

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

SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE ADMISSION TO THE MANAGEMENT BODY OF THE EMPLOYEE OF THE TREASURY

SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ

Profesor del CEF

[Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso por el sistema de promoción interna en el Cuerpo Técnico de Hacienda por Resolución de 2 de julio de 2009 (BOE del 11)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Compras, reparto del resultado, acciones propias y accionistas morosos.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Permuta comercial, inmovilizado material en curso, activación de gastos financieros, activos no corrientes disponibles para la venta.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Liquidación del Impuesto sobre Sociedades en dos ejercicios consecutivos, anotaciones contables, incidencia de las operaciones en el balance, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de gastos e ingresos reconocidos.
- Caso 4. Matemática financiera.** Crédito a otra empresa, tipo de interés efectivo, elaboración del cuadro de amortización y anotaciones contables.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Asientos contables de diversas operaciones, regularización, cierre, cuenta de pérdidas y ganancias y balance de situación.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

COMPRAS, REPARTO DEL RESULTADO, ACCIONES PROPIAS Y ACCIONISTAS MOROSOS

ENUNCIADO

La sociedad anónima «CRUZDEFERRO» presenta el siguiente balance al cierre del ejercicio 20X7:

Activo	Euros	Patrimonio neto y pasivo	Euros
Activo no corriente	874.500	Capital social	1.300.000
Investigación	14.500	Socios por desembolsos no exigidos	-256.000
Fondo de comercio	50.000	Reserva legal	190.000
Inmovilizado material	810.000	Reserva estatutaria	3.000
Activo corriente	989.000	Reserva por fondo de comercio	35.000
		Acciones propias en situaciones especiales	-5.000
		Resultados negativos ejercicio 20X6	-7.000
		Resultado del ejercicio 20X7	120.000
		Patrimonio neto	1.380.000
		Pasivo corriente	483.500
Total	1.863.500	Total	1.863.500

Información referente al capital de la sociedad:

El capital está dividido en las siguientes clases de acciones:

	Nominal (€)	Acciones emitidas
Clase A (ordinarias)	100	600
Clase B (ordinarias)	500	1.000
Clase C (ordinarias)	100	1.000
Clase D (ordinarias)	1.000	640

En el ejercicio anterior, la empresa adquirió 10 acciones de la serie B que se espera vender a corto plazo.

El desembolso pendiente corresponde a las acciones de la clase D.

Operaciones realizadas durante el año 20X8:

El día 3 de enero, compra mercaderías a pagar en tres meses. Precio de compra: 200.000 euros (IVA 16%).

El día 28 de febrero «CRUZDEFERRO» acuerda con el proveedor el pago anticipado de la deuda con un descuento por pronto pago de 2.000 euros. El pago se realiza por transferencia bancaria en esa misma fecha.

Con fecha 1 de abril, se ha celebrado la junta general de accionistas. En ella se aprobaron las cuentas anuales del año anterior y la siguiente distribución del beneficio:

- 1.º Destinar a reserva legal el mínimo exigido por la Ley de Sociedades Anónimas.
- 2.º Compensar la totalidad de las pérdidas.
- 3.º Destinar 12.000 euros a reserva estatutaria.
- 4.º Repartir un dividendo del 5 por 100 de rentabilidad a todas las acciones.
- 5.º Destinar el resto del beneficio a reservas voluntarias.

El 20 de abril, se abonan los dividendos acordados en la junta.

El 1 de julio, se exige a los accionistas el desembolso del dividendo pasivo pendiente.

El 25 de julio de 20X8, se cobra el desembolso exigido a los titulares de las acciones excepto el poseedor de 140 títulos que no hace efectiva la cantidad solicitada por dichos títulos.

El día 30 de julio, la sociedad paga 500 euros por los gastos ocasionados al reclamar el desembolso por la vía judicial.

El día 14 de agosto, el accionista manifiesta su negativa a liquidar su deuda y la sociedad emite unos duplicados que se ponen a la venta. Los gastos originados ascienden a 900 euros, que se abonan al contado.

El día 2 de septiembre, se venden 100 títulos al 90 por 100 del nominal. El resto de títulos se quedan sin vender.

El día 10 de septiembre, «CRUZDEFERRO» liquida con el accionista las cantidades que le corresponden según la ley.

El día 1 de noviembre, compra mercancía por 350.000 euros (IVA 16%) con pago aplazado a tres meses. En la factura se detalla un recargo por intereses de 600 euros.

A 31 de diciembre, la empresa realiza un test de deterioro para el fondo de comercio. El estudio realizado asigna a este activo un valor de 52.000 euros. El valor inicial del fondo fue 70.000 euros y el año anterior se realizó una corrección valorativa por 20.000 euros.

En esa misma fecha, comienza a amortizar la investigación. Para ello, ha fijado como vida útil del intangible el tiempo máximo permitido por la norma de valoración y considera que su depreciación en ese tiempo es lineal.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Anotaciones contables correspondientes a las operaciones descritas para el ejercicio 20X8.
2. ¿Qué dividendo cobran las acciones de clase A?

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1**1. ANOTACIONES CONTABLES DE LAS OPERACIONES DESCRITAS PARA EL EJERCICIO 20X8**

3 de enero de 20X8.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	200.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	32.000	
400	Proveedores		232.000

28 de febrero de 20X8.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	232.000	
606	Descuentos sobre compras por pronto pago		2.000
472	Hacienda Pública, IVA soportado		320
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		229.680

1 de abril de 20X8.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	120.000	
112	Reserva legal (1)		12.000
1143	Reserva por fondo de comercio (2)		2.500
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		7.000
1141	Reservas estatutarias		12.000
			.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
526	Dividendo activo a pagar (4)		52.200
113	Reservas voluntarias (3)		34.300

(1) La dotación a la reserva legal está descrita en el artículo 274 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC):

«1. En todo caso, una cifra igual al 10 por 100 del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que ésta alcance, al menos, el 20 por 100 del capital social.

