

SEGUNDO EJERCICIO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD

SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE ADMISSION TO THE MANAGEMENT BODY OF AUDITING AND ACCOUNTING TECHNICIANS

ANNA AYATS VILANOVA

PILAR GARCÍA GIMÉNEZ

Profesoras del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema general de acceso libre en el Cuerpo de Técnicos de Auditoría y Contabilidad, convocada por Orden EHA/1366/2011, de 13 de mayo (BOE del 26)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Dividendos con cargo a reservas, reducción de capital social por amortización de acciones, reducción de capital social para constituir reservas voluntarias.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Inversiones inmobiliarias. Pérdidas por deterioro. Grandes reparaciones. Investigación y desarrollo.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Concesiones administrativas y provisión para desmantelamiento.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Contabilización del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades. Cambio de tipo impositivo.
- Caso 5. Matemáticas financiera.** Préstamo con anualidades constantes. Cálculo del importe inicial y de las anualidades.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

ENUNCIADO**APARTADO 1**

La sociedad anónima «OCTUBRE» presenta el 31-12-20X8 el siguiente balance de situación, expresado en euros:

	Activo	Patrimonio neto y pasivo	
400.000	Fondo de comercio	Capital social	150.000.000
2.000.000	Otro inmovilizado intangible	Reserva legal	3.000.000
(800.000)	Amortiz. acum. inmov. intangible	Reservas voluntarias	(1.000.000)
16.000.000	Inmovilizado material	Reserva fondo de comercio	40.000
(4.600.000)	Amortiz. acum. inmov. material	Acciones propias	(6.000.000)
130.000.000	Participac. l/pl. empresas grupo	Resultado del ejercicio	(10.000.000)
(10.000.000)	Deterioro valor part. l/pl. emp. grupo	Pasivo exigible	2.960.000
6.000.000	Activo corriente		
139.000.000	TOTAL	TOTAL	139.000.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- El valor nominal de cada acción es de 1,5 euros y cotizan en la bolsa de valores.
- La partida de participaciones a largo plazo en empresas del grupo representa el 100 por 100 del capital de esas sociedades.
- La sociedad posee acciones propias en cartera adquiridas en su día a 2 euros cada una. Al cierre del ejercicio 20X8 las acciones cotizaban en el mercado secundario a 1,38 euros cada una.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9:

1. El 01-03-20X9 se celebra la junta general de accionistas y a ella asisten, presentes o representados, el 90 por 100 de las acciones que forman el capital social. El consejo de administración acordó abonar dentro de 15 días 0,02 euros por cada una de estas acciones y lo hace

con cargo a reservas. El resto de gastos generados por la junta se elevaron a 100.000 euros, que se abonarán también dentro de 15 días. La junta aprueba entre otros los siguientes acuerdos:

- Aprobar las cuentas anuales, la prima de asistencia a la junta y el resultado del ejercicio.
 - La fusión de todas las sociedades del grupo, de las que posee el 100 por 100 del capital social. La sociedad recibe en esta fecha, y procede a su contabilización, activo no corriente por valor de 510.000.000 de euros y activo corriente por valor de 200.000.000 de euros y asume al mismo tiempo un pasivo no corriente por valor de 340.000.000 de euros y un pasivo corriente por valor de 220.000.000 de euros. Las sociedades absorbidas se disuelven sin liquidación.
 - Dos reducciones de capital, que ejecutará más adelante: la primera para amortizar las acciones propias y la segunda para dotar reservas voluntarias.
2. El 15-03-20X9 la sociedad abona a los accionistas la prima de asistencia a la junta general de accionistas, así como los gastos de celebración de la misma.
 3. El 01-06-20X9 la sociedad adquiere 100.000 acciones de la sociedad «NOVIEMBRE», al precio de 1,4 euros la acción. La operación se abona por bancos, y también abona 2.000 euros por gastos de la operación. Esta inversión se incluye en la categoría de activos financieros disponibles para la venta.
 4. El 15-06-20X9 inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital por amortización de acciones propias y a continuación inscribe la reducción de capital para dotar las reservas voluntarias. Los gastos de la primera reducción se elevan a 4.000 euros y de la segunda se elevan a 20.000 euros. En la segunda reducción el nominal de las acciones pasa a ser de 0,5 euros. Ningún acreedor se opone a las dos reducciones de capital.
 5. El 30-06-20X9 la sociedad «NOVIEMBRE» celebra la junta general de accionistas y acuerda repartir un dividendo de 0,4 euros la acción, que abonará más adelante. Este dividendo se abonará mediante entrega de acciones de la sociedad en proporción a las que posee y el resto en dinero.
 6. El 15-07-20X9 cobra el dividendo correspondiente recibiendo acciones y dinero de la sociedad «NOVIEMBRE».
 7. El 31-12-20X9 las acciones que posee de la sociedad «NOVIEMBRE» cotizan en el mercado secundario a 1,3 euros la acción, con unos gastos de venta por acción de 0,01 euro.

