

SEGUNDO EJERCICIO, PRIMERA PARTE, RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE INSPECTORES DE TRIBUTOS DE LA GENERALITAT VALENCIANA, GRUPO A.1, SECTOR ADMINISTRACIÓN ESPECIAL

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

Profesores del CEF

[Segundo ejercicio, primera parte, de las pruebas selectivas de acceso al grupo A.1, sector administración especial, Cuerpo Inspectores de Tributos de la Generalitat Valenciana, por el sistema de turno libre, conovocado por Orden 4/2011, de 17 de febrero (DOCV de 1 de marzo)].

Sumario

Caso práctico. Contabilidad y matemática financiera. *Arrendamiento financiero:* contabilización inicial, pago de la cuota, amortización. *Activos financieros:* cartera de vencimiento, contabilización de cupones. *Inmovilizado material:* provisión por desmantelamiento, amortización, ajuste de la provisión por desmantelamiento. *Pasivos financieros:* deudas comerciales a coste amortizado y *rappels* sobre compras. *Distribución del resultado:* dotación a la reserva legal, dotación a la reserva por fondo de comercio, dotación a reservas voluntarias, limitación a la distribución por las existencias de gastos de investigación y desarrollo y dividendos. *Instrumentos financieros:* créditos comerciales, descuento de efectos, clientes de dudoso cobro. *Instrumentos de patrimonio:* operaciones con acciones propias, reducción de capital social. *Inmovilizado:* amortizaciones y permutas. *Subvenciones:* subvenciones oficiales de capital, amortización, baja y traspaso a resultados. *Activos financieros y combinación de negocios:* activos disponible para la venta y fusión de dos empresas.

CASO PRÁCTICO

Contabilidad y matemática financiera

El balance de situación de la sociedad anónima Descuadra, a inicios del ejercicio 2011, es el siguiente:

Balance a 1 de enero de 2011

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Inmov. intangible. Desarrollo	320.000	Capital social	1.500.000
Inmov. intangible. Fondo de comercio	240.000	Prima de emisión	150.000
(Amort. acum. inmov. intangible)	-100.000	Reserva legal	75.000
Inmov. material. Construcciones .	500.000	(Acciones propias en situaciones especiales)	-55.000
Inmov. material. Instalaciones técnicas en montaje	400.000	Resultado del ejercicio 2010	150.000
Maquinaria	200.000	(Dividendo a cuenta resultado 2010)	-10.000
(Amort. acum. inmov. material) ..	-90.000	Ajuste valor activos financieros disponibles venta (Delta)	3.500
Inversiones inmobiliarias en terrenos	120.000	Pasivos diferencias temporarias imponibles (Delta)	1.500
Inversión financiera en Delta	40.000	Provisión para responsabilidades	6.500
Existencias	335.000	Deuda largo plazo con entidades de crédito	175.000
Clientes	290.000	Obligaciones y bonos	250.000
Clientes, efectos comerciales a cobrar	140.000	Proveedores	250.000
(Deterioro de valor de créditos) ...	-10.000	Acreedores varios	25.000
Tesorería	31.500		
Otros activos líquidos	105.000		
Total	2.521.500	Total	2.521.500

Algunas de las transacciones económicas que se han realizado durante el año 2011 son las siguientes:

1. A principios del ejercicio 2011 la empresa Descuadra formaliza un contrato de alquiler sobre una maquinaria cuyo valor razonable es de 108.000 euros. Las cuotas anuales de alquiler son de 29.700 euros, con vencimiento el 31 de diciembre de cada año, y la duración del contrato es de 4 años. El importe de la opción de compra se ha establecido en 4.512,62 euros. La vida útil de esta maquinaria se estima en 5 años, valor residual de 9.000 euros y el sistema de amortización es lineal. El tipo de interés efectivo de la operación es del 5,4% y el IVA del 18%. (Contabilice los asientos que ha debido realizar la sociedad a principios y al final del ejercicio 2011).
2. La sociedad suscribe 100 bonos con intención de mantener hasta su vencimiento emitidos a valor nominal de 1.000 euros por la sociedad Ninfo a inicios de 2011, cuyo valor de reembolso al cabo de 2 años es de 1.040 euros, con los que además se adquiere el derecho a cobrar al final de cada año un interés del 3% anual (retención fiscal 19%). Los gastos de adquisición han sido de 1.235,5 euros. El tipo de interés efectivo de la operación es del 4,3%. Los bonos emitidos por Ninfo cotizan el 31 de diciembre de 2011 al 101%. No se aprecia riesgo de insolvencia por parte de la sociedad Ninfo. (Contabilice los asientos que ha debido realizar la sociedad a inicios y al final del ejercicio 2011).
3. La empresa Descuadra concluye a finales de marzo de 2011 las labores de montaje de las instalaciones técnicas, sobre las que asume la obligación al cabo de los 10 años de vida útil estimada de rehabilitar y regenerar la zona de la instalación. Los costes de rehabilitación, así como de desmantelamiento de la instalación, se estiman en 60.000 euros al final de dicho periodo, siendo la tasa de descuento del 5% anual. El procedimiento de amortización seguido por la sociedad es el lineal y el valor residual que se estima de la instalación de 20.000 euros. A finales de 2011 se produce una reestimación de los gastos de desmontaje hasta los 70.000 euros debido a los cambios en la legislación medioambiental. (Contabilice los asientos que ha debido realizar la sociedad al final de marzo y al final del ejercicio 2011).
4. El 30 de abril de 2011 la sociedad adquiere mercaderías a un proveedor, aplazando el pago 15 meses y siendo el importe a desembolsar al vencimiento de 60.000 euros. El tipo de interés de mercado para este tipo de operaciones es del 6% anual. Se ha pagado por gastos de transporte de dichas compras al contado 3.000 euros. Al cierre del ejercicio, el proveedor comunica que le concede un descuento por volumen de pedidos de 5.000 euros (IVA 18%). (Contabilice los asientos que ha debido realizar la sociedad el 30 de abril y al final del ejercicio 2011).
5. Ha aplicado el resultado del ejercicio 2010, para lo cual se tuvo en cuenta que la junta general de accionistas acordó repartir el volumen máximo de dividendos a sus accionistas una vez cumplidas las exigencias legalmente establecidas. El dividendo fue pagado durante este año 2011 (retención fiscal 19%).

6. La sociedad Descuadra ha vendido en junio productos cuyo precio de venta, según catálogo, es de 180.000 euros, con un descuento comercial del 3% sobre el precio del catálogo, que se ha incluido en la factura. Los gastos de la operación pagados en efectivo ascendieron a 3.500 euros. Se aplaza el pago a los clientes 90 días, formalizándose en efectos comerciales. Se hace uso inmediatamente de la línea de descuento que tiene negociada con una entidad financiera, soportando en la operación una tasa de descuento del 6% anual y unos gastos bancarios de 825 euros. A su vencimiento, en septiembre, los efectos descontados anteriores han sido abonados por los clientes, excepto uno por valor de 30.000 euros. La entidad financiera devuelve a la empresa el efecto impagado y le cobra 120 euros en concepto de gastos de devolución y 80 de gastos de protesto. La sociedad Descuadra, que utiliza un sistema individualizado para el seguimiento de los créditos comerciales, considera dicho efecto impagado como de dudoso cobro. En noviembre de 2011, se ha conseguido cobrar el 30%, dándose por irrecuperable el resto (IVA 18%). (Contabilice los asientos que ha debido realizar la sociedad en junio, septiembre y noviembre del ejercicio 2011).
7. Las acciones propias que figuran en el balance representan el 3% del capital social. El 30 de septiembre de 2011 la sociedad vende la mitad de dichas acciones propias a 11 euros cada una. Los gastos de la operación pagados en efectivo ascendieron a 250 euros. Un mes más tarde la sociedad Descuadra decide amortizar el resto de las acciones propias, de forma que no haya posibilidad de oposición de acreedores. Los gastos de la operación pagados en efectivo se elevaron a 200 euros. El capital social está formado por acciones de 10 euros de valor nominal.
8. El 1 de octubre de 2011 la sociedad Descuadra cambia la maquinaria que figura en el balance por unos vehículos, cuyo valor razonable es de 150.000 euros. La maquinaria entregada fue adquirida el 1 de abril de 2010, se le estimó una vida útil de 4 años sin valor residual; método de amortización de números dígitos decrecientes y se puede considerar 30.000 euros como valor razonable de dicho elemento. De los 120.000 euros de contraprestación monetaria, el 60% se satisface al contado; el resto se pagará en dos plazos de igual cuantía, el primero con vencimiento el 1 de octubre de 2012, y el segundo con vencimiento el 1 de octubre de 2013. El tipo de interés fijado contractualmente para este aplazamiento es del 6%. La periodificación de intereses se hará linealmente. Los vehículos se amortizan linealmente considerando que su vida útil es de 6 años. Se considera que la configuración de los flujos de efectivo de ambos elementos difiere significativamente. (Contabilice los asientos que ha debido realizar la sociedad en octubre y al final del ejercicio 2011 y determine el importe de los dos pagos de igual cuantía con vencimiento el 1 de octubre de 2012 y el 1 de octubre de 2013).
9. El 1 de octubre de 2011, la sociedad Descuadra ingresó en su cuenta corriente 120.000 euros en concepto de fondos de una subvención no reintegrable para la adquisición de los vehículos anteriores. Con respecto a dichos elementos y realizados los correspondientes test de deterioro al final del ejercicio 2011, se obtiene un valor en uso de 130.000 euros y un valor razonable de 150.000 y una estimación de los

