de la subvención.
9. El 1 de diciembre de 20X6 la máquina empieza a funcionar regularmente. Su vida útil es de 4 años y su amortización será lineal.
10. Al cierre del ejercicio procede a amortizar la máquina en la cuantía correspondiente. En esta fecha todavía no se tiene constancia en el banco de ingreso alguno relacionado con la subvención pública.
11. Al cierre del ejercicio se estima una pérdida definitiva en las mercaderías almacenadas de 2.000 euros y para el resto se estima una pérdida potencial de las mercaderías en almacén del 1 %.

### *Trabajo a realizar:*

Realice las anotaciones contables de los puntos 2 a 11 anteriores y calcule el valor de las existencias finales, cerrando el supuesto con los asientos de variación de existencias. Considere que las compras y ventas de mercaderías se efectúan a plazos.

(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

## SOLUCIÓN

### Punto 1

1 de enero de 20X6

Los saldos iniciales de las cuentas afectadas por el enunciado que se incorporan en el asiento de apertura son los siguientes:

| Saldos deudores   | Importe   | Saldos acreedores                                  | Importe |
|-------------------|-----------|----------------------------------------------------|---------|
| Mercaderías ..... | 1.300.000 | Deterioro de valor de las mercaderías .....        | 22.000  |
|                   |           | Provisión para otras operaciones comerciales ..... | 30.000  |

### Punto 2

Por la compra de mercaderías:

| Código | Denominación cuenta          | Debe       | Haber      |
|--------|------------------------------|------------|------------|
| 600    | Compras de mercaderías ..... | 21.000.000 |            |
| 400    | Proveedores .....            |            | 21.000.000 |

### Punto 3

Los descuentos por pronto pago, al tratarse de una operación que se realiza con posterioridad a la compra se registran en la cuenta 606, «Descuentos sobre compras por pronto pago», al igual que los descuentos por volumen que van a la cuenta 609, «*Rappels* por compras». Por su parte las devoluciones de compras se contabilizan en la cuenta 608, «Devoluciones de compras y operaciones similares».

| Código | Denominación cuenta | Debe   | Haber   |
|--------|---------------------|--------|---------|
| 400    | Proveedores .....   | 12.000 | .../... |

| Código  | Denominación cuenta                                   | Debe | Haber |
|---------|-------------------------------------------------------|------|-------|
| .../... |                                                       |      |       |
| 606     | Descuentos sobre compras por pronto pago .....        |      | 2.000 |
| 609     | <i>Rappels</i> por compras .....                      |      | 4.000 |
| 608     | Devoluciones de compras y operaciones similares ..... |      | 6.000 |

#### Punto 4

Por las ventas de mercaderías:

| Código | Denominación cuenta         | Debe       | Haber      |
|--------|-----------------------------|------------|------------|
| 430    | Clientes .....              | 62.000.000 |            |
| 700    | Ventas de mercaderías ..... |            | 62.000.000 |

Por el coste de venta no procede asiento contable, se trata de un dato que sirve para determinar el importe de las existencias finales en su momento, ya que el PGC no sigue un sistema administrativo para la contabilización de las existencias.

#### Punto 5

La solicitud de la subvención no implica asiento contable. Se registrará en el momento en que exista constancia de que se nos ha concedido.

#### Punto 6

Al tratarse de una pérdida definitiva no procede dotar deterioro, sino que directamente se registra la pérdida y se da de baja el derecho de cobro.

| Código | Denominación cuenta                                | Debe   | Haber  |
|--------|----------------------------------------------------|--------|--------|
| 650    | Pérdidas de créditos comerciales incobrables ..... | 20.000 |        |
| 430    | Clientes .....                                     |        | 20.000 |



## Punto 7

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en la NRV 18.<sup>a</sup> del PGC «Subvenciones».

A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

| Código | Denominación cuenta                                         | Debe    | Haber   |
|--------|-------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 4708   | Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas ..... | 300.000 |         |
| 940    | Ingresos de subvenciones oficiales de capital .....         |         | 300.000 |

Al cierre del ejercicio o en este momento por el traspaso de cuenta 940, «Ingresos de subvenciones oficiales de capital» a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital».

| Código | Denominación cuenta                                 | Debe    | Haber   |
|--------|-----------------------------------------------------|---------|---------|
| 940    | Ingresos de subvenciones oficiales de capital ..... | 300.000 |         |
| 130    | Subvenciones oficiales de capital .....             |         | 300.000 |

## Punto 8

15 de noviembre de 20X6

Por la adquisición de la maquinaria que está financiada con la subvención, la cual todavía no está en condiciones de funcionamiento por lo que se registra como maquinaria en montaje:

| Código | Denominación cuenta                             | Debe    | Haber   |
|--------|-------------------------------------------------|---------|---------|
| 233    | Maquinaria en montaje .....                     | 400.000 |         |
| 523    | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... |         | 300.000 |
| 570    | Caja, euros .....                               |         | 100.000 |