APARTADO 2

La sociedad «NOVIEMBRE» posee al cierre del ejercicio 20X8, entre otras partidas, un capital social de 5.000.000 de euros, con un nominal por acción de 1 euro, 1.000.000 de acciones propias,

adquiridas en 1.300.000 euros, reserva legal por 600.000 euros, reservas voluntarias por 2.000.000 de euros, 100.000 acciones de la sociedad «OCTUBRE», calificadas para negociar, y adquiridas a 1,4 euros cada una, además de unos gastos de compra de 0,02 euros por acción, siendo el valor de cotización al cierre del ejercicio de 1,38 euros la acción y unos gastos de venta de 0,02 euros cada una. El beneficio obtenido en el ejercicio 20X8 asciende a 1.000.000 de euros.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9:

1. El 01-03-20X9 la sociedad asiste a la junta general de accionistas de la sociedad «OCTUBRE» y vota a favor de los acuerdos.
2. El 15-03-20X9 cobra por bancos el importe de la prima de asistencia que abona la sociedad «OCTUBRE».
3. El 15-06-20X9 la sociedad tiene conocimiento de la inscripción en el Registro Mercantil de las dos reducciones de capital llevadas a cabo por la sociedad «OCTUBRE».
4. El 30-06-20X9 se reúne la junta general de accionistas y acuerda, entre otros hechos, repartir un dividendo por acción emitida de 0,4 euros, después de cumplir con la normativa legal, entregando en forma de pago a los accionistas la totalidad de las acciones propias y hasta completar el dividendo entregará dinero. En caso de necesidad se utilizará la reserva voluntaria para completar el reparto del dividendo.
5. El 15-07-20X9 se abona a los accionistas el dividendo acordado en la junta general. Las acciones de la sociedad cotizan en ese momento a 1,4 euros cada una.
6. El 31-12-20X9 las acciones de la sociedad «OCTUBRE» cotizan en el mercado a 1,5 euros cada una, con unos gastos de venta de 0,01 euros la acción.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables que corresponda siguiendo el orden señalado en los puntos desarrollados en ambas sociedades.

(Para la resolución del 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 Caso práctico núm. 1

APARTADO 1. CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD «OCTUBRE»

Las acciones propias en poder de la empresa son: $6.000.000/2$ euros = 3.000.000

El número de acciones escrituradas es: $150.000.000/1,5$ euros nominal = 100.000.000 de acciones.

El capital que asistió a la junta de socios es el representado por: $100.000.000 \times 90\%$ = 90.000.000 de acciones.

La prima de asistencia a la junta general de accionistas es: $90.000.000 \times 0,02$ euros = 1.800.000 euros.

En relación con los acuerdos aprobados en la junta general de accionistas, la fusión de las sociedades del mismo grupo de las que se tiene una participación del 100 por 100 es una fusión impropia, por lo que no se deben emitir títulos. Las diferencias entre el valor contable de los activos recibidos y pasivos asumidos y el coste de la combinación de negocios se llevan a reservas voluntarias, de acuerdo con lo que establece la norma de registro y valoración (NRV) 21.^a 2.2.1 del Plan General de Contabilidad (PGC). La fecha de adquisición es la de inicio del ejercicio con independencia de qué día se apruebe y se inscriba en el Registro Mercantil.

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Activo no corriente	510.000.000,00	
	Activo corriente	200.000.000,00	
2933	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo, empresas del grupo	10.000.000,00	
	Pasivo no corriente		340.000.000,00
	Pasivo corriente		220.000.000,00
2403	Participaciones a largo plazo, empresas del grupo		130.000.000,00
113	Reservas voluntarias (150.000.000 – 120.000.000)		30.000.000,00

1. 01-03-20X9. Por la aprobación de prima de asistencia:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	1.800.000,00	
526	Dividendo activo a pagar		1.800.000,00

Por la aprobación del resultado del ejercicio: como se han obtenido pérdidas, se traspasa a la cuenta de resultados negativos de ejercicios anteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	10.000.000,00	
129	Resultado del ejercicio		10.000.000,00

Por la dotación de la reserva indisponible del fondo de comercio con cargo a reservas voluntarias, a pesar de que tiene pérdidas (art. 273.3 del TRLSC).

