



Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Administración de la Seguridad Social (1.ª parte)

Ana Luna García González

Interventora y auditora del Estado

(Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Administración de la Seguridad Social, convocado por Resolución de 26 de marzo de 2019 [BOE de 3 de abril]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Escisión de un componente de la sociedad.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Varias operaciones, elaboración de un balance de comprobación y determinación del resultado del ejercicio.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Obtención de un préstamo.



Caso práctico núm. 1

Contabilidad de sociedades

La junta general de la sociedad X aprobó el 1 de enero de 20X3 la escisión parcial de su patrimonio de acuerdo con el proyecto de escisión de 1 de septiembre de 20X2. Se escinde una parte del patrimonio (constituye un negocio) de la sociedad X (sociedad escindida). La sociedad beneficiaria es la sociedad Y, que no tiene ninguna vinculación con la sociedad X. La junta general de la sociedad escindida X y de la sociedad beneficiaria Y aprueba el proyecto de escisión el 1 de enero de 20X3.

Se dispone de la siguiente información de la sociedad X:

1. Presenta el siguiente balance de forma esquemática en cada una de las fechas que se indican (en um):

Balance sociedad X	31-08-20X2	31-12-20X2	30-04-20X3
Activo diverso	9.800	10.000	9.840
Total activo	9.800	10.000	9.840
Capital social (10 acciones)	1.000	1.000	1.000
Reservas	6.000	6.000	6.000
Remanente	-	-	150
Resultado del ejercicio	90	150	80
Pasivo diverso	2.710	2.850	2.610
Total patrimonio neto y pasivo	9.800	10.000	9.840

2. El valor contable de los activos identificables y pasivos de la sociedad X es igual a su valor razonable.
3. El valor contable (igual al valor razonable) de todos los activos identificables y pasivos de la parte escindida del patrimonio de la sociedad X es en cada una de las fechas que se indican (en um):

Parte escindida de la sociedad X	31-08-20X2	31-12-20X2	30-04-20X3
Activo diverso	4.064	4.000	3.936
Pasivo diverso	1.228	1.140	1.044
Patrimonio neto	2.836	2.860	2.892

Las reducciones del «activo diverso» y del pasivo diverso se corresponden con las operaciones de explotación, incluida la amortización de 1 de enero de 20X3 a 30 de abril de 20X3. El importe del fondo de comercio en la fecha de escisión (fecha de adquisición) es 290 um.

4. Valor razonable de la sociedad X en:

Fecha	Parte escindida (um)	Total (um)
31-08-20X2	3.126	8.940
31-12-20X2	3.150	9.000
30-04-20X3	3.200	9.130

5. Información sobre ingresos y gastos de la sociedad X en los periodos que se indican (en um):

Ingresos y gastos sociedad X	01-09-20X2/31-12-20X2	01-01-20X3/30-04-20X3
Ingresos	4.000	4.200
Gastos	3.940	4.120
Diferencia	60	80

El porcentaje de los ingresos y gastos de la sociedad X que corresponde a la parte escindida es en cada uno de los periodos que se indican:

Porcentaje de ingresos y gastos sociedad X	01-09-20X2/31-12-20X2	01-01-20X3/30-04-20X3
Ingresos	40 %	40 %
Gastos	45 %	40 %



Se dispone de la siguiente información de la sociedad Y:

1. Presenta el siguiente balance de forma esquemática (en um):

Balance sociedad Y	31-08-20X2	31-12-20X2	30-04-20X3
Activo diverso	7.000	7.500	7.300
Total activo	7.000	7.500	7.300
Capital social (200 acciones)	3.000	3.000	3.000
Reservas	2.260	2.260	2.260
Remanente	-	-	80
Resultado del ejercicio	60	80	30
Pasivo diverso	1.680	2.160	1.930
Total patrimonio neto y pasivo	7.000	7.500	7.300