## Punto 9

1 de diciembre de 20X6

Al producirse la entrada en funcionamiento de la máquina de forma regular procede su re-clasificación a la denominación definitiva en la cuenta 213, «Maquinaria».

| Código | Denominación cuenta         | Debe    | Haber   |
|--------|-----------------------------|---------|---------|
| 213    | Maquinaria .....            | 400.000 |         |
| 233    | Maquinaria en montaje ..... |         | 400.000 |

## Punto 10

31 de diciembre de 20X6

Por la amortización de la maquinaria en función de su vida útil (4 años) de forma lineal:

| Código | Denominación cuenta                                                              | Debe     | Haber    |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------|----------|----------|
| 618    | Amortización del inmovilizado material .....                                     | 8.333,33 |          |
| 281    | Amortización acumulada del inmovilizado material .....<br>[(400.000/4) × (1/12)] |          | 8.333,33 |

La maquinaria estaba subvencionada en el 75 % del valor de adquisición. De acuerdo con la NRV 18.<sup>a</sup>, «Subvenciones» del PGC, la imputación de la subvención a resultados activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias se imputará como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

| Código | Denominación cuenta                                                                         | Debe  | Haber |
|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|
| 840    | Transferencia de subvenciones oficiales de capital (8.333 × 75 %) ...                       | 6.250 |       |
| 746    | Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio ..... |       | 6.250 |

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe  | Haber |
|--------|----------------------------------------------------------|-------|-------|
| 130    | Subvenciones oficiales de capital .....                  | 6.250 |       |
| 746    | Transferencia de subvenciones oficiales de capital ..... |       | 6.250 |

## Punto 11

El importe de las existencias finales se obtiene de la siguiente forma:

|                             |              |
|-----------------------------|--------------|
| Existencias iniciales ..... | 1.300.000    |
| Compras netas .....         | 20.988.000   |
| Coste de ventas .....       | - 20.000.000 |
| Existencias finales .....   | 2.288.000    |

Una vez calculado el importe de las existencias finales se procede al ajuste de los inventarios de las existencias iniciales y finales, considerando en estas últimas que hay una pérdida definitiva de 2.000 euros y una pérdida potencial del 1 %.

| Código | Denominación cuenta                           | Debe      | Haber     |
|--------|-----------------------------------------------|-----------|-----------|
| 610    | Variación de existencias de mercaderías ..... | 1.300.000 |           |
| 300    | Mercaderías .....                             |           | 1.300.000 |

| Código | Denominación cuenta                           | Debe      | Haber     |
|--------|-----------------------------------------------|-----------|-----------|
| 300    | Mercaderías .....                             | 2.286.000 |           |
| 610    | Variación de existencias de mercaderías ..... |           | 2.286.000 |

Por el ajuste de los deterioros:

| Código | Denominación cuenta                          | Debe   | Haber  |
|--------|----------------------------------------------|--------|--------|
| 390    | Deterioro de valor de las mercaderías .....  | 22.000 |        |
| 793    | Reversión del deterioro de existencias ..... |        | 22.000 |

| Código | Denominación cuenta                         | Debe   | Haber  |
|--------|---------------------------------------------|--------|--------|
| 693    | Pérdidas por deterioro de existencias ..... | 22.860 |        |
| 390    | Deterioro de valor de las mercaderías ..... |        | 22.860 |

Por último, por la eliminación del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales del ejercicio anterior, ya que la empresa utiliza el sistema global.

| Código | Denominación cuenta                                             | Debe   | Haber  |
|--------|-----------------------------------------------------------------|--------|--------|
| 499    | Provisiones por operaciones comerciales .....                   | 30.000 |        |
| 794    | Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales |        | 30.000 |

### CASO PRÁCTICO NÚM. 3

#### Contabilidad financiera

La sociedad Destrozos Múltiples, SA (DM, SA) se dedica a realizar operaciones de desguace de vehículos y venta nacional y al extranjero de las piezas correspondientes.

Durante los años 20X0 y 20X1 ha realizado, entre otras, las siguientes operaciones:

- El 1 de marzo del año 20X0 adquiere una nueva maquinaria mediante una operación de arrendamiento financiero por valor de 1.500.000 dólares (\$ USA).

En dicha fecha el tipo de cambio del euro es de 1 euro = 1,20 dólares.

- La operación se formaliza con una entidad extranjera, por lo que se instrumentaliza en dólares.
- La operación de arrendamiento financiero supone que la empresa adquiere la maquinaria y la financia mediante un arrendamiento financiero a 4 años hasta el 1 de marzo del año 20X4.