gastos de venta de 10.000 euros. (Contabilice los asientos que ha debido realizar la sociedad en octubre y al final del año 2011. Téngase en cuenta el efecto impositivo del Impuesto sobre Sociedades cuando proceda al tipo del 30%).

10. La sociedad Descuadra se ha fusionado en 2011 con la sociedad Delta absorbiendo a la misma. Descuadra ya poseía una participación de Delta del 15%, que está reflejada en la cuenta «Inversión financiera en Delta», la cual ha sido clasificada como «disponible para la venta» y ha experimentado el ajuste de valor (neto del efecto impositivo) que se expresa en el balance inicial. A efectos de la relación de canje, se estima que el valor razonable del patrimonio neto de Delta es de 200.000 euros en la fecha de la fusión. Para absorber a Delta, Descuadra emite 10.000 acciones ordinarias de valor nominal 10 euros, a valor unitario de 17 euros.

El balance de la sociedad Delta en el momento de la adquisición del control (2011) es:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Instalaciones	150.000	Capital social	50.000
Existencias	75.000	Reservas	100.000
Clientes	50.000	Deudas a largo plazo	90.000
Tesorería	25.000	Deudas a corto plazo	60.000
Total	300.000	Total	300.000

Las instalaciones de Delta se han valorado a efectos de la operación por su valor razonable de 180.000 euros, siendo el valor de los restantes elementos patrimoniales los que se deducen del balance anterior.

La sociedad Delta ha optado por el régimen especial de las fusiones, de forma que no tributa a cambio de mantener, a efectos fiscales, los valores sin revalorizar.

Tenga en cuenta el efecto impositivo que surge por las diferencias al tipo del 30%.

Trabajo a realizar:

Contabilice los asientos que la sociedad Descuadra debió realizar en el libro diario, durante el año 2011, para registrar las operaciones enunciadas en los puntos anteriores de acuerdo con las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad (PGC).

Expresé los cálculos o razonamientos que considere necesarios para justificar la valoración aplicada.

Notas.

1. Independientemente del orden que utilice en las respuestas, se ruega que se identifiquen con claridad los puntos a los que hacen referencia.
2. Es preferible utilizar las denominaciones de las cuentas del PGC o parecidas a las mismas.
3. Únicamente se tendrán en cuenta las consideraciones fiscales que explícitamente se enuncien en cada punto.
4. Si considera que algún aspecto es susceptible de interpretaciones diversas, y por tanto de soluciones alternativas, razone sobre la cuestión e indique la razón que le lleva a elegir una opción.