2. Valor razonable de la sociedad Y, en las fechas señaladas, asciende a:

Fecha	(um)
01-09-20X2	7.000
01-01-20X3	7.000
01-05-20X3	7.100

3. Información sobre ingresos y gastos de la sociedad Y en los periodos que se indican (en um):

Ingresos y gastos sociedad Y	01-09-20X2/31-12-20X2	01-01-20X3/30-04-20X3
Ingresos	5.200	5.100
Gastos	5.180	5.070
Diferencia	20	30

4. Acciones de la sociedad beneficiaria Y a entregar a los socios de la sociedad escindida X:



	De sociedad Y
N.º acciones	90
VR de 1 acción	35 um
Nominal por 1 acción	15 um

Se sabe además que:

1. La escisión se inscribe en el Registro Mercantil con fecha 1 de mayo de 20X3.
2. El fondo de comercio, en su caso, se amortiza al 10 % anual.
3. El ejercicio social de la sociedad X y de la sociedad Y coincide con el año natural.

Se pide:

Con la información proporcionada:

- a) Determinar:
 1. Empresa adquirente.
 2. Fecha de adquisición.
 3. Coste de la combinación de negocios.
- b) Contabilizar la reducción de capital de la sociedad escindida X derivada de la escisión.
- c) Contabilizar la escisión en la sociedad beneficiaria Y.

Solución

Apartado a)

Análisis de la operación

Sociedad X	Sociedad Y
Sociedad escindida parcial	Sociedad beneficiaria





Sociedad X	Sociedad Y
▶	
Capital social X: 10 accs. \times 100 = 1.000 euros.	Capital social Y: 200 accs. \times 15 = 3.000 euros.
Valor razonable parte escindida de X: Contraprestación acordada por Y: 90 accs. \times 35 = 3.150 euros.	Valor razonable de Y: 200 accs. \times 35 = 7.000 euros.

Calificación de la operación: se trata de la escisión parcial entre sociedades que no forman parte del mismo grupo, por lo que la operación será una combinación de negocios a la que le es de aplicación la norma de registro y valoración (NRV) 19.^a del Plan General de Contabilidad (PGC), siendo de aplicación el método de adquisición.

1. Determinación de la empresa adquirente

En aplicación de la norma general de la NRV 19.^a del PGC, se presumirá que la empresa adquirente será la que entrega contraprestación a cambio del negocio adquirido: en nuestro caso la empresa Y (beneficiaria) emite acciones para adquirir el negocio escindido de X.

Asimismo, se presume sociedad adquirente aquella que cuenta con un valor razonable significativamente superior entre los negocios que se combinan, de este modo:

- Valor razonable de la sociedad Y 7.000 euros
- Valor razonable de la parte escindida de X 3.150 euros

Por todo ello, concluimos que la sociedad Y es la sociedad adquirente y X el negocio adquirido.

2. Determinación de la fecha de adquisición

Según establece la NRV 19.^a del PGC, en los supuestos de fusión o escisión, con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior.

De este modo, la fecha de adquisición en nuestro supuesto será el 1 de enero de 20X3.

3. Determinación del coste de la combinación de negocios

El valor razonable, en la fecha de adquisición, de los activos entregados y los pasivos asumidos, coincidirá con la contraprestación a entregar por la sociedad Y, es decir, 90 acciones \times 35 = 3.150 euros.

Asimismo, para realizar los puntos de los apartados b) y c) vamos a determinar el fondo de comercio o diferencia negativa de la combinación de negocios:

Determinación del valor razonable activos identificables y pasivos asumidos de la sociedad adquirida (negocio escindido de X) en la fecha de adquisición (1 de enero de 20X3) = 2.860 euros.

Determinación del fondo de comercio o diferencia negativa de la combinación de negocios

Se calculará por la diferencia entre los siguientes conceptos:

• Coste de la combinación de negocios	3.150 euros
• Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	2.860 euros
• Fondo de comercio	290 euros

Apartado b)

La contabilización de la combinación de negocios en ambas sociedades se realizará en la fecha de inscripción en el Registro Mercantil (1 de mayo de 20X3):

Contabilidad de la sociedad escindida parcial y adquirida X

1. Por la reapertura de la contabilidad

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Cuentas deudoras	9.840	
-	Cuentas acreedoras		9.840