2. La reserva legal, mientras no supere el límite indicado, sólo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin.»

$$20\% \text{ Capital social} = 20\% \ 1.300.000 = 260.000$$

$$\text{Reserva legal anterior} = 190.000$$

$$\text{Dotación del ejercicio} = 120.000 = 12.000$$

(2) El artículo 273.4 «Aplicación del resultado» de la LSC indica:

«En cualquier caso, deberá dotarse una **reserva indisponible equivalente al fondo de comercio** que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5 por 100 del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.»

En nuestro caso:

$$\text{Reserva por fondo de comercio} = 5\% \ 50.000 = 2.500$$

(3) El artículo 273.3 «Aplicación del resultado» de la LSC indica que:

«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.»

Dada la existencia de gastos de investigación, es válido el pago de los dividendos siempre y cuando se doten al menos 14.500 euros de reservas voluntarias.

Investigación	14.500	Reservas disponible	0
---------------	--------	---------------------	---

Al existir un déficit de 14.500 euros hay que dotar reservas voluntarias por esa cuantía como mínimo.

(4) La estructura del capital social es la siguiente:

Conceptos	Importe
Capital social	1.300.000
Nominal de la autocartera (10 acciones serie B × 500)	-5.000
Socios por desembolsos no exigidos, capital social	-256.000
Total	1.039.000

El enunciado señala que la rentabilidad de todas las acciones es del 5 por 100, por lo que a efectos de solución se incluyen las acciones propias en el reconocimiento de los dividendos, aunque hay que señalar que el dividendo de estas acciones se reparte entre las acciones en circulación, por lo que las que cobran tendrán una rentabilidad superior al 5 por 100.

$$5\% (1.300.000 - 256.000) = 52.200$$

20 de abril de 20X8.

Por el pago de los dividendos:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	52.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		52.200

1 de julio de 20X8.

Por la solicitud del dividendo pasivo pendiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias	256.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social (640 × 1.000 × 40%)		256.000

25 de julio de 20X8.

Por el cobro del dividendo pasivo pendiente y el reconocimiento de las acciones en mora:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (500 × 1.000 × 40%)	200.000	
			.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
5581	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos (140 × 1.000 × 40%)	56.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias		256.000

30 de julio de 20X8.

Por el pago de los gastos ocasionados en la reclamación al accionista moroso:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
5581	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos	500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500

14 de agosto de 20X8.

Por la emisión de los duplicados y el pago de los gastos de su emisión:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Duplicados de acciones (140 × 1.000)	140.000	
5581	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos	900	
-	Acciones anuladas		140.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		900

2 de septiembre de 20X8.

Por la venta de 100 duplicados de acciones por cuenta y riesgo del accionista moroso:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (100 × 1.000 × 90%)	90.000	
5581	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos (100 × 1.000 × 10%)	10.000	
-	Duplicados de acciones (100 × 1.000)		100.000

Por la reducción de los 40 duplicados no vendidos, ya que, aunque el enunciado no señala nada al respecto, el artículo 84 «Reintegración de la sociedad» señala:

«1. Cuando el accionista se halle en mora, la sociedad podrá, según los casos y atendida la naturaleza de la aportación no efectuada, reclamar el cumplimiento de la obligación de desembolso,

con abono del interés legal y de los daños y perjuicios causados por la morosidad, o enajenar las acciones por cuenta y riesgo del socio moroso.

2. Cuando haya de procederse a la venta de las acciones, la enajenación se verificará por medio de un miembro del mercado secundario oficial en el que estuvieran admitidas a negociación, o por medio de fedatario público en otro caso, y llevará consigo, si procede, la sustitución del título original por un duplicado.

Si la venta no pudiese efectuarse, la acción será amortizada, con la consiguiente reducción del capital, quedando en beneficio de la sociedad las cantidades ya desembolsadas.»

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (40 × 1.000)	40.000	
-	Duplicados de acciones (40 × 1.000)		40.000

10 de septiembre de 20X8.

Por la liquidación del moroso:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Acciones anuladas (140 × 1.000)	140.000	
5581	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos		67.400
778	Ingresos excepcionales (40 × 1.000 × 60%)		24.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		48.600

El desglose de la liquidación es el siguiente:

• Pagado (100 × 1.000 × 60%)	60.000
• Pérdida venta duplicados	-10.000
• Gastos de emisión y venta duplicados	-1.400
• TOTAL	48.600

1 de noviembre de 20X8.

Por la compra de mercaderías:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	350.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	56.000	
400	Proveedores		406.000

En la factura están desglosados los intereses, por lo que el pasivo financiero originado –proveedores– se valora posteriormente a coste amortizado, por lo que a 31 de diciembre se han de imputar los intereses devengados.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	400	
400	Proveedores (600 × 2/3)		400

Con respecto al fondo de comercio no procede asiento contable ya que su valor inicial fue de 70.000 euros y el año anterior tuvo un deterioro de 20.000 euros, por lo que su valor contable es de 50.000 euros. A este respecto, el Plan General de Contabilidad (PGC) señala:

«Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.»