SOLUCIÓN

PUNTO 1

Enero 2011

Calificación del contrato: el contrato se calificará como arrendamiento financiero ya que tiene opción de compra y no hay dudas razonables de que esta se ejercerá al final del contrato.

De acuerdo con la norma de registro y valoración 8.^a del PGC se registrará el activo de acuerdo con su naturaleza por el menor entre el valor razonable del elemento y el valor actual de los pagos mínimos por arrendamiento, y un pasivo financiero por el mismo importe.

• Valor razonable		108.000
• Valor actual ($29.700 \times a_{4-0,054} + 4.512,62/1,054^4$)		108.000
• Deuda a corto plazo ($29.700 - 108.000 \times 5,4\% = 29.700 - 5.832$)		23.868
• Deuda a largo plazo ($108.000 - 23.868$)		84.132

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	108.000	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		23.868
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo		84.132

31-12-2011

Pago de la cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	23.868	
662	Intereses de deudas	5.832	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (29.700 × 18 %)	5.346	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		35.046

Reclasificación:

En el momento del pago de la primera cuota deberá reclasificarse a corto plazo la parte de la segunda cuota, destinada a recuperación de coste del elemento.

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	25.156,87	
	(23.868 × 1,054)		
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		25.156,87

Amortización:

La amortización de los elementos de inmovilizado adquiridos mediante contrato de arrendamiento financiero debe realizarse en función de la vida útil del activo, y no según la duración del contrato.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(108.000 - 9.000)/5]	19.800	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		19.800

PUNTO 2

Enero 2011

Por la adquisición:

La valoración inicial de los activos financieros incluidos en la cartera de inversiones mantenidas hasta el vencimiento se realiza por su valor razonable, incluyendo los costes de la transacción que le sean directamente atribuibles.

Además, la sociedad deberá tener, efectivamente, intención de mantener la inversión hasta su vencimiento y capacidad para ello.

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (100 × 1.000 + 1.235,50)	101.235,50	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		101.235,50

31-12-2011

La valoración posterior, al cierre del ejercicio, de los títulos incluidos en la cartera de inversiones mantenidas hasta el vencimiento se realizará a coste amortizado. Los intereses, calculados de acuerdo con el sistema del tipo de interés efectivo, se contabilizarán como ingresos financieros en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Según información del propio enunciado, el tipo de interés efectivo de esta operación es el 4,3%.

• Intereses totales devengados (101.235,50 × 4,3%)	4.353,13
• Intereses explícitos devengados (100 × 1.000 × 3%)	3.000,00
• Intereses implícitos devengados	1.353,13

Por el registro contable de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	1.353,13	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas	3.000,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		4.353,13

Por el cobro de los intereses explícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (3.000 × 81%) ...	2.430	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (3.000 × 19%) ...	570	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas		3.000

Al cierre del ejercicio el valor contable de los títulos (coste amortizado) será, $101.235,5 + 1.353,13 = 102.588,63$, mientras que la cotización de los mismos es $100 \times 1.000 \times 101\% = 101.000$. Ahora bien, a pesar de que el valor contable sea superior a la cotización no se puede considerar que exista deterioro de los títulos, ya que no existe riesgo de insolvencia por parte del emisor de los mismos.

PUNTO 3

Fin marzo 2011

Por la puesta en condiciones de funcionamiento de las instalaciones técnicas:

En el momento de finalizar las labores de montaje de la instalación, esta se reclasificará a la partida correspondiente del inmovilizado, dando de baja, simultáneamente, el inmovilizado en curso.

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	400.000	
232	Instalaciones técnicas en montaje		400.000

Gastos de desmantelamiento:

De acuerdo con la norma de registro y valoración 2.^a del PGC formará parte del valor del inmovilizado material la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta.