2. Por el traspaso de sus activos y pasivos a la sociedad beneficiaria Y

Antes de contabilizar el traspaso de elementos patrimoniales, debemos calcular el resultado de la combinación de negocios, por la diferencia entre los siguientes importes:

- Valor razonable de la parte escindida de X a 1 de enero de 20X3 3.150 euros
- Valor contable de la parte escindida de X a 1 de enero de 20X3.. 2.860 euros
- Resultado de la combinación 290 euros

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Pasivo diverso	1.140	
5531	Socios cuenta de escisión	3.150	
-	Activo diverso		4.000
1291	Resultado de la combinación de negocios		290

Variación del activo y pasivo entre la fecha de adquisición y la fecha de inscripción

Las reducciones del «activo diverso» y del «pasivo diverso» se corresponden con las operaciones de explotación, incluida la amortización del 1 de enero de 20X3 al 30 de abril de 20X3.

Parte escindida de sociedad X	31-12-20X2	30-04-20X3	Variación
Activo diverso	4.000	3.936	- 64
Pasivo diverso	1.140	1.044	- 96
Patrimonio neto	2.860	2.892	+ 32

El porcentaje de los ingresos y gastos de la sociedad X que corresponde a la parte escindida es en cada uno de los periodos que se indican:

Porcentaje de ingresos y gastos sociedad X	01-09-20X2/31-12-20X2	01-01-20X3/30-04-20X3
Ingresos	40%	40%
Gastos	45%	40%

Variación del activo y pasivo entre la fecha de adquisición y la fecha de inscripción

Ingresos y gastos sociedad X	01-01-20X3/30-04-20X3	Variación
Ingresos	4.200	40% × 4.200 = 1.680
Gastos	4.120	40% × 4.120 = 1.648
Diferencia	80	+ 32

3. Por el saldo de los grupos 6 y 7 generados entre la fecha de adquisición (1 de enero de 20X3) y la fecha de inscripción en el Registro Mercantil (1 de mayo de 20X3)

Código	Cuenta	Debe	Haber
7-	Ingresos	1.680	
6-	Gastos		1.648
1292	Resultado del ejercicio 20X3 por cuenta de Y		32

4. Por el traspaso (baja) de los elementos relativos a las operaciones realizadas por la sociedad X entre la fecha de adquisición (1 de enero de 20X3) y la fecha de inscripción en el Registro Mercantil (1 de mayo de 20X3)

Código	Cuenta	Debe	Haber
1292	Resultado del ejercicio 20X3 por cuenta de Y	32	
-	Activo diverso	64	
-	Pasivo diverso		96

5. Por el cierre de la contabilidad y la entrega de las acciones a los socios

Cálculo del patrimonio neto a dar de baja en X:

• Patrimonio neto de X a 1 de enero de 20X3	7.150 euros
• Patrimonio neto de la parte escindida de X a 1 de enero de 20X3	2.860 euros
• Porcentaje escindido	40 %



Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Patrimonio neto (40% × 7.150)	2.860	
1291	Resultado de la combinación de negocios	290	
5531	Socios cuenta de escisión		3.150

Apartado c)

Sociedad beneficiaria y adquirente Y

1. Por la reapertura de la contabilidad

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Cuentas deudoras	7.300	
-	Cuentas acreedoras		7.300

2. Por la recepción de los activos y pasivos a la sociedad X a valor razonable en la fecha de adquisición

Código	Cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	290	
-	Activo diverso	4.000	
-	Pasivo diverso		1.140
5532	Socios de la sociedad escindida		3.150

3. Por la incorporación de los elementos relativos a las operaciones realizadas por la sociedad X entre la fecha de adquisición y la fecha de inscripción en el Registro Mercantil

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (290/10 × 4/12)	9,67	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
6-	Otros gastos	1.648	
-	Pasivo diverso	96	
7-	Ingresos		1.680
-	Activo diverso		64
2804	Amortización acumulada del fondo de comercio		9,67

4. Por la entrega de las acciones a los socios de X

Código	Cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de la sociedad escindida	3.150	
100	Capital social (90 × 15)		1.350
110	Prima de emisión (90 × 20)		1.800