La operación se instrumentaliza mediante cuotas anuales de acuerdo con el siguiente cuadro de amortización:

| Fecha        | Principal  | Intereses | Cuota        | Capital pendiente |
|--------------|------------|-----------|--------------|-------------------|
| 1-marzo-20X1 | 342.887,24 | 90.000,00 | - 432.887,24 | 1.157.112,76      |
| 1-marzo-20X2 | 363.460,47 | 69.426,77 | - 432.887,24 | 793.652,29        |
| 1-marzo-20X3 | 385.268,10 | 47.619,14 | - 432.887,24 | 408.384,19        |
| 1-marzo-20X4 | 408.384,19 | 24.503,05 | - 432.887,24 | 0,00              |

En el mes de marzo, una vez recibida la maquinaria, debe afrontar los siguientes gastos:

- IVA devengado de importación: 315.000 euros. La sociedad, por otro tipo de operaciones, se encuentra sometida al régimen de prorrata, por lo que solo puede deducirse legalmente el importe equivalente a la prorrata del año anterior que es de un 40%.
- Gastos de aranceles y aduanas: 80.000 euros.
- Gastos de instalación de la maquinaria y puesta en funcionamiento: 150.000 euros más IVA (21%).
- Finalmente, la máquina entra en funcionamiento el 1 de mayo. Su vida útil se estima en 10 años.

A 31 de diciembre de 20X0 el cambio es de 1 euro = 1,30 dólares.

En el año 20X0 las ventas nacionales han ascendido a 3.500.000 euros y las internacionales a 1.600.000 dólares a un tipo de cambio medio de 1 euro = 1,25 dólares.

A cierre de ejercicio la entidad tiene derechos de cobro de clientes extranjeros por valor de 650.000 dólares.

### Operaciones del año 20X1

- La sociedad aplica desde el 1 de enero la nueva prorrata de IVA resultante del ejercicio anterior que es de un 37%.
- A 1 de marzo del año 1, la cotización del dólar está en 1 euro = 1,15 dólares.
- De los clientes extranjeros pendientes de cobro, la sociedad decide considerar de difícil realización 300.000 dólares, registrando, con fecha 1 de marzo, el correspondiente deterioro. A 31 de diciembre de 20X1 permanecía este derecho en su contabilidad.

- Debido a la favorable evolución del negocio, la sociedad con fecha 1 de septiembre adquiere una nueva maquinaria por valor de 1.000.000 de euros más IVA (21 %) a un proveedor nacional. Abona 300.000 euros al contado y el resto se pagará a 6 meses desde la fecha de la adquisición.
- A 31 de diciembre del año 20X1, el tipo de cambio es de 1 euro = 1,10 dólares.

*Trabajo a realizar:*

- Contabilizar las operaciones reseñadas en los puntos anteriores correspondientes a los años 20X0 y 20X1.
- Regularización, para el año 20X1, del IVA de la maquinaria (bien de inversión) adquirida en el año 20X1.

(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

## **SOLUCIÓN**

### **Operaciones del año 20X0**

En primer lugar, hay que tener en cuenta que la empresa está sometida a prorrata general del IVA por lo que se aplica provisionalmente la prorrata del año anterior que es del 40%.

*1 de marzo de 20X0*

Contrato de arrendamiento financiero sobre una maquinaria

Según la NRV 8.<sup>a</sup> «Arrendamientos» del PGC, el arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado

material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendado.

Por otro lado, de acuerdo con la NRV 11.<sup>a</sup>, «Moneda extranjera» del PGC, toda transacción en moneda extranjera se convertirá a moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

| Código | Denominación cuenta                                                                 | Debe         | Haber      |
|--------|-------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|
| 233    | Maquinaria en montaje (1.500.000/1,2) .....                                         | 1.250.000,00 |            |
| 524    | Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo .....<br>(342.887,24/1,20)   |              | 285.739,37 |
| 174    | Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo .....<br>(1.157.112,76/1,20) |              | 964.260,63 |

En cuanto IVA devengado en la importación solamente es deducible en el 40% siendo el resto mayor valor del activo.

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe    | Haber   |
|--------|----------------------------------------------------------|---------|---------|
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado (315.000 × 40%) .....    | 126.000 |         |
| 233    | Maquinaria en montaje (315.000 × 60%) .....              | 189.000 |         |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... |         | 315.000 |

Gastos de aranceles y aduanas:

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe   | Haber  |
|--------|----------------------------------------------------------|--------|--------|
| 233    | Maquinaria en montaje .....                              | 80.000 |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... |        | 80.000 |

Gastos de instalación y maquinaria:

| Código | Denominación cuenta                                           | Debe    | Haber   |
|--------|---------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 233    | Maquinaria en montaje (150.000 + 150.000 × 21 % × 60 %) ..... | 168.900 |         |
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado (150.000 × 21 % × 40 %) ..... | 12.600  |         |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....      |         | 181.500 |

Después de lo anterior el precio de adquisición de la maquinaria es:

|                                    |                  |
|------------------------------------|------------------|
| Precio .....                       | 1.250.000        |
| IVA no deducible importación ..... | 189.000          |
| Aranceles y aduanas .....          | 80.000           |
| Instalación y maquinaria .....     | 168.900          |
| <b>Total .....</b>                 | <b>1.687.900</b> |
| Vida útil .....                    | 10 años          |
| Entrada en funcionamiento .....    | 1 de mayo        |

| Código | Denominación cuenta         | Debe      | Haber     |
|--------|-----------------------------|-----------|-----------|
| 213    | Maquinaria .....            | 1.687.900 |           |
| 233    | Maquinaria en montaje ..... |           | 1.687.900 |