La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) sobre el inmovilizado material que desarrolla y amplía las normas del PGC establece que en el caso de activos en construcción, se presume, salvo prueba en contrario, que la incorporación de este componente del coste se producirá a medida que el inmovilizado en curso se incorpora al patrimonio de la sociedad.

En este caso, entenderemos que existe prueba en contrario, ya que no figura importe alguno por este concepto en la valoración del inmovilizado en curso que figura en el balance inicial.

• Valor final	60.000
• Valor actual ($60.000/1,05^{10}$)	36.834,80

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	36.834,80	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		36.834,80

31-12-2011

Por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(436.834,80 – 20.000)/10 × 9/12]	31.262,61	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		31.262,61

Actualización de gastos de desmantelamiento:

$$\text{Valor a 31-12-2011} = 60.000/1,05^{9,25} = 38.207,64$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (38.207,64 – 36.834,80)	1.372,84	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		1.372,84

Ajuste gastos de desmantelamiento:

Al cierre del ejercicio, como consecuencia de una modificación legislativa, se produce un cambio en la estimación de los gastos del desmantelamiento del activo, que pasan a estimarse en 70.000 euros.

El tratamiento contable de esta alteración en el importe de la obligación se realizará modificando el importe del pasivo y del inmovilizado, lo que provocará a su vez un cambio en la cuota de amortización de los ejercicios siguientes.

- Valor a 31-12-2011 (70.000/1,05^{9,25}) 44.575,58
- Valor contable a 31-12-2011 38.207,64
- Ajuste 6.367,94

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	6.367,94	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		6.367,94

PUNTO 4

30-04-2011

Por la compra:

Se trata de una compra de mercaderías a un plazo superior a un año, por lo que tanto la compra como la deuda deberán ser registradas por el valor razonable, es decir, descontando los intereses implícitamente incluidos en el nominal de la deuda.

A efectos de solución entenderemos que el importe facturado es de 60.000 euros más el IVA correspondiente a esta cantidad y que el IVA se paga al contado, ya que el enunciado indica que el importe a pagar al vencimiento es de 60.000 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (60.000/1,06 ^{15/12})	55.785,19	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (60.000 × 18 %)	10.800,00	
400	Proveedores		55.785,19
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.800,00

Por los gastos de transporte:

De acuerdo con la norma de registro y valoración 10.^a del PGC los gastos que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta se incluirán en el precio de adquisición.

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	3.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (3.000 × 18 %)	540	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.540

31-12-2011

Por el devengo de intereses: según la norma de registro y valoración 9.^a del PGC aquellos pasivos financieros incluidos en la cartera de débitos y partidas a pagar que se hayan valorado inicialmente por su valor razonable, al cierre del ejercicio se valorarán por su coste amortizado, registrando los intereses por el sistema del tipo de interés efectivo.

• Valor a 31-12-2011 (60.000/1,06 ^{7/12})	57.994,86
• Valor contable	55.785,19
• Intereses devengados (57.994,86 – 55.785,19)	2.209,67

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	2.209,67	
400	Proveedores		2.209,67

Por el descuento por el volumen de pedidos:

• Descuento	5.000
• IVA	900
• Total	5.900
• Importe a pagar en 7 meses (60.000 – 5.900)	54.100
• Valor a 31-12-2011	52.292,03
• Valor contable	57.994,86
• Minoración cuenta proveedor (57.994,86 – 52.292,03)	5.702,83

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	5.702,83	
609	<i>Rappels</i> por compras		4.802,83
472	Hacienda Pública, IVA soportado		900,00

Otra opción: podría plantearse registrar el descuento por el importe que correspondería al mismo en el momento de realizar la compra, registrando la diferencia hasta el valor actual como una rectificación del efecto financiero de la deuda registrada en el asiento anterior.

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	5.702,83	
609	<i>Rappels</i> por compras (5.000/1,06 ^{15/12})		4.648,77
762	Ingresos de créditos		154,06
472	Hacienda Pública, IVA soportado		900,00

PUNTO 5

Por el reparto del resultado:

1. A reserva legal: deberá destinarse, en todo caso, una cifra igual al 10% del beneficio a la reserva legal, hasta que esta alcance, al menos, el 20% del capital social (art. 274 TRLSC).