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

La empresa Fitosán, SA presenta el 30 de septiembre de 2018 los siguientes saldos expresados en euros:

Cuentas	Importes	Saldos deudores	Saldos acreedores
Capital social	200.000		
Reserva legal	40.000		





Cuentas	Importes	Saldos deudores	Saldos acreedores
▶			
Reservas voluntarias (Sa)	4.000.000		
Subvenciones oficiales de capital	100.000		
Terrenos	100.000		
Construcciones	800.000		
Amortización acumulada de construcciones	100.000		
Mobiliario	100.000		
Amortización acumulada de mobiliario	50.000		
Elementos de transporte	500.000		
Maquinaria	1.000.000		
Amortización acumulada de maquinaria	400.000		
Equipos para procesos de información	100.000		
Maquinaria en montaje	400.000		
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio Dansa	1.800.000		
Mercaderías (240.000 unidades)	240.000		
Clientes	1.300.000		
Activo por diferencias temporarias deducibles	70.000		
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	100.000		
Bancos	A determinar		
Compras de mercaderías (700.000 unidades)	610.000		
Devoluciones de compras (20.000 unidades)	18.000		
Primas de seguros	30.000		
Servicios de profesionales independientes	30.000		





Cuentas	Importes	Saldos deudores	Saldos acreedores
▶			
Otros servicios	60.000		
Suministros	80.000		
Publicidad y propaganda	200.000		
Sueldos y salarios	750.000		
Seguridad Social a cargo empresa	250.000		
Gastos excepcionales	50.000		
Venta de mercaderías (900.000 unidades)	9.100.000		
<i>Rappels</i> sobre ventas	100.000		
Prestación de servicios	300.000		
Beneficios procedentes inmovilizado material	400.000		
Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	50.000		
Total			

Información complementaria y operaciones pendientes de contabilizar:

1. Todas las operaciones de tesorería se realizan a través de banco.
2. Fitosán tiene dos líneas de negocio:
 - Importación, comercialización y distribución de un producto fitosanitario: Fito 1 que importa de Estados Unidos.
 - Alquiler de maquinaria para las labores agrícolas.
3. Si hubiera registros incorrectos en el balance de saldos de Fitosán los corregirá antes del cierre de 31 de diciembre de 2018.
4. El tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades asciende al 25 %. El tipo de interés efectivo, en las operaciones en las que se requiera su aplicación, es del 3 % anual.
5. A todos los elementos amortizables, se les aplica el sistema lineal.