Por las ventas a clientes nacionales durante el ejercicio, en las que se devenga el correspondiente IVA.

| Código | Denominación cuenta                     | Debe      | Haber     |
|--------|-----------------------------------------|-----------|-----------|
| 430    | Clientes .....                          | 4.235.000 |           |
| 700    | Ventas de mercaderías .....             |           | 3.500.000 |
| 477    | Hacienda Pública, IVA repercutido ..... |           | 735.000   |

Por las ventas a clientes extranjeros, operación que está exenta de IVA y en la que se aplica el tipo de cambio vigente en la fecha de la operación.



| Código | Denominación cuenta                                   | Debe      | Haber     |
|--------|-------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 4304   | Cientes (moneda extranjera) (1.600.000 \$/1,25) ..... | 1.280.000 |           |
| 700    | Ventas de mercaderías .....                           |           | 1.280.000 |

Al 31 de diciembre las operaciones de ajuste a realizar son las siguientes:

- Amortización de la maquinaria.
- Devengo de intereses.
- Ajuste moneda extranjera.
- Ajuste regla prorata (definitiva del año es del 37%).

Amortización de la maquinaria:

| Código | Denominación cuenta                                                                 | Debe       | Haber      |
|--------|-------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material .....                                        | 112.526,67 |            |
| 281    | Amortización acumulada del inmovilizado material .....<br>[(1.687.900/10) × (8/12)] |            | 112.526,67 |

Devengo intereses arrendamiento financiero:

| Código | Denominación cuenta                                              | Debe      | Haber     |
|--------|------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 662    | Intereses de deudas [(1.500.000 \$ × 6 % × 10/12)/1,30] .....    | 57.692,30 |           |
| 527    | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito ..... |           | 57.692,30 |

Ajuste tipo del cambio del principal pendiente del contrato de arrendamiento financiero:

|                                        |            |
|----------------------------------------|------------|
| Valor contable (342.887,24/1,20) ..... | 285.739,37 |
| Valor ajustado (342.887,24/1,30) ..... | 263.759,42 |
| Disminución .....                      | 21.979,95  |

|                                          |            |
|------------------------------------------|------------|
| Valor contable (1.157.112,76/1,20) ..... | 964.260,63 |
| Valor ajustado (1.157.112,76/1,30) ..... | 890.086,73 |
| Disminución .....                        | 74.173,89  |

| Código | Denominación cuenta                                          | Debe      | Haber     |
|--------|--------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 524    | Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo ..... | 21.979,95 |           |
| 174    | Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo ..... | 74.173,89 |           |
| 768    | Diferencias positivas de cambio .....                        |           | 96.153,84 |

Ajuste al tipo de cambio de cierre del saldo de clientes moneda extranjera:

|                                                  |         |
|--------------------------------------------------|---------|
| Valor contable (650.000 \$/1,25) .....           | 520.000 |
| Valor tipo cambio cierre (650.000 \$/1,30) ..... | 500.000 |
| Diferencia negativa .....                        | 20.000  |

| Código | Denominación cuenta                   | Debe   | Haber  |
|--------|---------------------------------------|--------|--------|
| 668    | Diferencias negativas de cambio ..... | 20.000 |        |
| 430    | Clientes (moneda extranjera) .....    |        | 20.000 |

Ajuste del IVA deducible del ejercicio al porcentaje de la regla de prorrata definitiva del año, cuyo importe es facilitado por el enunciado del ejercicio.

$$\text{Base imponible} \times 21\% \times 40\% = 138.600 ; \text{BI} = 1.650.000$$

|                                               |         |
|-----------------------------------------------|---------|
| IVA deducido .....                            | 138.600 |
| IVA deducible (1.650.000 × 0,21 × 0,37) ..... | 128.205 |
| Disminución de IVA .....                      | 10.395  |

| Código | Denominación cuenta                           | Debe   | Haber  |
|--------|-----------------------------------------------|--------|--------|
| 6342   | Ajustes negativos en IVA de inversiones ..... | 10.395 |        |
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado .....         |        | 10.395 |

## Operaciones del año 20X1

1 de marzo

Vencimiento de la primera anualidad del *leasing*, operación en la que se reconocen diferencias de cambio.

| Código | Denominación cuenta                                              | Debe       | Haber      |
|--------|------------------------------------------------------------------|------------|------------|
| 662    | Intereses de deudas (90.000 \$ × 2/12/1,15) .....                | 13.043,48  |            |
| 527    | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito ..... | 57.692,30  |            |
| 524    | Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo .....      | 263.759,42 |            |
| 668    | Diferencias negativas de cambio .....                            | 41.928,49  |            |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....         |            | 376.423,69 |
|        | (432.887,24/1,15)                                                |            |            |

La cuota de arrendamiento devenga IVA del que solamente es deducible el 37%, prorata definitiva del año anterior y siendo el resto gasto del ejercicio.