El periodo máximo de amortización indicado en el PGC para la amortización de los gastos de investigación y desarrollo es de cinco años.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	2.900	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible (14.500/5)		2.900

2. ¿QUÉ DIVIDENDO LES CORRESPONDE A LAS ACCIONES DE LA SERIE A?

Según se ha calculado en el apartado anterior, el dividendo total a repartir es de 52.200 euros, del que corresponde a las acciones propias:

$$10 \times 500 \times 5\% = 250$$

La LSC en su artículo 148 a) «Régimen de las acciones propias y de las participaciones o acciones de la sociedad dominante» señala:

«Cuando una sociedad hubiere adquirido acciones propias o participaciones o acciones de su sociedad dominante, se aplicarán las siguientes normas:

a) Quedará en suspenso el ejercicio del derecho de voto y de los demás derechos políticos incorporados a las acciones propias y a las participaciones o acciones de la sociedad dominante.

Los derechos económicos inherentes a las acciones propias, excepción hecha del derecho a la asignación gratuita de nuevas acciones, serán atribuidos proporcionalmente al resto de las acciones.»

Por tanto, el dividendo de las acciones propias se repartirá entre las acciones en circulación acrecentando la cuota que inicialmente les corresponde. Para calcular este importe en primer lugar se calcula el capital social desembolsado.

Serie	Número de acciones	Nominal	% Desembolsado	Total desembolsado
A	600	100	100%	60.000
B	990	500	100%	495.000
C	1.000	100	100%	100.000
D	640	1.000	60%	384.000
Capital social desembolsado				1.039.000

La cuota suplementaria por 1 euro de capital social desembolsado por el dividendo de las acciones propias será el importe del dividendo de éstas en el capital social desembolsado.

$$250/1.039.000 = 0,00024062$$

El dividendo total que cobrarán las acciones en circulación será la rentabilidad del 5 por 100 más el suplemento que les corresponde por la existencia de acciones propias.

Serie	Capital social desembolsado	Rentabilidad 5%	Suplemento por las acciones propias	Total serie	Dividendo unitario
A	60.000	3.000	14,44	3.014,44	5,0240616
B	495.000	24.750	119,10	24.869,10	25,120308
C	100.000	5.000	24,06	5.024,06	5,0240616
D	384.000	19.200	92,40	19.292,40	30,1443696
				52.200,00	

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

PERMUTA COMERCIAL, INMOVILIZADO MATERIAL EN CURSO, ACTIVACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS, ACTIVOS NO CORRIENTES DISPONIBLES PARA LA VENTA

ENUNCIADO

La empresa «LASAGRA», dedicada a la producción y venta de ladrillos en la provincia de Toledo, es propietaria de un edificio en la ciudad. Con fecha 1 de enero de 20X1, ha conseguido un acuerdo con la empresa «PERES» para efectuar una permuta comercial por un local en Lisboa con el que piensa ampliar su negocio. Los datos sobre los elementos permutados son los siguientes:

Edificio de Toledo: solar: coste de adquisición: 100.000 euros; edificio: coste de adquisición: 150.000 euros. Amortización hasta la fecha: 50.000 euros. Valores de tasación a la fecha de la permuta: solar: 400.000 euros; construcción: 80.000 euros.

Local de Lisboa: coste de adquisición: solar 100.000 euros; construcción: 100.000 euros. Amortización hasta la fecha: 50.000 euros. Vida útil pendiente: 25 años. Valor de tasación a la fecha de la permuta: solar: 300.000 euros; construcción 100.000 euros.

El 15 de enero de 20X1, se cierra la operación en la que «PERES» entrega 80.000 euros por transferencia bancaria.

El 1 de marzo inicia una rehabilitación del local necesaria para la puesta en marcha de su sucursal por valor de 120.000 euros que abona al contado. Costes del año 1: para la financiación de la obra el banco ha concedido un préstamo a pagar el 1 de febrero de 20X3 con un interés del 4 por 100 anual pagadero en el vencimiento. Los gastos de apertura ascienden a 1.500 euros.

A 31 de diciembre de 20X1, la reforma no ha finalizado y se estima un plazo de seis meses para su acabado. Aplicado un criterio financiero, se valora los gastos devengados hasta el 31 de diciembre en 5.200 euros.

A 1 de julio de 20X2, finaliza la reforma con un coste adicional de 30.000 euros que abona al contado. Los gastos financieros devengados en el primer semestre ascienden a 2.713 euros.

El 10 de julio de 20X2, decide poner a la venta el local y para ello inicia negociaciones con una empresa inmobiliaria con la que espera cerrar el acuerdo para su venta el 1 de enero de 20X3. A estos efectos, se realiza una nueva tasación de la construcción que determina un valor de 220.000 euros.

A 31 de diciembre de 20X2, los gastos financieros del segundo semestre derivados del préstamo ascienden a 2.713 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

Anotaciones contables derivadas de las operaciones realizadas en los años 20X1 y 20X2.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

ANOTACIONES CONTABLES DERIVADAS DE LAS OPERACIONES REALIZADAS EN LOS AÑOS 20X1 Y 20X2

1 de enero de 20X1.

Los datos de los locales permutados son los siguientes:

Local entregado por «LASAGRA»:

Conceptos	Importe
Solar	100.000
Construcciones	150.000
Amortización acumulada del inmovilizado material	-50.000
Tasación del solar	400.000
Tasación de la construcción	80.000
Valor razonable conjunto	480.000

Local recibido:

Conceptos	Importe
Tasación del solar	300.000
Tasación de la construcción	100.000
Valor razonable conjunto	400.000

La diferencia entre ambos valores razonables se compensa en metálico, según señala el enunciado, por lo que la sociedad «LASAGRA» recibirá 80.000 euros en la operación.