6. El día 1 de enero de 2018, recibió mediante transferencia bancaria la única subvención que disfruta procedente del Ministerio de Economía por importe de 100.000 euros, para adquisición de ordenadores y programas informáticos. El mismo día se adquirieron los ordenadores por 80.000 euros, junto con los programas informáticos por 20.000 euros, se pagaron mediante transferencia bancaria y se pusieron en condiciones de funcionamiento. Se estima que su valor residual será 0 en ambos casos y su vida útil estimada es de: 4 años los ordenadores y 2 años los programas.
7. La sociedad tiene un acuerdo con un concesionario de automóviles. Cada 5 años le vende vehículos nuevos y le recompra los antiguos. El 30 de septiembre de 2018 compró 4 vehículos nuevos, incluyendo en el acuerdo la recompra por parte del proveedor de 4 vehículos usados, que están totalmente amortizados. Los vehículos se utilizan para repartir productos a los clientes. El concesionario emitió la correspondiente factura por 500.000 euros y la sociedad emitió también una factura por los 4 vehículos usados, por un importe de 400.000 euros. La sociedad abonó la diferencia a través de banco.
8. La sociedad ha importado de EE.UU. 500.000 unidades del producto P1 a un precio de compra unitario de 1 dólar USA. La operación es CIF para el comprador. El tipo de cambio existente es de 1 euro = 1,25 dólares el día 10 de octubre de 2018, fecha de emisión de la factura y de embarque en el barco con destino a Cádiz. El día 30 de octubre de 2018 llega la mercancía al puerto. El DUA (documento único administrativo de aduanas) se despacha a un tipo de cambio de 1 euro = 1,20 dólares, y un arancel del 8,25%, siendo los restantes gastos de la operación 5.625 euros. Ambos importes se pagaron en el momento. Al finalizar el ejercicio la factura estaba todavía pendiente de pago, siendo el tipo de cambio existente en ese momento de 1 euro = 1,10 dólares.
9. Al finalizar el periodo de montaje de la máquina que figura en balance, el 31 de octubre de 2018, se ha iniciado un periodo de pruebas que ha durado todo el mes de noviembre de 2018. Los gastos por primeras pruebas incurridos ascienden a 150.000 euros siendo abonados el día 30 de noviembre de 2018 y realizadas por una empresa de ingeniería. Los ingresos por cesión de la máquina ascienden a 100.000 euros, siendo cobrados el día 30 de noviembre de 2018, fecha en que la máquina se consideró que estaba en condiciones de entrar en funcionamiento, siendo estimados su vida útil en 5 años y su valor residual en 0.
10. El 1 de octubre de 2018 la sociedad acuerda una operación de venta con el cliente X que no tiene tesorería y necesita la mercancía dentro de 6 meses, pero quiere asegurarse el precio de venta del momento actual, en las siguientes condiciones: Fitosán vende el 1 de octubre de 2018 a una empresa financiera que pasa a obtener la titularidad del activo, pero no «todos los riesgos y derechos que deriven de tal condición» pagando en efectivo 1.000.000 de euros, por 100.000 unidades, siendo la beneficiaria de la póliza del seguro Fitosán. La mercancía físicamente

sigue en el almacén de Fitosán. Dentro de 6 meses, cuando el cliente X necesite la mercancía, Fitosán recomprará a la financiera la mercancía, por el importe inicial más los intereses devengados al 3 % (nominal) anual y al mismo tiempo, Fitosán venderá la mercancía al cliente X y en la factura incluirá el precio de venta (1.000.000 €) más el coste por transporte (5.000 €). En ese momento: la financiera recibirá del importe facturado por Fitosán (1.005.000 €), y se realizará la liquidación entre la financiera y Fitosán.

11. La cuenta «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio» recoge la posesión de 90.000 acciones de la sociedad Dansa con un valor nominal de 10 euros cada una. Dansa el día 1 de noviembre de 2018 realizó una ampliación de capital social en la proporción de 1 acción nueva por cada 3 antiguas por el valor nominal que tenían las antiguas. La sociedad no acudió a la ampliación vendiendo todos sus derechos preferentes de suscripción a 3 euros cada uno. Las acciones de Dansa están en la cartera de disponible para la venta y al cierre cotizan a 30 euros por acción.
12. Otros gastos del periodo:

Conceptos	Euros
Sueldos y salarios	500.000
Seguridad Social a cargo de la empresa	120.000
Retención IRPF	80.000
Seguridad Social a cargo de los trabajadores	20.000

Al cierre adeudaba:

Conceptos	Euros
A trabajadores	100.000
Por Seguridad Social	35.000
A Hacienda Pública	20.000

13. El día 10 de diciembre de 2018 Fitosán, como consecuencia de superar 1.000.000 de unidades compradas, recibió un cheque del proveedor extranjero en concepto de *rappels* de 118.000 dólares. El cambio era 1 euro = 1,25 dólares. Las compras hasta el 30 de septiembre de 2018 fueron:



Fechas	Operación	Unidades	Precio en euros
31-03-2018	Compra	400.000	0,85
30-06-2018	Compra	300.000	0,90
10-08-2018	Devolución	20.000	0,90

Al cierre, el valor neto de realización unitario era de 1,1 euros. El método seguido para la asignación de valor de las existencias es el FIFO.

14. La amortización del ejercicio se calcula por el método lineal teniendo en cuenta las siguientes vidas útiles:

- Mobiliario: 10 años.
- Maquinaria que figura en balance: se estima que la vida útil finalizará el 31 de diciembre de 2018, como consecuencia de una previsible renovación decidida en 2017. Se había adquirido el 1 de enero de 2016 y hasta el 31 de diciembre de 2017 se venía amortizando al 20 % anual. Fiscalmente su vida útil es de 5 años.
- Construcciones: 40 años.
- Elementos de transporte: 5 años.