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	20.000,00	
1143	Reserva por fondo de comercio (400.000 × 0,05)		20.000,00

Por el acuerdo de amortización de las acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
109	Acciones propias para reducir capital social	6.000.000,00	
108	Acciones propias en situaciones especiales		6.000.000,00

2. 15-03-20X9. Por el pago de la prima de asistencia:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	1.800.000,00	
62	Servicios exteriores	100.000,00	
572	Bancos, c/c (Activo corriente)		1.900.000,00

3. 01-06-20X9. Compra de 100.000 acciones de la sociedad «NOVIEMBRE»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (100.000 acciones × 1,4 + 2.000)	142.000,00	
572	Bancos, c/c		142.000,00

4. 15-06-20X9. Se escrituran las dos reducciones de capital:

Por la amortización de las acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (3.000.000 acciones × 1,5 euros)	4.500.000,00	
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
...			
113	Reservas voluntarias	1.500.000,00	
109	Acciones propias por reducción capital social (3.000.000 × 2 euros)		6.000.000,00

Por el incremento de las reservas voluntarias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (97.000.000 acciones × 1 euros)	97.000.000,00	
113	Reservas voluntarias		97.000.000,00

Por los gastos de reducir el capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	24.000,00	
572	Bancos, c/c		24.000,00

La situación patrimonial de la empresa después de ambas reducciones queda:

(100) Capital social (97.000.000 acciones × 0,5 euros)	48.500.000
(112) Reserva legal	3.000.000
(113) Reservas voluntarias	122.656.000
(1142) Reserva por fondo de comercio	60.000
(121) Resultados negativos de ejercicios anteriores	(10.000.000)
<hr/>	
Patrimonio neto después de las reducciones de capital	164.216.000

5. **30-06-20X9.** Por la aprobación de un dividendo correspondiente a las acciones de la sociedad «NOVIEMBRE»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo activo a cobrar (100.000 acciones × 0,50 euros)	50.000,00	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		50.000,00

Si una parte se abona con acciones de la sociedad «NOVIEMBRE», se anulará la retribución anterior porque es equivalente a tener más títulos al mismo coste. El dividendo es menos coste porque se reparte el beneficio de 20X8 y, por tanto, se corresponde con periodos anteriores a la condición de socio.

6. 15-07-20X9. Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	15.000,00	
545	Dividendo activo a cobrar (100.000 acciones × 0,15)		15.000,00

Por las acciones gratis o liberadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (25.000 acciones × 1,4 euros)	35.000,00	
545	Dividendo a cobrar		35.000,00

- Valor razonable de la autocartera: $50.000 - 15.000 = 35.000$ euros.
- Número de acciones propias: $35.000/1,4 = 25.000$ acciones.
- 100.000 acciones «NOVIEMBRE»/4 = 25.000 acciones.

7. 31-12-20X9. Ajustar la cartera de la sociedad «NOVIEMBRE» que ha sido clasificada como disponible para la venta a valor razonable (NRV 9.ª apartado 2.6):

Valor en libros antes del ajuste ($142.000 - 50.000 + 35.000$)	127.000 euros
Valor razonable (125.000 acciones × 1,3)	162.500 euros
Ajuste de patrimonio neto	35.500 euros

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	35.500,00	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		35.500,00

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	10.650,00	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		10.650,00

Por la incorporación a patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	35.500,00	
8301	Impuesto diferido		10.650,00
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		24.850,00

Si se prescinde de efecto impositivo y del grupo 9, el asiento contable sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	35.500,00	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		35.500,00

APARTADO 2. CONTABILIDAD DE «NOVIEMBRE»

1. 01-03-20X9. Asiste a la junta general de accionistas de la empresa «OCTUBRE»:

Por el devengo del derecho cobro de la prima de asistencia:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar (100.000 acciones × 0,02 euros)	2.000,00	
7603	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		2.000,00

2. 15-03-20X9. Cobra por bancos la prima de asistencia a la junta general de accionistas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (100.000 acciones × 0,02 euros)	2.000,00	
545	Dividendo a cobrar		2.000,00

3. 15-06-20X9. Reducción de capital para aumentar la reserva voluntaria:

No procede asiento contable.

4. 30-06-20X9. Reparto del beneficio de 20X8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.000.000,00	
113	Reservas voluntarias	1.100.000,00	
112	Reserva legal		100.000,00
526	Dividendo activo a pagar (5.000.000 acciones × 0,4 euros)		2.000.000,00

5. 15-07-20X9. Se paga el dividendo acordado en la junta de socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	2.000.000,00	
108	Acciones propias en situaciones especiales (1.000.000 acciones propias × 1,3 euros)		1.300.000,00
113	Reservas voluntarias (1.000.000 acciones propias × 0,10 euros)		100.000,00
572	Bancos, c/c		600.000,00

- Dividendo por acción = 2.000.000 euros/4.000.000 acciones = 0,50 euros por acción
- Parte pagada en metálico por acción = 600.000 euros/4.000.000 acciones = 0,15 euros
- Proporción de canje de acciones propias = 1.000.000/4.000.000 = 1 acción propia × 4 acciones en circulación.