Desde el punto de vista contable, se trata de una permuta comercial, ya que la configuración de los flujos de efectivo serán diferentes al tratarse de bienes permutados en localidades diferentes.

El PGC señala al respecto:

«A efectos de este PGC, se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la **entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios**.

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último.

Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

- a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o

b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta se ve modificado como consecuencia de la operación.

Además, es necesario que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas, a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.»

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	300.000	
231	Construcciones en curso	100.000	
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	80.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	50.000	
210	Terrenos y bienes naturales		100.000
211	Construcciones		150.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		280.000

15 de marzo de 20X1.

Por la liquidación del crédito originado en la operación anterior:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	80.000	
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado		80.000

1 de marzo de 20X1.

Por la obtención del préstamo destinado a la rehabilitación del local, entendiéndose que el importe solicitado debe cubrir las necesidades financieras, por lo que el valor nominal de préstamo debe ser de 121.500 euros ya que tiene que cubrir también los gastos de apertura:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	120.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito (121.500 - 1.500)		120.000

Por el pago de las obras de rehabilitación del local:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	120.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		120.000

31 de diciembre de 20X1.

Por los intereses devengados por el préstamo, que se incluyen como mayor valor del mismo ya que se trata de intereses implícitos:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	5.200	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		5.200

Según las estimaciones realizadas por la empresa, el periodo de rehabilitación del local superará el año (10 meses del ejercicio actual y 6 del próximo), por lo que, según establece la norma de registro y valoración 2.^a del PGC, los intereses devengados por las deudas específicas en la adquisición de inmovilizado material deben capitalizarse de forma obligatoria.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	5.200	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		5.200

1 de julio de 20X2.

Por el pago del coste adicional de la rehabilitación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

Por los intereses devengados por el préstamo desde el 1 de enero:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	2.713	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		2.713

Por la capitalización de los intereses:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	2.713	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		2.713

Por la redominación de la cuenta «Construcciones en curso» una vez finalizada la rehabilitación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	257.913	
231	Construcciones en curso (100.000 + 120.000 + 5.200 + 30.000 + 2.713)		257.913

10 de julio de 20X2.

En esta fecha decide poner el local a la venta, lo que significa que debe ser calificado como un activo no corriente mantenido para la venta. La norma de registro y valoración 7.^a del PGC señala al respecto lo siguiente:

«La empresa clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta; y
- b) Su venta ha de ser altamente probable porque concurren las siguientes circunstancias:
 - b1) La empresa debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.
 - b2) La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.
 - b3) Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.
 - b4) Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

Los activos no corrientes mantenidos para la venta se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los gastos de venta.

Para la determinación del valor contable en el momento de la reclasificación, se determinará el deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo.»

Prescindiendo de la amortización de los 10 días de julio, el valor por el que entra la cuenta «Inmovilizado» (580) es el menor de:

- Valor contable (300.000 + 257.913) 557.913
- Valor razonable menos costes de venta (300.000 + 220.000) 520.000

Dado que el valor razonable menos los costes de venta es menor que el valor contable, procede dotar el deterioro por la diferencia (37.913):

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	37.913	
599	Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta		37.913

Por la reclasificación a activo no corriente mantenido para la venta:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
580	Inmovilizado	520.000	
599	Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta	37.913	
210	Terrenos y bienes naturales		300.000
211	Construcciones		257.913

31 de diciembre de 20X2.

Por los gastos financieros devengados y la reclasificación del préstamo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	2.713	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		2.713

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito (120.000 + 5.200 + 2.713)	127.913	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		127.913

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN DOS EJERCICIOS CONSECUTIVOS, ANOTACIONES CONTABLES, INCIDENCIA DE LAS OPERACIONES EN EL BALANCE, CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS Y ESTADO DE GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS

ENUNCIADO

A 31 de diciembre de los años 20X4 y 20X5, se dispone de la siguiente información contable sobre la empresa «PARAÍSO»:

	Año 20X4 (€)	Año 20X5 (€)
Beneficio antes de impuestos	100.000	45.000
Retenciones y pagos a cuenta	5.000	2.800

Adicionalmente, se sabe que la empresa ha adquirido un inmovilizado a principios del año 20X4 por 1.800 euros que le permite fiscalmente una amortización acelerada en el primer año. La empresa amortiza fiscalmente el bien en su totalidad en el año 20X4. Contablemente lo amortiza en tres años.

TRABAJO A REALIZAR:

- a) Anotaciones contables derivadas del impuesto sobre beneficios en los años 20X4 y 20X5 teniendo en cuenta que el tipo impositivo es del 30 por 100 en cada año.
- b) Presentar a 31 de diciembre de cada año la información que se deriva de esta operación en los siguientes estados contables:
 - b.1) Estados de pérdidas y ganancias.
 - b.2) Estados de ingresos y gastos reconocidos.
 - b.3) Balance al cierre de ejercicio.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

NOTA PREVIA: A efectos de solución, se resuelven de forma simultánea los apartados a) y b).

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades año 20X4.