15. Para el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios hay que tener en cuenta la siguiente información:

- Tipo impositivo, 25 %.
- Los gastos excepcionales corresponden a una donación que no es fiscalmente deducible, pero que tiene una deducción de la cuota de un 15 %.
- Todas las amortizaciones del inmovilizado coinciden con los criterios fiscales salvo la amortización de los programas informáticos que fiscalmente tienen una vida útil de 4 años.
- Los activos por diferencias temporarias deducibles que figuran en el balance corresponden a:
 - 30 % de la dotación para amortizaciones del inmovilizado material de 2012 y 2013, que la sociedad empezó a revertir en 10 años a partir de 2015.
 - Deducciones y bonificaciones de la cuota. Solo existe la mencionada anteriormente.



Se pide:

- a) Elaborar el balance de comprobación a 30 de septiembre de 2018 de Fitosán. El saldo de la cuenta «Bancos», se obtiene por diferencia de las sumas de los saldos deudores y acreedores.
- b) Contabilizar las operaciones pendientes.
- c) Determinar el resultado del ejercicio que se cierra el 31 de diciembre de 2018.

Solución

Para la realización del supuesto vamos a comenzar analizando las operaciones realizadas por la sociedad Fitosán y que se describen en los puntos 6 a 15 del enunciado, observando las consecuencias contables para la elaboración de los apartados a) y b) del Se pide del enunciado.

Apartados a) y b)

Punto 6

- 1 de enero de 2018: recibe una subvención de capital de 100.000 euros.
- 1 de enero de 2018: adquiere ordenadores por 80.000 euros y programas informáticos por 20.000 euros.

Datos del balance del enunciado a 30 de septiembre de 2018:

- 130, «Subvenciones oficiales de capital» 100.000 euros
- 218, «Equipos para procesos de información» 100.000 euros

El 1 de enero de 2018, cuando la empresa recibió la subvención debería haber reflejado el efecto fiscal de la operación. De este modo, la cuenta de la subvención debería figurar por el importe neto del efecto fiscal, 75.000 euros, reflejando el mismo como un pasivo por impuesto diferido por 25.000 euros.

Por otra parte, los equipos para procesos de información deberían haberse reflejado por 80.000 euros y las aplicaciones informáticas por 20.000 euros.



Corregiremos los errores a 31 de diciembre de 2018, por lo que no incluiremos por esta operación modificaciones en el balance de 30 de septiembre de 2018.

31 de diciembre de 2018

Por la corrección del error de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital (25% × 100.000)	25.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		25.000

Por la corrección del error en la contabilización inicial de los equipos informáticos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
206	Aplicaciones informáticas	20.000	
217	Equipos para procesos de información		20.000

Por la amortización de los equipos informáticos (vida útil 4 años):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	20.000	
2817	Amortización acumulada de los equipos para procesos de información (80.000/4)		20.000

Por la amortización de las aplicaciones informáticas (vida útil 2 años):

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	10.000	
2806	Amortización acumulada de las aplicaciones informática (20.000/2)		10.000

Por el traspaso de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	30.000	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		30.000



Por el efecto fiscal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	7.500	
8301	Impuesto diferido (25% x 30.000)		7.500

Por el saldo del grupo 8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	7.500	
130	Subvenciones oficiales de capital	22.500	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		30.000

Punto 7

Para este apartado debemos tener en cuenta lo establecido en la consulta 8 del BOICAC 113/marzo 2018 (NFC068021), en ella se analiza una operación similar estableciendo los siguientes argumentos:

Apartado 2.2 de la norma segunda de la Resolución del ICAC del inmovilizado material: cuando se entregue el elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio del nuevo elemento, se aplicarán las normas relativas a las permutas parciales.

Las permutas parciales se presumirán comerciales, salvo que la contraprestación monetaria no sea significativa en comparación con el componente no monetario de la operación.