Capital social = 1.500.000; $20\% \times 1.500.000 = 300.000$. La reserva legal que figura en el balance asciende a 75.000 euros, por lo que la sociedad deberá destinar a la reserva legal un importe de 15.000 ($10\% \times 150.000$).

2. A reserva por fondo de comercio:

El artículo 273 del TRLSC obliga a destinar a la reserva por fondo de comercio una cifra de, al menos, un 5% del importe por el que el fondo de comercio figure en el activo del balance.

Fondo de comercio = 240.000. Por lo que se destinará a la reserva por fondo de comercio una cifra de 12.000 ($5\% \times 240.000$).

3. A reservas voluntarias:

El propio artículo 273 del TRLSC prohíbe toda distribución de beneficios si la sociedad cuenta en su activo con gastos de investigación y desarrollo, a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de tales gastos.

Desarrollo = 320.000; Amortización acumulada inmoviliado intangible = 100.000; Saldo no amortizado = 220.000

La única reserva disponible que figura en el activo del balance es la prima de emisión por 150.000. Se deberá destinar a reservas voluntarias un importe de 70.000 ($220.000 - 150.000$).

4. A dividendos:

El importe restante $150.000 - 15.000 - 12.000 - 70.000 = 53.000$ se destinará a dividendos. Teniendo en cuenta que en el balance figura un dividendo a cuenta entregado en el ejercicio 2010 por un importe de 10.000, el dividendo complementario será de 43.000 ($53.000 - 10.000$).

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	150.000	
112	Reserva legal		15.000
1143	Reserva por fondo de comercio		12.000
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
113	Reservas voluntarias		70.000
557	Dividendo activo a cuenta		10.000
526	Dividendo activo a pagar		43.000

Por el pago del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	43.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		34.830
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		8.170
	(43.000 × 19 %)		

PUNTO 6

Junio 2011

Por la venta: la venta y su correspondiente crédito se pueden valorar por el valor nominal ya que se cumplen los requisitos establecidos por las normas de registro y valoración 9.^a y 10.^a del PGC para no descontar los intereses incorporados al nominal del crédito.

• Precio de venta	180.000
• Descuento comercial (180.000 × 3%)	(5.400)
• Base imponible	174.600
• IVA (18%)	31.428
• Total	206.028

Código	Cuenta	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera	206.028	
700	Ventas de mercaderías		174.600
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		31.428

Por los gastos de la venta

Código	Cuenta	Debe	Haber
62	Servicios exteriores	3.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (3.500 × 18%)	630	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.130

Por el descuento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4311	Efectos comerciales descontados	206.028	
4310	Efectos comerciales en cartera		206.028

Descuento comercial = $206.028 \times 6\% \times 90/360 = 3.090,42$

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	202.112,58	
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de <i>factoring</i> (3.090,42 + 825)	3.915,42	
5208	Deudas por efectos descontados		206.028

Septiembre 2011

Por los efectos abonados por los clientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados	176.028	
4311	Efectos comerciales descontados		176.028

Por los efectos impagados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4315	Efectos comerciales impagados	30.000	
4311	Efectos comerciales descontados		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados	30.000	
626	Servicios bancarios y similares	200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.200

Por la consideración de los impagados como de dudoso cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
436	Clientes de dudoso cobro	30.000	
4315	Efectos comerciales impagados		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	30.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		30.000

Noviembre 2011

Por el cobro del 30% y la consideración de incobrable del resto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	9.000	
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	21.000	
436	Clientes de dudoso cobro		30.000

Por la reversión del deterioro:

Código	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

PUNTO 7

Nominal de las acciones propias (1.500.000 × 3%)	45.000
Número de acciones propias (45.000/10)	4.500 acciones

30-09-2011

Por la venta de la mitad de las acciones propias:

De acuerdo con el apartado 4, «Instrumentos de patrimonio propio», de la norma de registro y valoración 9.^a del PGC, el efecto de cualquier transacción que la sociedad realice con sus propios instrumentos de patrimonio se registrará en los fondos propios, por lo que no se registrará ningún resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.250 × 11 - 250)	24.500	
113	Reservas voluntarias	3.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (55.000/2)		27.500

31-10-2011

Por las acciones propias que se amortizan:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (2.250 × 10)	22.500	
113	Reservas voluntarias	5.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (55.000/2)		27.500

Por los gastos de la operación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200

El artículo 334 del TRLSC otorga a los acreedores cuyo crédito haya nacido antes del último anuncio de la reducción el derecho de oponerse a dicha reducción de capital hasta que se les garanticen tales créditos. No obstante, el artículo siguiente excluye este derecho si la reducción se hace con cargo a beneficios o a reservas libres, para lo que deberá dotarse, por el importe nominal de la reducción, una reserva de la que solo se podrá disponer con los mismos requisitos que para la reducción del capital social.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	22.500	
1142	Reserva por capital amortizado		22.500

PUNTO 8

01-10-2011

Por la amortización del año 2011: en primer lugar, procedemos a la amortización de la máquina desde el comienzo del ejercicio hasta la fecha de la permuta.

$$\text{Amortización 2011} = 200.000/10 \times (4 \times 3/12 + 3 \times 6/12) = 50.000$$

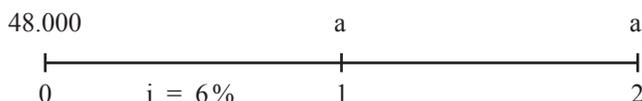
Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	50.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		50.000

Registro de la operación de permuta:

Calificación de la permuta: se trata de una permuta comercial, ya que el propio enunciado indica que la configuración de los flujos de efectivo de ambos elementos difiere significativamente.

Amortización acumulada de la máquina entregada $[200.000/10 \times (4 + 3 \times 6/12)]$.	110.000
Valor contable de la máquina $(200.000 - 110.000)$	90.000
Valor razonable de la máquina	(30.000)
Pérdida por la entrega de la máquina	60.000
Valor razonable de los vehículos	150.000
Valor razonable de la máquina	30.000
Diferencial monetario	120.000

Cálculo del importe de los pagos anuales:



$$\text{Importe de los pagos} = 48.000 / a_{2-0,06} = 26.180,97$$

Cuota de amortización de octubre de 2012 ($26.180,97 - 48.000 \times 6\%$) 23.300,97

Cuota de amortización de octubre de 2013 ($48.000 - 23.300,97$) 24.699,03

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	110.000	
218	Elementos de transporte	150.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	60.000	
213	Maquinaria		200.000,00
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		72.000,00
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		23.300,97
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		24.699,03

31-12-2011

Por la amortización de los elementos de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material ($150.000/6 \times 3/12$)	6.250	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		6.250

Por los intereses devengados por la deuda con el proveedor de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($48.000 \times 6\% \times 3/12$)	720	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		720

PUNTO 9

01-10-2011

Por la percepción de la subvención: la subvención se registrará inicialmente como un ingreso en el patrimonio neto de la sociedad. Este ingreso se transferirá a la cuenta de pérdidas y ganancias durante la vida útil del elemento de acuerdo con la depreciación que sufra el mismo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	120.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		120.000

Por el efecto impositivo: en el momento de recibirse la subvención surge una diferencia temporaria imponible que origina el correspondiente pasivo por impuesto diferido, ya que la subvención no tributa hasta que se transfiera a la cuenta de pérdidas y ganancias, momento en el que revertirá el mencionado pasivo fiscal, generándose el gasto por impuesto corriente en la cuenta de pérdidas y ganancias y el correspondiente pasivo corriente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (120.000 × 30 %)	36.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		36.000

31-12-2011

Por la imputación a resultados de la subvención en proporción a la amortización de los elementos de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (120.000/6 × 3/12)	5.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		5.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (5.000 × 30 %)	1.500	
8301	Impuesto diferido		1.500

A los efectos del cálculo del deterioro consideramos que en el valor en uso ya está incluido el importe de la subvención pendiente de imputar a resultados [Consulta 1, BOICAC 86 (NFC041606)]:

- Valor contable de los elementos de transporte (150.000 – 6.250) 143.750
- Importe recuperable (150.000 – 10.000) 140.000
- Deterioro 3.750

El tratamiento contable de este deterioro se realizará de acuerdo con la norma de registro y valoración 18.^a del PGC, según la cual se considerarán irreversibles las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que estos hayan sido financiados gratuitamente.