Beneficio antes de impuestos	100.000
+/- Ajuste	
Amortización acelerada (1)	-1.200
Base imponible	98.800
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	29.640
Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	29.640
Retenciones y pagos a cuenta	-5.000
Cuota diferencial	24.640

(1) El cuadro de ajustes derivado de la aplicación de la amortización acelerada es el siguiente:

Años	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste en la base del Impuesto sobre Sociedades	Pasivos por diferencias temporarias imponibles
20X4	600	1.800	-1.200	360 H
20X5	600	0	600	180 D
20X6	600	0	600	180 D
	1.800	1.800		

Por el gasto devengado por impuesto corriente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	29.640	
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		24.640
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		5.000

Por la amortización acelerada:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	360	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		360

Por la regularización de las cuentas 6300 y 6301:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	30.000	
6300	Impuesto corriente		29.640
6301	Impuesto diferido		360

La información que se deriva de estos asientos en los diferentes estados financieros solicitados es:

Pérdidas y ganancias.

Conceptos	Importe
Beneficio antes de impuestos	100.000
Menos impuesto sobre beneficios	-30.000
Resultado del ejercicio	70.000

Estado de gastos e ingresos reconocidos.

A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	70.000
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I + II + III + IV + V)	0
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI)	0
TOTAL GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS (A + B + C)	70.000

Balance de situación.

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
ACTIVO NO CORRIENTE		PATRIMONIO NETO	
Maquinaria (1.800 – 600)	1.200	Resultado del ejercicio	70.000
ACTIVO CORRIENTE		PASIVO NO CORRIENTE	
		Pasivos por diferencias temporarias imponibles	360
		PASIVO CORRIENTE	
		Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades	24.640

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades año 20X5.

Beneficio antes de impuestos	45.000
+/- Ajuste	
Amortización acelerada	600
Base imponible	45.600
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	13.680
Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	13.680
Retenciones y pagos a cuenta	-2.800
Cuota diferencial	10.880

Los asientos derivados de la liquidación anterior son los siguientes:

Por el impuesto corriente del ejercicio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	13.680	
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		10.880
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.800

Por la amortización acelerada:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	180	
6301	Impuesto diferido		180

Por la regularización de las cuentas 6300 y 6301:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	180	
129	Resultado del ejercicio	13.500	
6300	Impuesto corriente		13.680

La información que se deriva de estos asientos en los diferentes estados financieros solicitados es:

Pérdidas y ganancias.

Conceptos	Importe
Beneficio antes de impuestos	45.000
Menos impuesto sobre beneficios	-13.500
Resultado del ejercicio	31.500

Estado de gastos e ingresos reconocidos.

A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	31.500
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I + II + III + IV + V)	0
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI)	0
TOTAL GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS (A + B + C)	31.500

Balance de situación.

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
ACTIVO NO CORRIENTE		PATRIMONIO NETO	
Maquinaria (1.800 – 600 – 600)	600	Resultado del ejercicio	31.500
ACTIVO CORRIENTE		PASIVO NO CORRIENTE	
		Pasivos por diferencias temporarias imponibles	180
		PASIVO CORRIENTE	
		Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades	10.880

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

CRÉDITO A OTRA EMPRESA, TIPO DE INTERÉS EFECTIVO, ELABORACIÓN DEL CUADRO DE AMORTIZACIÓN Y ANOTACIONES CONTABLES

ENUNCIADO

El 1 de enero del año 20X4, la empresa «RABANAL» concede un crédito a otra empresa ajena al grupo con la finalidad de mantenerlo hasta el vencimiento en las siguientes condiciones:

- Nominal: 400.000 euros con un descuento de emisión del 2 por 100 y prima de reembolso del 3 por 100.
- Vencimiento: 31 de diciembre de 20X8.
- Gastos de la operación: 3.000 euros pagados por banco.
- Tipo de interés nominal: 4 por 100 que se cobrará anualmente al 31 de diciembre.

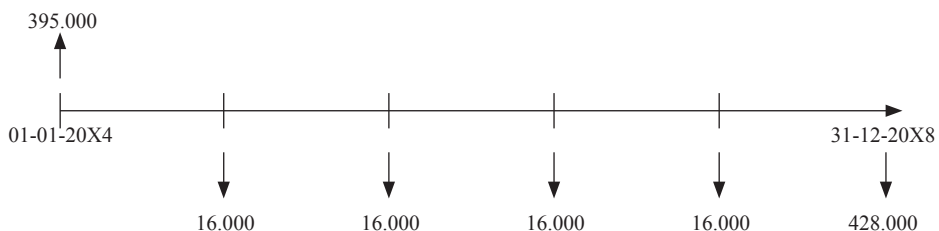
Todos los cobros y pagos se efectúan en las fechas previstas en el contrato.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Plantear la ecuación para calcular el tipo de interés efectivo (TIE) de la operación. No es necesaria la resolución.
2. Elaborar un cuadro financiero del préstamo que incluya: flujos de caja, interés real devengado y deuda acumulada para cada fecha de cierre. El opositor deberá tomar como dato de referencia un TIE de 4,09 por 100.
3. Asientos a realizar en los ejercicios 20X4 y 20X8. Tipo de retención 18 por 100.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

1. PLANTEAR LA ECUACIÓN PARA CALCULAR EL TIPO DE INTERÉS EFECTIVO DE LA OPERACIÓN NORMATIVA APLICADA



$$395.000 = \frac{16.000}{1+i} + \frac{16.000}{(1+i)^2} + \frac{16.000}{(1+i)^3} + \frac{16.000}{(1+i)^4} + \frac{428.000}{(1+i)^5}$$

Interés efectivo de la operación = 4,8321282%

2. ELABORAR EL CUADRO FINANCIERO DEL PRÉSTAMO QUE INCLUYE: FLUJOS DE CAJA, INTERÉS REAL DEVENGADO Y DEUDA ACUMULADA PARA FECHA DE CIERRE. EL OPOSITOR DEBERÁ TOMAR COMO REFERENCIA UN TIE DE 4,09%