Datos de la operación:

- Elementos entregados:
 - Vehículos usados:
 - Valor contable: 0.
 - Valor razonable: 400.000 euros.
 - Efectivo: diferencia entre el valor razonable de los vehículos nuevos y el valor razonable de los usados: $500.000 - 400.000 = 100.000$ euros.

- Elementos recibidos:
 - Vehículos nuevos: valor razonable: 500.000 euros.

De este modo, si aplicásemos los criterios de valoración establecidos para las permutas comerciales, los vehículos recibidos se valorarán por el valor razonable de los entregados más el efectivo entregado: $400.000 + 100.000 = 500.000$ euros.

La citada consulta establece que sin perjuicio de lo anterior, a la vista de los hechos descritos, es preciso realizar las siguientes observaciones.

Las máquinas a entregar están totalmente amortizadas, a pesar de que su valor razonable es significativo. Es decir, las máquinas que se dan de baja no han agotado su capacidad productiva a pesar de su total amortización, circunstancia que desde un punto de vista contable no parece correcto.

Si se tratase la permuta como no comercial, el uso de las nuevas máquinas no tendría reflejo contable como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la consultante, circunstancia que podría perpetuarse a futuro si la práctica que se describe en la consulta fuese recurrente (renovaciones periódicas entregando como pago parcial las máquinas usadas con un valor económico significativo).

Por ello, antes de calificar la operación como una permuta comercial o no comercial, sería preciso analizar si el fondo económico de los acuerdos alcanzados es la cesión del control del derecho de uso sobre las máquinas por un periodo inferior a su vida económica a cambio de un precio, cuyo importe se ha predeterminado por diferencia entre la contraprestación acordada a cambio de las máquinas en el momento inicial y el valor residual garantizado por el proveedor.

Pues bien, si el resultado del citado análisis confirma esta hipótesis, como parece inferirse de los términos del acuerdo, la operación debería calificarse a efectos contables como un arrendamiento operativo, aplicando los criterios establecidos en la consulta 6 del BOICAC 106/junio 2016 (NFC059920).

Aplicando los criterios de la citada consulta, la cuantía monetaria pactada se considerará un importe anticipado del arrendamiento, por analogía con el criterio seguido por el ICAC en la consulta 7 del BOICAC 77/marzo 2009 (NFC032489).

Como la adquisición se produce el 30 de septiembre de 2018, deberá estar reflejada en el balance que nos proporciona el enunciado.

En el citado balance aparecen unos elementos de transporte por 500.0000 euros y un beneficio procedente del inmovilizado material de 400.000 euros, por lo que debemos suponer que la operación ya está contabilizada, habiendo realizado el siguiente asiento contable:



Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte recibidos	500.000	
2818	Amortización acumulada de los elementos de transporte entregados	x	
218	Elementos de transporte entregados		x
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		400.000

El punto 3 del balance indica que si hubiera algún registro incorrecto se corregirá a 31 de diciembre de 2018.

31 de diciembre de 2018

Por la adquisición de los vehículos, al considerar la operación como un arrendamiento operativo, estos no se darán de alta en la contabilidad de la sociedad Fitosán.

El importe del contrato de arrendamiento se determinará por la diferencia entre el valor razonable de los vehículos nuevos y el valor razonable de los usados: $500.000 - 400.000 = 100.000$ euros.

Esta operación supone, en términos contables, adelantar la cuota de alquiler que deberíamos abonar durante los 5 años en los que la sociedad renueva los vehículos.