• Importe subvencionado ($120.000/150.000 \times 100$)	80 %
• Deterioro irreversible ($3.750 \times 80\%$)	3.000
• Deterioro reversible ($3.750 - 3.000$)	750

Por el registro del deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	3.750	
218	Elementos de transporte		3.000
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		750

Por la imputación a resultados de la subvención por el deterioro no recuperable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	3.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		3.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ($3.000 \times 30\%$)	900	
8301	Impuesto diferido		900

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

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	120.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		8.000
8301	Impuesto diferido		33.600
130	Subvenciones oficiales de capital		78.400

PUNTO 10

Datos en balance en relación con la inversión previa de Delta:

Inversiones financieras en Delta	40.000
Ajustes valor activos financieros disponibles para la venta (Delta) 3.500 (saldo acreedor)	
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (Delta)	1.500
De los anteriores datos:	
Coste de las acciones de Delta (40.000 – 3.500 – 1.500)	35.000
Beneficio imputado en patrimonio neto (40.000 – 35.000)	5.000

La fusión entre las sociedades Descuadra y Delta supone, contablemente, una combinación de negocios en la que la sociedad Descuadra es la sociedad adquirente, ya que es la sociedad que entrega la contraprestación. Además se trata de una combinación de negocios realizada por etapas, puesto que Descuadra tiene una participación previa en el capital de Delta de un 15 %.

De acuerdo con la norma de registro y valoración 19.^a del PGC, en las combinaciones de negocios realizadas por etapas, la sociedad adquirente imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier diferencia que pueda surgir entre el valor razonable y el valor contable de la participación previa.

Adicionalmente, si la participación previa se incluyó en la cartera de activos financieros disponibles para la venta, deberá transferirse a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier importe que figure en el patrimonio neto derivado de la participación.

Valor del patrimonio adquirido	200.000
% participación previa	15 %
Valor razonable de la participación previa	30.000
Valor contable	40.000
Ajuste participación previa	-10.000

Ajuste de la participación previa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6632	Pérdidas de disponibles para la venta	10.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		10.000

Imputación a resultados de los ajustes previos en patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	5.000	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		5.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (5.000 × 30 %)	1.500	
8301	Impuesto diferido		1.500

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

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.500	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	3.500	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		5.000

Combinación de negocios:

Para calcular el fondo de comercio pagado en la operación enfrentaremos el coste de la combinación más el valor razonable de la participación previa con el valor razonable de los activos identificados y pasivos asumidos adquiridos por la sociedad Descuadra:

Coste de la combinación (10.000 × 17)	170.000
Valor razonable de la participación previa	30.000
Total	200.000
Valor razonable de activos menos pasivos	
Patrimonio contable	150.000
	.../...

.../...	
Plusvalía de instalaciones (180.000 – 150.000)	30.000
Pasivo por impuesto diferido (30.000 × 30 %)	(9.000)
Total	171.000
Fondo de comercio (200.000 – 171.000)	29.000

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (10.000 × 17)	170.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		170.000

Por la recepción del patrimonio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	180.000	
3	Existencias	75.000	
430	Clientes	50.000	
57	Tesorería	25.000	
204	Fondo de comercio	29.000	
17	Deudas a largo plazo		90.000
52	Deudas a corto plazo		60.000
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (30.000 × 30 %) ..		9.000
5530	Socios de sociedad disuelta		200.000

Por el pago a los socios de la sociedad Delta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	200.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		170.000
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		30.000

Por la inscripción de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	170.000	
100	Capital social (10.000 × 10)		100.000
110	Prima de emisión o asunción		70.000