El tipo de interés efectivo según la operación planteada es del 4,8321282 por 100 y no el 4,09 por 100 que facilita el enunciado. El cuadro según el primer tipo es:

Años	Capital vivo inicio periodo	Intereses	Amortización	Cobro	Coste amortizado
1	395.000,00	19.086,91	-3.086,91	16.000,00	398.086,91
2	398.086,91	19.236,07	-3.236,07	16.000,00	401.322,98
3	401.322,98	19.392,44	-3.392,44	16.000,00	404.715,42
4	404.715,42	19.556,37	-3.556,37	16.000,00	408.271,78
5	408.271,78	19.728,22	408.271,78	428.000,00	0,00

Si el cuadro se realiza con el tipo de interés del 4,09 por 100 sería el siguiente, en el que se puede observar que el coste amortizado del préstamo al final de la vida de la operación no es cero.

Años	Capital vivo inicio periodo	Intereses	Amortización	Cobro	Coste amortizado
1	395.000,00	16.155,50	-155,50	16.000,00	395.155,50
2	395.155,50	16.161,86	-161,86	16.000,00	395.317,36
3	395.317,36	16.168,48	-168,48	16.000,00	395.485,84
4	395.485,84	16.175,37	-175,37	16.000,00	395.661,21
5	395.661,21	16.182,54	411.817,46	428.000,00	-16.156,25

3. ASIENTO A REALIZAR EN LOS EJERCICIOS 20X4 Y 20X8. TIPO DE RETENCIÓN 18 POR 100

Año 20X4

1 de enero de 20X4.

Por la concesión del crédito:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	395.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		395.000

31 de diciembre de 20X4.

Por los intereses devengados y el cobro de los mismos:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (16.000 × 82%)	13.120,00	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (16.000 × 18%)	2.880,00	
252	Créditos a largo plazo	3.086,91	
762	Ingresos de créditos		19.086,91

Año 20X8

El saldo de la cuenta «Créditos a corto plazo» (542), es decir, su coste amortizado a 1 de enero de este año (véase cuadro anterior), asciende a 408.271,78 euros.

31 de diciembre de 20X8.

Por el vencimiento de la operación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (16.000 × 82% + 400.000 × 1,03)	425.120,00	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (16.000 × 18%)	2.880,00	
762	Ingresos de créditos		19.728,22
542	Créditos a corto plazo		408.271,78

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

ASIENTOS CONTABLES DE DIVERSAS OPERACIONES, REGULARIZACIÓN, CIERRE, CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS Y BALANCE DE SITUACIÓN

ENUNCIADO

La empresa «MASORBE» se dedica a la fabricación y venta de muebles de diseño. A 30 de octubre de X2 presenta la siguiente relación de saldos:

Saldos deudores	Euros	Saldos acreedores	Euros
Maquinaria	23.000	Capital social	123.000
Elementos de transporte	54.000	Reservas	20.000
Construcciones	200.000	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	42.066
Materias primas	9.500	Efectos a pagar	22.000
Productos terminados	20.000	Seguridad Social acreedora	14.000
Bancos	165.000	Hacienda Pública, acreedora	18.000
Sueldos y salarios	80.000	Deudas por efectos descontados	7.500
Seguridad Social a cargo empresa	24.000	Anticipo de clientes	10.000
Suministros	25.000	Proveedores	35.000
Publicidad y propaganda	40.000	Venta de productos terminados	350.000
<i>Rappels</i> por ventas	25.000	Devoluciones sobre compras	2.000
Clientes	70.000	Amortiz. acumulada inmov. material	140.000
Compras de MP	60.000	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	11.934
Total	795.500	Total	795.500

Información complementaria sobre operaciones relacionadas de enero a octubre del año 20X2:

- El 1 de enero contrató el alquiler de un automóvil con opción a compra en las siguientes condiciones: precio de compra: 54.000 euros; valor residual: 4.500 euros; forma de pago: 4 cuotas anuales: 14.850 euros con vencimiento el 31 de diciembre de cada año; última cuota: 2.256,31 euros; tipo de interés efectivo: 5,4 por 100; vida útil: 5 años. Depreciación lineal.
- El 1 de octubre contrató un pedido con «GUADASA» para la fabricación y venta de mesas y sillas. Tras las conversaciones, se llegó al siguiente acuerdo: precio de venta cerrado: 40.000 euros; forma de pago: 25 por 100 de anticipo a la firma del contrato; 75 por 100 a la entrega del pedido (1 de marzo de 20X3) con un recargo por intereses de 150 euros incluido en la factura.

El presupuesto de fabricación es el siguiente:

Materias primas	13.000 euros
Mano de obra directa	5.000 euros
Gastos indirectos de fabricación	3.000 euros
Gastos financieros por préstamos solicitados	300 euros

Operaciones relacionadas durante noviembre y diciembre del año 20X2:

- El 1 de noviembre vende un lote de mesas por 20.000 euros, que es abonado de la siguiente forma:

	Capital (€)	Intereses (€)	Total (€)
Entrada	2.000		2.000
30-12-20X2	12.000	120	12.120
30-12-20X3	6.000	840	6.840

«MASORBE» considera que el interés no es contractual.