| Código | Denominación cuenta                                      | Debe      | Haber     |
|--------|----------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado (79.048,97 × 37%) .....  | 29.248,12 |           |
| 631    | Otros tributos (79.048,97 × 63%) .....                   | 49.800,84 |           |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... |           | 79.048,97 |
|        | (376.423,69 × 21%)                                       |           |           |

Reclasificación a corto plazo de próxima cuota, optando por hacer al ajuste del tipo de cambio al cierre del ejercicio.

| Código | Denominación cuenta                                         | Debe       | Haber      |
|--------|-------------------------------------------------------------|------------|------------|
| 524    | Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo ..... | 279.584,97 |            |
| 174    | Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo ..... |            | 279.584,97 |

En relación con los clientes de moneda extranjera de dudoso cobro lo más lógico sería ajustarlos al tipo de cambio actual, dotar el deterioro y ajustar, si procede, ambas partidas al final del año.

|                                                  |         |
|--------------------------------------------------|---------|
| Valor tipo cambio cierre (300.000 \$/1,30) ..... | 230.769 |
| Valor ajustado (300.000 \$/1,15) .....           | 260.870 |
| Diferencia positiva .....                        | 30.101  |

| Código | Denominación cuenta                   | Debe   | Haber  |
|--------|---------------------------------------|--------|--------|
| 4304   | Clientes (moneda extranjera) .....    | 30.101 |        |
| 768    | Diferencias positivas de cambio ..... |        | 30.101 |

| Código | Denominación cuenta                                | Debe    | Haber   |
|--------|----------------------------------------------------|---------|---------|
| 436    | Clientes de dudoso cobro (moneda extranjera) ..... | 260.870 |         |
| 4304   | Clientes (moneda extranjera) .....                 |         | 260.870 |

| Código | Denominación cuenta                                                  | Debe    | Haber   |
|--------|----------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 694    | Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales ..... | 260.870 |         |
| 490    | Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales .....     |         | 260.870 |

1 de septiembre

Por la compra de una maquinaria a un proveedor nacional, en la que el IVA no deducible es mayor importe de la maquinaria:

| Código | Denominación cuenta                                             | Debe      | Haber   |
|--------|-----------------------------------------------------------------|-----------|---------|
| 213    | Maquinaria (1.000.000 + 1.000.000 × 21 % × 63 %) .....          | 1.132.300 |         |
| 472    | Hacienda Pública, IVA soportado (1.000.000 × 21 % × 37 %) ..... | 77.700    |         |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....        |           | 300.000 |
| 523    | Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....                 |           | 910.000 |

31 de diciembre

Al 31 de diciembre las operaciones de ajuste a realizar son las siguientes:

- Amortización de la maquinaria.
- Devengo de intereses.
- Ajuste moneda extranjera.
- Ajuste clientes dudosos.

Por la amortización de la maquinaria procedente del contrato de arrendamiento financiero, ya que en relación con la maquinaria adquirida el 1 de septiembre no hay datos sobre su vida útil.

| Código | Denominación cuenta                                                      | Debe    | Haber   |
|--------|--------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material .....                             | 168.790 |         |
| 281    | Amortización acumulada del inmovilizado material .....<br>(1.687.900/10) |         | 168.790 |

Por los intereses devengados por la siguiente cuota de arrendamiento financiero, aplicando el tipo de cambio de cierre.

| Código | Denominación cuenta                                              | Debe      | Haber     |
|--------|------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 662    | Intereses de deudas [(69.426,77 × 10/12)/1,10] .....             | 52.596,03 |           |
| 527    | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito ..... |           | 52.596,03 |

Ajuste tipo del cambio del principal de la deuda del arrendamiento financiero:

|                                     |         |
|-------------------------------------|---------|
| Valor contable (363.460/1,30) ..... | 279.585 |
| Valor ajustado (363.460/1,10) ..... | 330.418 |
| Aumento .....                       | 50.833  |

|                                        |         |
|----------------------------------------|---------|
| Valor contable (793.652,29/1,30) ..... | 610.502 |
| Valor ajustado (793.652,29/1,10) ..... | 721.502 |
| Aumento .....                          | 111.000 |

| Código | Denominación cuenta                                          | Debe    | Haber   |
|--------|--------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 668    | Diferencias negativas de cambio .....                        | 161.833 |         |
| 524    | Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo ..... |         | 50.833  |
| 174    | Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo ..... |         | 111.000 |

Ajuste al tipo de cambio de los clientes de dudoso cobro y de su deterioro:

|                                                  |         |
|--------------------------------------------------|---------|
| Valor tipo cambio cierre (300.000 \$/1,15) ..... | 260.870 |
| Valor ajustado (300.000 \$/1,10) .....           | 272.727 |
| Diferencia negativa .....                        | 11.857  |

| Código | Denominación cuenta                              | Debe   | Haber  |
|--------|--------------------------------------------------|--------|--------|
| 436    | Clientes de dudoso cobro moneda extranjera ..... | 11.857 |        |
| 768    | Diferencias positivas de cambio .....            |        | 11.857 |

| Código | Denominación cuenta                                              | Debe   | Haber  |
|--------|------------------------------------------------------------------|--------|--------|
| 668    | Diferencias negativas de cambio .....                            | 11.857 |        |
| 490    | Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales ..... |        | 11.857 |

En relación con el ajuste de los bienes de inversión y con el ajuste del IVA de este año el enunciado no presenta datos sobre la prorrata definitiva del año actual.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 4

### Contabilidad financiera

La sociedad anónima Delta se encuentra sujeta al impuesto sobre sociedades dentro del régimen general y a un tipo impositivo de un 28%.