6. Ajustar las acciones de la sociedad «OCTUBRE» como cartera de negociación:

Valor de las acciones de «OCTUBRE» (100.000 acciones × 1,38)	138.000 euros
Valor a fecha de cierre (100.000 acciones × 1,50)	150.000 euros
Ajuste positivo	12.000 euros

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	12.000,00	
7630	Beneficios de cartera de negociación		12.000,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTABILIDAD FINANCIERA

ENUNCIADO

Operaciones realizadas por la sociedad anónima «VARIANTE»:

APARTADO 1

El 01-01-20X8 la sociedad decide trasladar a la agrupación inversiones inmobiliarias activos que dejan de estar afectos a la explotación y sobre los cuales no se ha definido un plan de venta, consistentes en un terreno con un coste de 3.000.000 de euros y una construcción con un coste de 2.000.000 de euros. La amortización es lineal y cada año se aplica un 2 por 100, siendo la amortización acumulada en el momento del traslado de 380.000 euros y la construcción fue objeto además de una corrección valorativa por deterioro de 100.000 euros. Se estima que un cambio favorable en el entorno económico dará lugar a la reversión de esta pérdida por deterioro en el futuro. Al cierre del ejercicio 20X8 la sociedad reconoce unos gastos de reparaciones y mantenimiento por importe de 60.000 euros, siendo nulos los ingresos de estos activos y únicamente el terreno ha generado plusvalías por importe de 100.000 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables que considere oportuno en el ejercicio 20X8, de acuerdo con la información señalada en este apartado.

APARTADO 2

En el año 20X6 la sociedad da comienzo a un nuevo proyecto de investigación y posterior desarrollo para aplicar en su línea de producción nuevos equipos que fabricará y destinará a la venta. En el primer trimestre de este año los costes de procedimiento abonados a un instituto tecnológico se elevan a 210.000 euros y la empresa acuerda proceder a su activación, por cumplir todos los requisitos legales, el día 01-04-20X6.

A partir del 01-04-20X6 la empresa con sus propios medios comienza la fase de desarrollo, que concluye el 31-12-20X6. El coste de esta fase se elevó a 2.000.000 de euros y en esta fecha procede a su activación, por cumplirse todas las condiciones impuestas por la normativa legal.

El 31-12-20X6 la sociedad acuerda amortizar los gastos de investigación de forma lineal en este año y el siguiente, mientras que los gastos de desarrollo se amortizarán de forma lineal en cinco años.

En el año 20X7 comienza la fabricación de los nuevos equipos con los medios de la empresa y la nueva tecnología. Durante el año termina la producción de 200 nuevos equipos, con un coste por equipo de 10.000 euros y con un precio de venta previsto de 20.000 euros la unidad. Estos equipos empezarán a comercializarse el año 20X8 y se estima que la producción será de cuatro años, con venta siempre en el siguiente año a su producción, fabricando el mismo número de unidades. Cada año la producción aumenta su coste un 10 por 100 y las ventas un 20 por 100, aumentos que toman como referencia el año anterior.

TRABAJO A REALIZAR:

Con la información de que dispone y teniendo en cuenta que se cumplen todas las previsiones, deberá contabilizar las operaciones que considere oportuno en las fechas siguientes:

1. 01-04-20X6.
2. 31-12-20X6.
3. 31-12-20X7.
4. 31-12-20X8.

Información a tener en cuenta en los dos apartados:

(En el caso de que el opositor estime que deberá proceder a algún cálculo de actualización de valores, el tipo que podrá utilizar es el 4% anual).

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

APARTADO 1. RECLASIFICACIÓN A INVERSIONES INMOBILIARIAS

01-01-20X8. Reclasificación a inversión inmobiliaria de un local que deja de estar afecto a la explotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos	3.000.000,00	
221	Inversiones en construcciones	2.000.000,00	
210	Terrenos y bienes naturales		3.000.000,00
211	Construcciones		2.000.000,00

Por la reclasificación de la amortización acumulada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2811	Amortización acumulada de construcciones	380.000,00	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias		380.000,00

Hay que reclasificar el deterioro porque ha cambiado la afectación y no hay plan de venta. El deterioro no cumple los requisitos que exige la norma 2.2 para los deterioros de valor porque no hay una unidad generadora de efectivo. Por lo tanto, se opta por revertir el deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2911	Deterioro de valor de construcciones	100.000,00	
791	Reversión del deterioro de valor del inmovilizado material		100.000,00

31-12-20X8. Por los costes de reparaciones y mantenimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación	60.000,00	
410	Acreedores por prestación de servicios		60.000,00

31-12-20X8. Por la amortización del local:

Código	Cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias (2.000.000 × 0,02)	40.000,00	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias		40.000,00

APARTADO 2. PROYECTOS DE I+D

01-04-20X6. Activación de la fase de investigación por cumplir los requisitos que exige la NRV 6.^a A) del PGC:

Código	Cuenta	Debe	Haber
200	Investigación	210.000,00	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		210.000,00

31-12-20X6. Finaliza la fase de desarrollo realizada con medios propios:

Al ser con medios propios el coste de esta etapa está registrada en cuentas del grupo 6 y al finalizar a fecha de cierre se procede a su activación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
201	Desarrollo	2.000.000,00	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		2.000.000,00

31-12-20X6. Por la amortización de la etapa de investigación aplicando criterio de vida útil y según indica el enunciado, debe hacerse entre este año y el siguiente. Como finalizó el 01-04-20X6, hay que distribuir la inversión en 21 meses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (210.000/21 meses × 9 meses)	90.000,00	
2800	Amortización acumulada de investigación		90.000,00

Por lo que respecta a los gastos de desarrollo, no se empieza la amortización hasta que finaliza lo que tiene lugar a finales del año 20X6. Se empezará a amortizar a partir del año 20X7 y linealmente en 5 años.

31-12-20X7. Por la producción de los equipos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados (200 nuevos equipos × 10.000)	2.000.000,00	
712	Variación de existencias de productos terminados		2.000.000,00

Están fabricados y no vendidos.

Por las cuotas de amortización de la investigación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (210.000/21 meses × 12 meses)	120.000,00	
2800	Amortización acumulada de investigación		120.000,00

Por la cuota de amortización de la etapa de desarrollo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (2.000.000/5 años)	400.000,00	
2801	Amortización acumulada de desarrollo		400.000,00

Como la producción será de cuatro años, se entiende durante los años 20X8, 20X9, 20X10 y 20X11, pero como se comercializa al siguiente año, se entiende que aporta ingresos durante cinco años. Este va a ser el criterio para determinar la vida útil del desarrollo.

31-12-20X8. Por la venta de los equipos fabricados en el ejercicio 20X7:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes (200 equipos × 20.000)	4.000.000,00	
701	Venta de productos terminados		4.000.000,00

Regularización de existencias de productos terminados:

Por el traspaso de las existencias iniciales a gasto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
712	Variación existencias de productos terminados	2.000.000,00	
350	Productos terminados		2.000.000,00

Por las unidades fabricadas en el ejercicio 20X8 = 200 unidades.

Coste unitario de $10.000 + 10\% \times 10.000 = 11.000$ euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados (200 nuevos equipos × 11.000)	2.200.000,00	
712	Variación de existencias de productos terminados		2.200.000,00

Están fabricados y no vendidos.

Por la cuota de amortización de la etapa de desarrollo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (2.000.000/5 años)	400.000,00	
2801	Amortización acumulada de desarrollo		400.000,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

CONTABILIDAD FINANCIERA

ENUNCIADO

La sociedad anónima «LAROSA» realiza las operaciones que se describen a continuación:

El 01-04-20X4 adquiere a otra empresa una cantera de granito, así como el derecho a la explotación de la misma, mediante concesión administrativa. Abona por la cantera 1.000.000 de euros y por el derecho a su explotación, por concesión administrativa, 400.000 euros. El periodo de la concesión es de 10 años con reversión a la Administración pública concesionaria de la cantera.

En el momento de la reversión, al término de los 10 años, la sociedad deberá ejecutar por su cuenta las obras necesarias para que en ese espacio se pueda formar un lago, que sirva para el uso y disfrute de la ciudadanía, siendo el coste estimado de la obra de 20.000 euros a valor actual, cálculo efectuado por la empresa que se encargará de la ejecución de las obras de acondicionamiento.

Al mismo tiempo, la empresa vendedora informa que ha efectuado estudios rigurosos en los que se estima que el volumen de granito que contiene la cantera es de 10.000.000 de toneladas, a la fecha en la que se produce la transferencia, es decir, el día 01-04-20X4.

Los elementos adquiridos el día 01-04-20X4 serán abonados el día 01-05-20X4, sin recargo alguno.

La concesión administrativa se amortizará linealmente durante el periodo de la concesión, mientras que para la cantera la amortización se hará en proporción al volumen extraído en cada ejercicio, teniendo en cuenta el volumen de granito estimado en el momento inicial. La sociedad estima que a lo largo de los 10 años extraerá el mismo volumen de granito.