- El 1 de diciembre adquiere 130 metros de materia prima. Precio de compra: 100 euros/metro se paga al contado.
- El 3 de diciembre se firma un contrato con la empresa «JADRASA» para realizar un estudio consistente en el diseño interiorista en unos edificios. «MASORBE» ha presupuestado el coste del proyecto en 60.000 euros y ha cerrado el precio del estudio en 90.000 euros. Forma de pago: 20 por 100 a la firma del contrato y el resto el 2 de marzo de 20X4 con un interés simple del 5 por 100 anual incluido en el contrato. El estudio se inicia el 4 de diciembre del 20X2 y se entregará el 2 de junio de 20X3.
- El 5 de diciembre se abona la factura de luz que asciende a 12.000 euros.
- El 10 de diciembre vende la fábrica instalada en Sevilla. El valor razonable fijado para el edificio ha sido de 280.000 euros con cobro contado. El edificio estaba valorado en 200.000 euros con una amortización acumulada de 80.000 euros. La operación ha supuesto unos costes por desmantelamiento de 30.000 euros. El tipo impositivo es 30 por 100.
- El 22 de diciembre paga la nómina a los trabajadores por transferencia bancaria correspondiente a dicho mes: sueldo bruto: 30.000 euros; Seguridad Social cuota patronal: 9.000 euros; Seguridad Social cuota empleado: 1.200 euros; IRPF: 12.000 euros. También se abonan 150 euros por ayudas para comidas y transporte.
- El 31 de diciembre paga la cuota correspondiente a la operación de *leasing*.

Ajustes para la regularización a 31 de diciembre:

1. Existencias iniciales de materias primas: 100 metros \times 95 euros/metro; compras de octubre: 60 metros; existencias finales: 30 metros. La empresa valora sus inventarios a coste medio ponderado.
2. El pedido de «GUADASA» se encuentra al 25 por 100 de fabricación, habiendo ocasionado los siguientes costes: materias prima: 120 metros; mano de obra: 3.000 euros; gastos indirectos: 2.000 euros; intereses de préstamos: 100 euros. Se estima que el pedido se podrá entregar en fecha pero los costes pendientes para terminarlo ascenderán a 38.000 euros.
3. Respecto al estudio encargado por «JADRASA», se encuentra al 10 por 100 grado de realización.
4. Existencias de productos terminados: cero.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Anotaciones contables derivadas de las operaciones en el año 20X2.
2. Regularización en el año 20X2.
3. Presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias a 31 de diciembre de 20X2.
4. Presentación del balance a 31 de diciembre de 20X2.

(El opositor hará abstracción de las consideraciones fiscales que puedan tener las operaciones).

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5**1. ANOTACIONES CONTABLES DERIVADAS DE LAS OPERACIONES EN EL AÑO 20X2**

1 de noviembre de 20X2.

Estamos ante una venta en la que el plazo de cobro excede del año –al menos en parte–, por lo que el instrumento financiero que se origina se registra a coste amortizado, según se establece en la norma de registro y valoración 9.^a del PGC. Por la venta:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	18.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.000	
701	Ventas de productos terminados		20.000

30 de diciembre de 20X2.

Por el cobro del primer plazo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.120	
430	Clientes		12.000
762	Ingresos de créditos		120

El importe de 120 euros corresponde a los intereses devengados por la totalidad de la operación desde el 1 de noviembre al 30 de diciembre.

1 de diciembre de 20X2.

Por la compra de las materias primas:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas (130 m × 100 €/m)	13.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		13.000

3 de diciembre de 20X2.

Se trata de un contrato de prestación de servicios que se ha de valorar a efecto contable según el grado de avance. En el momento inicial, se recibe un 20 por 100 del importe acordado que anota como un anticipo de clientes.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (90.000 × 20%)	18.000	
438	Anticipos de clientes		18.000

El resto de las anotaciones relativas a este punto se realizan en el proceso de cierre (31 de diciembre).

5 de diciembre de 20X2.

Por el pago de la luz:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
628	Suministros	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

10 de diciembre de 20X2.

Por la venta de la fábrica, teniendo en cuenta que no existe provisión por desmantelamiento previamente dotada:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (280.000 – 30.000)	250.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	80.000	
211	Construcciones		200.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		130.000

22 de diciembre de 20X2.

Por la nómina del mes diciembre:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	30.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	9.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores (9.000 + 1.200)		10.200
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		12.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		16.800

Por las ayudas para comidas y transporte:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
649	Otros gastos sociales	150	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		150

31 de diciembre de 20X2.

El cuadro financiero de la operación es el siguiente:

Años	Capital vivo	Intereses (TIE = 5,4%)	Pago	Amortización	Capital pendiente
1	54.000,00	2.916,00	14.850,00	11.934,00	42.066,00
2	42.066,00	2.271,56	14.850,00	12.578,44	29.487,56
3	29.487,56	1.592,33	14.850,00	13.257,67	16.229,89
4	16.229,89	876,41	14.850,00	13.973,59	2.256,31
5	2.256,31	121,84	2.256,31		0,00

Por el pago de la primera cuota del contrato de *leasing*:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	11.934	
662	Intereses de deudas	2.916	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		14.850

Por la redenominación correcta de las cuentas utilizadas:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	42.066	
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		42.066

Por la reclasificación a corto plazo de la siguiente cuota:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	12.579	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		12.579

Por la amortización del vehículo correspondiente al ejercicio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	9.900	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (54.000 - 4.500)/5		9.900

Ajustes para la regularización a 31 de diciembre:

Materias primas.