En el año 2X15, su BAI asciende a 6.350.000 euros.

Durante el año las retenciones y pagos a cuenta del impuesto han ascendido a 38.000 euros.

Durante 2X15 se han producido los siguientes hechos con incidencia en el impuesto sobre sociedades:

- La sociedad ha contabilizado determinadas liberalidades, sin posible deducción fiscal, por valor de 100.000 euros.
- Existen bases imponibles a compensar de ejercicios anteriores por valor de 350.000 euros.
- En el año 2X15 (1 de octubre) la sociedad ha adquirido mediante una operación de arrendamiento financiero una instalación técnica.

El precio de adquisición del bien es de 750.000 euros. Se prevé que este bien tenga una vida útil de 10 años.

Hasta el 31 de diciembre el importe abonado en concepto de recuperación del coste del bien asciende a 40.000 euros (sistema de cuotas constantes).

Fiscalmente puede aplicar hasta el doble de la deducción máxima de las tablas, que en el caso de estos bienes coincide con los 10 años de amortización contable.

La sociedad decide aplicarse el máximo permitido a efectos fiscales.

- La sociedad ha realizado unas inversiones en tecnología por valor de 700.000 euros que le dan derecho a una minoración en cuota de un 25 %.
- La sociedad tiene derecho a una deducción en cuota por doble imposición internacional por valor de 35.000 euros.

*Trabajo a realizar:*

- Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto.
- Conciliación entre resultado contable y fiscal.
- Contabilización del impuesto sobre sociedades del ejercicio.

(En la resolución de este supuesto no es necesario tomar en consideración la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.)

## SOLUCIÓN

### Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |           |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|---------------------------------------------------------------|--------|--------------------------------------------|--------|---------------------------|--------|--------------------------------|----------|
| Beneficio antes de impuestos .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 6.350.000 |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| +/- Ajustes                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |           |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Liberalidades (1) .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 100.000   |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Arrendamiento financiero (2) .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | - 18.750  |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Base imponible previa .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 6.431.250 |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Base imponible negativa .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | - 350.000 |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Base imponible .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 6.081.250 |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Tipo de gravamen .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 28 %      |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Cuota íntegra .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 1.702.750 |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Deducción inversiones .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | - 175.000 |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Cuota íntegra ajustada .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 1.527.750 |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Deducciones .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 35.000    |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Cuota líquida .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 1.492.750 |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Retenciones y pagos a cuenta .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | - 38.000  |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Cuota diferencial .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 1.454.750 |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| <p>(1) Liberalidades.<br/>Las liberalidades han sido un gasto contable que no es gasto deducible en el ejercicio actual ni en los siguientes por lo que estamos ante una diferencia permanente.</p> <p>(2) Arrendamiento financiero.</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tbody> <tr> <td>Gasto contable por amortización [(750.000/10) × (3/12)] .....</td> <td>18.750</td> </tr> <tr> <td>Gasto fiscal (recuperación de coste) .....</td> <td>40.000</td> </tr> <tr> <td>Límite (18.750 × 2) .....</td> <td>37.500</td> </tr> <tr> <td>Ajuste (37.500 - 18.750) .....</td> <td>- 18.750</td> </tr> </tbody> </table> |           | Gasto contable por amortización [(750.000/10) × (3/12)] ..... | 18.750 | Gasto fiscal (recuperación de coste) ..... | 40.000 | Límite (18.750 × 2) ..... | 37.500 | Ajuste (37.500 - 18.750) ..... | - 18.750 |
| Gasto contable por amortización [(750.000/10) × (3/12)] .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 18.750    |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Gasto fiscal (recuperación de coste) .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 40.000    |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Límite (18.750 × 2) .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 37.500    |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |
| Ajuste (37.500 - 18.750) .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | - 18.750  |                                                               |        |                                            |        |                           |        |                                |          |

Se trata de un ajuste negativo en el impuesto sobre sociedades que desde el punto de vista contable constituye una diferencia temporaria imponible en origen.