TRABAJO A REALIZAR:

De acuerdo con la información disponible, realice las anotaciones contables que considere oportuno en las siguientes fechas:

1. 01-04-20X4.
2. 01-05-20X4.
3. 31-12-20X4.
4. 01-01-20X8. La sociedad estima que a partir de este momento, y hasta el final de la concesión, tendrá dificultades para extraer un 10 por 100 de las toneladas que están pendientes, salvo que

disponga de nueva tecnología y más maquinaria, por lo que mientras valora esta circunstancia decide calcular la pérdida que esto le pueda suponer, aunque lo hace de forma transitoria.

5. 31-12-20X8.

Información a tener en cuenta:

(En el caso de que el opositor estime que deberá proceder a algún cálculo de actualización de valores, el tipo que podrá utilizar es el 4% anual).

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

01-04-20X4. Compra de la cantera de granito y el derecho de explotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	1.000.000,00	
202	Concesiones administrativas	400.000,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.400.000,00

Por las obras de acondicionamiento para un lago al finalizar la concesión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	20.000,00	
143	Provisión por obras de desmantelamiento, rehabilitación y retiro (gastos de reversión)		20.000,00

Las obras de rehabilitación de la cantera para convertirlo en un lago son gastos de reversión y la valoración de los 20.000 euros que va a costar ya está valorada a su valor actual.

01-05-20X4. Por el pago de la compra de la cantera y los derechos de explotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.400.000,00	
572	Bancos, c/c		1.400.000,00

31-12-20X4. Ajustes al cierre del ejercicio:

Por la amortización de la concesión administrativa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (420.000/10 años × 9/12)	31.500,00	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		31.500,00

Por la amortización de la cantera:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	75.000,00	
2810	Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales (1.000.000/10.000.000 × 750.000)		75.000,00

Por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones {20.000 × [(1,04) ^{9/12} - 1]}	597,05	
143	Provisión para obras por desmantelamiento, rehabilitación y retiro (gastos de reversión)		597,05

01-01-20X8. Modificación en las condiciones de extracción:

Hasta ahora se han extraído 3.750.000 toneladas y quedan pendientes de extraer 6.250.000 toneladas. Se estima que se van a extraer de menos un 10 por 100, que son 625.000 toneladas, por tanto a partir de ahora la amortización se haría sobre 5.625.000 toneladas. Nos quedan 6,25 años de concesión, lo cual equivale a 900.000 toneladas por año. No afecta porque es como dividir por la vida que queda de la concesión. Lo que se podría valorar si se tuvieran datos es el deterioro de valor, calculando la recuperación de la inversión con los flujos de efectivo.

Posible pérdida = 625.000 toneladas × 0,10 = 62.500 euros de deterioro de valor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro de inmovilizado material	62.500,00	
2910	Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales		62.500,00

31-12-20X8. Ajustes de cierre de ejercicio:

Por la amortización de la concesión administrativa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (420.000/10 años)	42.000,00	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		42.000,00

Por la amortización de la cantera:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	90.000,00	
2810	Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales [[1.000.000 – 375.000 – 62.500]/5.625.000 × 900.000]		90.000,00

Por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones [20.000 × (1,04) ^{3,75} × 0,04]	926,75	
143	Provisión para obras por desmantelamiento, rehabilitación y retiro (gastos de reversión)		926,75

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

CONTABILIDAD FINANCIERA

ENUNCIADO

La sociedad «SOMOSTIERRA» presenta la siguiente información:

1. Información de los activos y pasivos por impuestos diferidos existentes al cierre del ejercicio 20X0:
 - a) La sociedad tiene un inmovilizado X adquirido por 10.000 euros. Fiscalmente fue íntegramente amortizado. Contablemente está amortizado en 3.000 euros.
 - b) La sociedad tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar de 30.000 euros.

La sociedad solo ha considerado probable la compensación de bases imponibles por el importe de las diferencias temporarias imponibles acumuladas.