El inventario de materias primas obtenido a partir de los datos del balance y de la compra contabilizada es el siguiente, según el precio medio ponderado:

Existencias iniciales	100	95,00	9.500,00
Compras de octubre	600	96,67	58.000,00
Compra de diciembre	130	100,00	13.000,00
Total	830	96,99	80.500,00
Consumo	800	96,99	77.590,36
Existencias finales	30	96,99	2.909,64
Total	830	96,99	80.500,00

Por las existencias iniciales:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	9.500	
310	Materias primas		9.500

Por las existencias finales:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas	2.910	
611	Variación de existencias de materias primas		2.910

Por el pedido de «GUADASA»:

Al tratarse de un pedido que está en proceso de fabricación, el valor del mismo a 31 de diciembre se calcula al coste de producción, registrándose la siguiente anotación contable:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
330	Productos en curso	16.639	
710	Variación de existencias de productos en curso		16.639

El coste de producción es el siguiente:

Conceptos	Importe
Consumo de materias primas (120 m × 96,99)	11.638,80
Mano de obra directa	3.000,00
Gastos indirectos de fabricación	2.000,00
Valor productos en curso	16.638,80

Además hay que calcular el posible deterioro, para ello se compara el coste de producción incurrido más costes pendientes estimados con el valor neto realizable:

Conceptos	Importe
Coste producción + costes pendientes (16.638,80 + 38.000)	54.638,80
Valor neto realizable	40.000,00
Deterioro	14.638,80

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	14.639	
393	Deterioro de valor de los productos en curso		14.639

Por los intereses devengados por aplazamiento:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	90	
762	Ingresos de créditos (150 × 3/5)		90

Estudio encargado por «JADRASA»:

Se trata de una prestación de servicios que se registra según el grado de avance, por lo que en esta fecha hay que registrar unos ingresos: $90.000 \times 10\% = 9.000$ y teniendo en cuenta que el día 1 de octubre se cobró un anticipo de 10.000 euros, el asiento a 31 de diciembre es el siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	9.000	
705	Prestaciones de servicios		9.000

Productos terminados.

Por el ajuste de las existencias iniciales:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
712	Variación de existencias de productos terminados	20.000	
350	Productos terminados		20.000

2. REGULARIZACIÓN EN EL AÑO 20X2

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	372.195	
640	Sueldos y salarios (80.000 + 30.000)		110.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa (24.000 + 9.000)		33.000
628	Suministros (25.000 + 12.000)		37.000
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		40.000
709	<i>Rappels</i> sobre ventas		25.000
601	Compras de materias primas (60.000 + 13.000)		73.000
649	Otros gastos sociales		150
662	Intereses de deudas		2.916
681	Amortización del inmovilizado material		9.900
611	Variación de existencias de materias primas (9.500 - 2.910)		6.590
693	Pérdidas por deterioro de existencias		14.639
712	Variación de existencias de productos terminados		20.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
701	Ventas de productos terminados (350.000 + 20.000)	370.000	

.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
608	Devoluciones de compras y operaciones similares	2.000	
762	Ingresos de créditos (120 + 90)	210	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	130.000	
710	Variación de existencias de productos en curso	16.639	
705	Prestaciones de servicios	9.000	
129	Resultado del ejercicio		527.849

Asiento de cierre.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	123.000	
11	Reservas	20.000	
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	29.487	
175	Efectos a pagar a largo plazo	22.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	24.200	
475	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales	30.000	
5208	Deudas por efectos descontados	7.500	
438	Anticipos de clientes	19.000	
400	Proveedores	35.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	69.900	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	12.579	
393	Deterioro de valor de los productos en curso	14.639	
129	Resultado del ejercicio	155.654	
213	Maquinaria		23.000
218	Elementos de transporte		54.000
310	Materias primas		2.910
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		390.320
430	Clientes		76.090
330	Productos en curso		16.639

3. PRESENTACIÓN DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS A 31 DE DICIEMBRE DE 20X2

A) OPERACIONES CONTINUADAS	
1. Importe neto de la cifra de negocios	354.000
a) Ventas	345.000
	.../...

.../...	
b) Prestaciones de servicios	9.000
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso	-18.000
4. Aprovisionamiento	-77.590
b) Consumos de materias primas y otras materias consumibles	-77.590
6. Gastos de personal	-143.150
a) Sueldos, salarios y asimilados	-110.000
b) Cargas sociales	-33.150
7. Otros gastos de explotación	-77.000
a) Servicios exteriores	-77.000
8. Amortizaciones del inmovilizado	-9.900
11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado	130.000
b) Resultado por enajenaciones y otras	130.000
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	158.360
12. Ingresos financieros	210
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros	210
b2) En terceros	210
13. Gastos financieros	-2.916
b) Por deudas con terceros	-2.916
A.2) RESULTADO FINANCIERO	-2.706
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	155.654
17. Impuesto sobre beneficios	
A.4) RESULTADO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS	155.654
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	155.654

4. PRESENTACIÓN DEL BALANCE A 31 DE DICIEMBRE DE 20X2

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
ACTIVO NO CORRIENTE		PATRIMONIO NETO	
Inmovilizado material	7.100	Capital social	123.000
ACTIVO CORRIENTE		Reservas	20.000
Existencias	4.910	Resultado del ejercicio	155.654
Clientes	76.090	PASIVO NO CORRIENTE	
Tesorería	390.320	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	29.487
		Efectos a pagar a largo plazo	22.000
		.../...	

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
.../...		PASIVO CORRIENTE	
		Deudas por efectos descontados	7.500
		Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	12.579
		Administraciones públicas	54.200
		Anticipos de clientes	19.000
		Proveedores	35.000
Total	478.420	Total	478.420