## Contabilidad del gasto devengado en el ejercicio por el impuesto sobre sociedades

Por el impuesto corriente:

| Código | Denominación cuenta                                             | Debe      | Haber     |
|--------|-----------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 6300   | Impuesto corriente .....                                        | 1.492.750 |           |
| 473    | Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta .....            |           | 38.000    |
| 4752   | Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades ..... |           | 1.454.750 |

Por la diferencia temporaria imponible:

| Código | Denominación cuenta                                                  | Debe  | Haber |
|--------|----------------------------------------------------------------------|-------|-------|
| 6301   | Impuesto diferido .....                                              | 5.250 |       |
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles (18.750 × 28 %) ..... |       | 5.250 |

Por la reversión de crédito de las bases imponibles negativas:

| Código | Denominación cuenta                                                   | Debe   | Haber  |
|--------|-----------------------------------------------------------------------|--------|--------|
| 6301   | Impuesto diferido .....                                               | 98.000 |        |
| 4745   | Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (350.000 × 28 %) ..... |        | 98.000 |

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

| Código | Denominación cuenta           | Debe      | Haber     |
|--------|-------------------------------|-----------|-----------|
| 129    | Resultado del ejercicio ..... | 1.596.000 |           |
| 6300   | Impuesto corriente .....      |           | 1.492.750 |
| 6301   | Impuesto diferido .....       |           | 103.250   |

Resultado del ejercicio después de impuestos = 6.350.000 – 1.596.000 = 4.754.000

## Conciliación entre el resultado contable y fiscal

|                                                          |           |
|----------------------------------------------------------|-----------|
| Resultado contable .....                                 | 4.754.000 |
| Gasto por impuesto sobre sociedades .....                | 1.596.000 |
| Diferencias permanentes .....                            | 100.000   |
| Liberalidades ..... 100.000                              |           |
| Diferencias temporarias con origen en el ejercicio ..... | - 18.750  |
| Resultado fiscal (base imponible) .....                  | 6.431.250 |

### CASO PRÁCTICO NÚM. 5

#### Operaciones financieras

La cooperativa Mássalud tiene concedido un préstamo del Banco Cooperativo, con un plazo de amortización de 10 años a amortizar mediante trimestralidades constantes a abonar el día 15 del último mes de cada trimestre natural; el préstamo se concertó y, por lo tanto, se dispuso del mismo el 15 de junio del año 2014, por lo que el primer pago trimestral se abonó el pasado 15 de septiembre.

El préstamo fue concedido a tanto de interés variable, con revisión anual del tipo a aplicar, siendo este el euríbor más dos puntos porcentuales, siendo el índice a aplicar el publicado en el BOE a efectos de revisión del préstamo con una anterioridad de 2 meses al inicio del periodo objeto de revisión.

El tanto aplicable en el momento de formalización de la operación fue del 4%. La trimestralidad del primer año se fijó en 22.000 euros.

En el BOE de abril de 2015 el euríbor a un año es del 2,20%.

#### Trabajo a realizar:

1. Determinar el capital inicial del préstamo.
2. Determinar el capital vivo a 15 de diciembre de 2014, confeccionando el cuadro de amortización.
3. Formar el cuadro de amortización de 2015, indicando el capital vivo a 15 de diciembre de 2015.

## SOLUCIÓN

Se trata de un préstamo revisable o indexado con revisiones anuales, siendo el índice de referencia el euríbor + un diferencial del 2% y con un tipo de salida para el primer año del 4% anual. Al ser los vencimientos trimestrales del préstamo, debemos entender que es un efectivo anual liquidable trimestralmente, es decir un  $i : 0,04$ . Hemos considerado el criterio de establecer el tanto como efectivo, ya que al no especificarnos el tipo de interés, hemos seguido el criterio general de considerarlo como efectivo, ya que el nominal nos lo deben especificar (salvo para el caso del euríbor que por definición es nominal anual).

### Cálculo del efectivo trimestral, a través de los tantos equivalentes

$$(1 + i) = (1 + i_m)^m$$

$$(1 + 0,04) = (1 + i_4)^4$$

$$i = 0,00985341$$

El importe del préstamo formalizado es:

$$C_0 = 22.000 \times a_{40|0,00985341} ;$$

$$C_0 = 724.377,73 \text{ euros}$$

Y el capital vivo en 2 (31 de diciembre de 2014):

$$C_2 = 22.000 \times a_{38|0,00985341} = 694.506,46 \text{ euros}$$

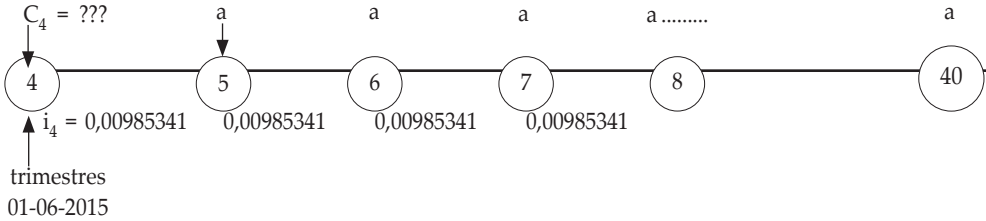
El cuadro de amortización hasta el segundo vencimiento trimestral:

| Periodo    | Cuota  | C. interés <sup>(1)</sup> | C. amortización <sup>(2)</sup> | Cap. vivo <sup>(3)</sup> |
|------------|--------|---------------------------|--------------------------------|--------------------------|
| 15-09-2014 | 22.000 | 7.137,41                  | 14.862,41                      | 709.515,32               |
| 15-12-2014 | 22.000 | 6.991,15                  | 15.008,86                      | 694.506,46               |

(1)  $I_1 = C_0 \times i = 724.377,73 \times 0,00985341 = 7.137,41$  euros.  
 (2)  $A_1 = a - I_1 = 22.000 - 7.137,41 = 14.862,41$  euros.  
 (3)  $C_1 = C_0 - A_1 = 724.377,73 - 14.862,41 = 709.515,32$  euros.