2. En el año 20X1, la sociedad tiene un resultado antes de impuestos de 4.000 euros. Las únicas diferencias entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible son las que se derivan de la siguiente información:
 - La sociedad amortiza en 5.000 euros el inmovilizado X.
 - La sociedad ha pagado sanciones por 2.000 euros que no son deducibles.
 - En el ejercicio la sociedad ha reconocido un deterioro de un activo por importe de 3.000 euros que fiscalmente no será deducible hasta ejercicios futuros.
 - La sociedad ha recibido una donación por importe de 1.000 euros para la adquisición de inmovilizado. Fiscalmente la renta de la subvención se reconoce en el ejercicio en que se recibe. La sociedad ha adquirido el inmovilizado al final del ejercicio, sin que el mismo haya entrado en funcionamiento.
3. El tipo impositivo de la sociedad es del 30 por 100.
4. Las deducciones de cuota producidas en el ejercicio 20X1 son 1.100 euros.
5. Las retenciones y pagos a cuenta en el ejercicio 20X1 son por 800 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Indique el saldo de las cuentas «activos por impuesto diferido» y «pasivos por impuesto diferido» existentes al cierre del ejercicio 20X0.
2. Calcule la cuota a pagar o a devolver, sabiendo que:
 - La sociedad compensa las bases negativas en el primer ejercicio en que tiene bases positivas.
 - Las deducciones de la cuota solo se pueden aplicar para reducir cuotas positivas. En el caso de que no se puedan utilizar en el ejercicio, la sociedad tiene 15 ejercicios para aplicarlas.
3. Anotaciones contables en el ejercicio 20X1 correspondientes al Impuesto sobre Sociedades –distinguiendo entre impuesto corriente, impuesto diferido y gasto por impuesto reconocido fuera de pérdidas y ganancias–, sabiendo que en el ejercicio 20X1, ante la mejora de la situación económica y los contratos firmados en el ejercicio, la sociedad considera probable la compensación de todos los activos por impuestos diferidos acumulados.
4. Indique qué anotación contable adicional habría que realizar si en diciembre del ejercicio 20X1 se aprueba un tipo impositivo para los ejercicios siguientes del 25 por 100.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

1. SALDOS DE LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS A FINALES DE 20X0

(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles ($7.000 \times 30\%$).....	2.100
(4745) Créditos por pérdidas a compensar ($7.000 \times 30\%$).....	2.100

Según la Consulta 10 del BOICAC 80, se pueden activar las bases imponibles negativas sin informar de forma detallada en la memoria, por un importe igual a los pasivos fiscales que van a revertir en el corto plazo y antes de 10 años.

2. DETERMINAR LA DEUDA TRIBUTARIA DE 20X1

Resultado contable antes de impuestos	4.000
+/- Diferencias permanentes	+2.000
Sanciones (Nota 1)	+2.000
+/- Diferencias temporarias	
Origen en el ejercicio actual	+4.000
Donación (Nota 3)	+1.000
Deterioros no deducibles (Nota 2)	+3.000
Origen ejercicios anteriores	+5.000
Amortización del inmovilizado (Nota 4)	+5.000
<hr/>	
BASE PREVIA	15.000
- Compensación BINS	-15.000
<hr/>	
BASE IMPONIBLE 20X1	0,00

Comentarios de ajustes fiscales:

Nota 1. Sanciones.

De acuerdo con el artículo 14.1 c) no es deducible, ajuste positivo, diferencia permanente.

Nota 2. Deterioros de activos.

Contablemente es gasto en este ejercicio, pero fiscalmente se deducirá más tarde, diferencia temporaria con origen en el ejercicio actual, pasivo diferido.

Nota 3. Donación de inmovilizado.

Contablemente se correlaciona con la amortización del activo, pero como no ha entrado en funcionamiento, no hay ingreso contable. Fiscalmente, el artículo 15.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) regula qué tipo de operaciones deben valorarse a precio de mercado. Tributa cuando se recibe y revierte de acuerdo con el artículo 18 del TRLIS. Es un ingreso de patrimonio neto que tributa en este ejercicio.

Nota 4. Amortización del inmovilizado.

La amortización contable ya se dedujo en ejercicios anteriores, revierte el pasivo fiscal.

Si la base imponible del año 20X1 es 0, no se pueden aplicar las deducciones correspondientes a 20X1, por lo que quedan pendientes de aplicación y la deuda tributaria sale a devolver por el importe de las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio 20X1 por importe de 800 euros.

3. ANOTACIONES CONTABLES

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8300	Impuesto corriente (donación) (1.000 × 30%)	300,00	
4709	Hacienda Pública, deudora por impuesto de sociedades	800,00	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		800,00
6301	Impuesto diferido		300,00

Por la activación de la base imponible negativa pendiente, ya que el enunciado en el punto 3 nos indica que la probabilidad de poder compensarla en un futuro es muy alta, debido a la mejora de la situación económica y al incremento de los contratos firmados.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Créditos por pérdidas a compensar (23.000 × 30%)	6.900,00	
638	Ajustes + imposición sobre beneficios		6.900,00

Por las diferencias temporarias cuyo origen se produjo en ejercicios anteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles «amortización del inmovilizado» (5.000 × 30%)	1.500,00	
6301	Impuesto diferido		1.500,00

Por la compensación de las BINS en este ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.500,00	
4745	Créditos por pérdidas a compensar (15.000 × 30%)		4.500,00

Por las diferencias temporarias con origen en el ejercicio actual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles «deterioro de activos» (3.000 × 30%)	900,00	
6301	Impuesto diferido		900,00

Por la activación de las deducciones del 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones pendientes	1.100,00	
6301	Impuesto diferido		1.100,00

Saldos pendientes al cierre de 20X1:

(479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles (2.000 × 30%)	600
(4740) Activo por diferencias temporarias deducibles «deterioro de activos» ... (3.000 × 30%)	900
(4745) Créditos por pérdidas a compensar (15.000 × 30%)	4.500
(4742) Derechos por deducciones pendientes	1.100
Resultado contable antes de impuestos	4.000
+/- Impuesto diferido	-700
+ Ajustes + imposición sobre beneficios	+6.900
Resultado contable después de impuestos	10.200

Por la donación relacionada con el inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	1.000,00	
941	Ingresos de donaciones y legados de capital		1.000,00

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de donaciones y legados de capital	1.000,00	
8300	Impuesto corriente		300,00
131	Donaciones y legados de capital		700,00

CUENTAS QUE VAN A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS:

(6300) Impuesto corriente	0
(6301) Impuesto diferido	-700
(638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	6.900

CUENTAS DE INGRESOS DE PATRIMONIO NETO

(941) Ingresos por donaciones y legados de capital	1.000
(8301) Impuesto diferido	300

4. SI SE MODIFICA EL TIPO DE GRAVAMEN AL EJERCICIO SIGUIENTE, SE BAJA DEL 30 AL 25 POR 100

Código	Cuenta	Debe	Haber
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	900,00	
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles «deterioro de activos» [3.000 euros (30% - 25%)]		150,00
4745	Créditos por pérdidas a compensar [15.000 euros (30% - 25%)]		750,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles «amortización del inmovilizado» [2.000 (30% - 25%)]	100,00	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		100,00

También se modifica el tipo de gravamen correspondiente a la reversión de la donación de inmovilizado. Lo cual implica que la donación de 1.000 euros al nuevo tipo de gravamen del 25 por 100 revierta dejando de tributar 250 euros, de ahí que tengamos que hacer el siguiente asiento contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido [1.000 euros (30% – 25%)]	50,00	
838	Ajustes + en la imposición sobre beneficios		50,00

Por el traspaso al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
838	Ajustes + en la imposición sobre beneficios	50,00	
131	Donaciones y legados de capital		50,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

MATEMÁTICAS FINANCIERAS

ENUNCIADO

La sociedad anónima «MARATÓN» pasa en la actualidad por un problema de tesorería y la dirección económico-financiera plantea al gerente de la entidad refundir todas las deudas en un único préstamo. Tras contactar con varias entidades bancarias, la oferta que se estima factible para la empresa es la siguiente: concesión de un préstamo a amortizar en 12 años, con 2 años de carencia en los que se pagarían solo los intereses al 5 por 100 y en los 10 años restantes se amortizaría el préstamo al 5,5 por 100 mediante anualidades constantes, con unos gastos de formalización del 0,1 por 100.

La sociedad tiene en la actualidad los siguientes compromisos de pago:

- Deuda con proveedores por 300.000 euros, que si se pudiera rescindir tendrá un descuento del 2 por 100.
- 5 cuotas de la maquinaria por importe de 100.000 euros cada una a pagar trimestralmente, junto con sus intereses a un tanto nominal anual del 4 por 100.
- 18 mensualidades de un préstamo concedido al 0,5 por 100 mensual, de cuantía 30.000 euros, excepto las número 6, 12 y 18 que serán de 50.000 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

Suponiendo que el primer pago de cada una de estas deudas coincidiese con el momento actual, determinar:

1. Importe del nuevo préstamo.
2. Anualidad del préstamo.

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

1. IMPORTE DEL NUEVO PRÉSTAMO

Deuda con el proveedor $(300.000 - 300.000 \times 0,02)$: 294.000,00

Valor actual de la maquinaria $\left[100.000 \frac{1 - (1 + 0,01)^5}{0,01} (1,01) \right]$: 490.196,55

Préstamo $\left[30.000 \frac{1 - (1 + 0,001)^{18}}{0,005} (1,005) + 20.000 \frac{1 - (1 + 0,030377509)^3}{0,030377509} (1,030377509) \right]$:

$$\frac{576.007,42}{1.360,203,97}$$

Tipo de interés de la maquinaria (0,04/4 trimestres): 0,01 trimestral.

Tipo de interés de semestre $[(1,005)^6 - 1]$: 0,030377509

Los importes de las deudas eran prepagables.

Nominal del préstamo – Nominal $\times 0,001 = 1.360.203,97$

Nominal del préstamo = 1.361.565,54

2. ANUALIDAD DEL PRÉSTAMO

Como durante los dos años de carencia se abonan intereses, la deuda después de los dos años es la misma, y debe pagarse en 10 pagos constantes.

$$1.361.565,54 = \text{Cuota del préstamo} \frac{1 - (1 + 0,055)^{-10}}{0,055}$$

$$\text{Cuota del préstamo} = 180.635,86$$