Transcurrido 1 año, el préstamo se revisa (15 de junio de 2015).

El Banco nos calcula la nueva cuota al nuevo tipo de interés (euríbor + 2%) sobre el capital vivo o deuda pendiente al final del primer año o cuarto vencimiento trimestral. En consecuencia, se calcula el capital vivo en 4 actualizando los términos amortizativos (22.000 €) trimestrales futuros (40 - 12 = 36) al tipo de interés de salida [ $i_4 = 0,00985341$ ]:



$$C_4 = 22.000 \times a_{36|0,00985341};$$

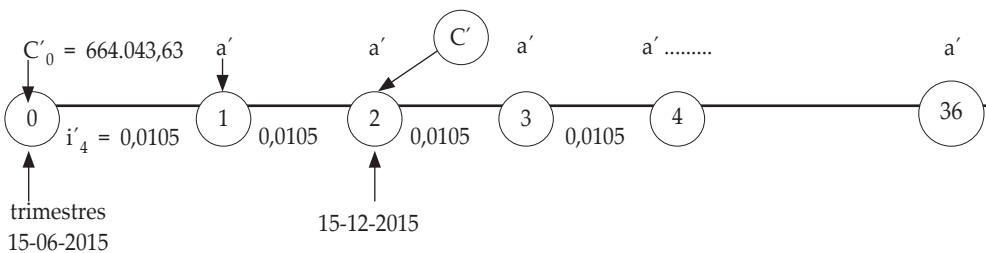
$$C_4 = C'_0 = 664.043,63 \text{ euros}$$

Sobre este nuevo capital, calculamos la nueva cuota, para ello determinamos el nuevo tipo de interés que nos van a aplicar:

- Euríbor<sub>segundo año</sub>: 2,20%. [Debemos considerarlo nominal anual y al ser los vencimientos trimestrales, como un  $j(4)$ ].
- Diferencial: +2,00%.

$$\text{Nuevo tipo de interés}_{\text{segundo año}} = 2,20\% + 2,00\% = 4,20\% = j(4)$$

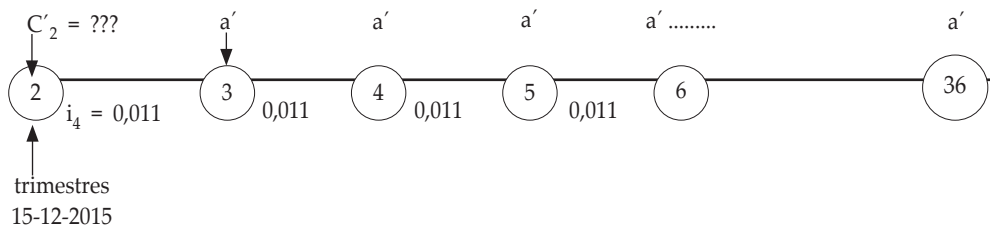
$$j(4) = 0,0440; \quad i_4 = \frac{j(4)}{m} = \frac{0,0440}{4} = 0,0110$$



- Anualidad que amortiza el préstamo durante los 4 primeros trimestres del segundo año (15 de junio de 2015 a 15 de junio de 2016):

$$664.043,63 = a' \times a_{36|0,0105} ;$$

$$a' = 22.246,53 \text{ euros/trimestre}$$



$$C'_2 = 22.246,53 \times a_{34|0,0105} = 633.335,09 \text{ euros}$$

$$C'_2 = C_{15 \text{ diciembre } 2015} = 633.335,09 \text{ euros}$$

Confeccionamos el cuadro de amortización hasta el 15 de diciembre de 2015:

| Periodo    | Cuota     | C. interés | C. amortización | Cap. vivo  |
|------------|-----------|------------|-----------------|------------|
| 15-09-2014 | 22.000,00 | 7.137,41   | 14.862,41       | 709.515,32 |
| 15-12-2014 | 22.000,00 | 6.991,15   | 15.008,86       | 694.506,46 |
| 15-03-2015 | 22.000,00 | 6.843,26   | 15.156,74       | 679.349,72 |
| 15-06-2015 | 22.000,00 | 6.693,91   | 15.306,09       | 664.043,63 |
| 15-09-2015 | 22.246,53 | 6.972,46   | 15.274,07       | 648.769,56 |
| 15-12-2015 | 22.246,53 | 6.812,08   | 15.434,45       | 633.335,09 |