De esta forma, la anualidad que supuestamente deberíamos abonar cada año sería:

Cuantía abonada en el momento inicial:

$$100.000 = A \times a_{5; 3\%}$$

$$A = 21.835,56 \text{ euros}$$

Cuadro de amortización

Fecha	Interés (3%)	Cuota a imputar a pérdidas y ganancias	Amortización	Coste amortizado
	(762)	(621)		
30-09-2018	-	-	-	100.000





Fecha	Interés (3%) (762)	Cuota a imputar a pérdidas y ganancias (621)	Amortización	Coste amortizado
▶				
30-09-2019	3.000	21.835,56	(18.835,56)	81.164,44
30-09-2020	2.434,93	21.835,56	(19.400,62)	61.763,81
30-09-2021	1.852,91	21.835,56	(19.982,64)	41.781,16
30-09-2022	1.253,43	21.835,56	(20.582,12)	21.199,03
30-09-2023	635,97	21.835,56	(21.199,59)	–

Por la corrección del error en la contabilización de la adquisición de los elementos de transporte, dando de alta el anticipo por el importe pagado por el arrendamiento y dando de baja el inmovilizado y el resultado de la permuta comercial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
261-	Anticipos entregados por prestaciones de servicios a largo plazo	100.000	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	400.000	
218	Elementos de transporte		500.000

Por la actualización de valor del anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
261-	Anticipos entregados por prestaciones de servicios a largo plazo (3.000 × 3/12)	750	
762	Ingresos de créditos		750

Por la imputación del anticipo a la cuenta de pérdidas y ganancias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (21.835,56 × 3/12)	5.458,89	
261-	Anticipos entregados por prestaciones de servicios a largo plazo		5.458,89



Punto 8

Como la adquisición se produce el 10 de octubre de 2018 no figurará en el balance de 30 de septiembre de 2018.

10 de octubre de 2018

La operación se ha calificado como CIF para el comprador. En estas operaciones, el vendedor realiza la entrega colocando las mercancías a bordo del buque en la fecha acordada, o dentro del periodo acordado. La entrega se produce cuando la mercancía se libera del control directo del vendedor, no cuando la mercancía llega al destino.

Por la adquisición de los productos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6001	Compra de mercaderías en moneda extranjera	400.000	
4001	Proveedores en moneda extranjera [(500.000 uds. × 1 \$/1,25)]		400.000

La partida de proveedores es una partida monetaria a efectos de la NRV 11.^a de PGC, por lo que tendrá que ajustarse al tipo de cambio de 31 de diciembre de 2018.

30 de octubre de 2018

Por el pago de los aranceles y gastos adicionales a la operación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6001	Compra de mercaderías en moneda extranjera	40.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [8,25% × (500.000 \$/1,20) + 5.625]		40.000

31 de diciembre de 2018

Por el ajuste de la partida monetaria a tipo de cambio de cierre:

• Valor contable (500.000 \$/1,25)	400.000 euros
• Valor con tipo de cambio de 31 de diciembre de 2018 (500.000 \$/1,10)	454.545,45 euros
• Aumento	54.545,45 euros



Código	Cuenta	Debe	Haber
668	Ajustes negativos de cambio	54.545,45	
4001	Proveedores en moneda extranjera		54.545,45

Punto 9

Como la operación se produce el 31 de octubre de 2018 no figurará en el balance de 30 de septiembre de 2018.

31 de octubre de 2018

Los gastos e ingresos generados en el periodo de pruebas se deben considerar como parte del coste del inmovilizado en curso.

La máquina figura en el balance que proporciona el enunciado por 400.000 euros.

30 de noviembre de 2018

Por los gastos e ingresos generados en el periodo de pruebas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje (150.000 – 100.000)	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

Nota: Si consideramos que los ingresos no son imputables al periodo de pruebas, no formarán parte del coste del inmovilizado, imputándose en la cuenta de pérdidas y ganancias en función a su devengo.

Por la puesta en condiciones de funcionamiento de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	450.000	
233	Maquinaria en montaje		450.000



31 de diciembre de 2018

Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	7.500	
2813	Amortización acumulada de la maquinaria (450.000/5 × 1/12)		7.500

Punto 10

Como la operación se produce el 1 de octubre de 2018 no figurará en el balance de 30 de septiembre de 2018.

1 de octubre de 2018

A esta operación le resulta de aplicación lo establecido en la consulta 1 del BOICAC 101/marzo 2015 (NFC054141), sobre el tratamiento contable de una operación de venta de mercancía a un cliente extranjero, y la firma de un contrato con una financiera extranjera de venta con pacto de recompra de dicha mercancía.

La citada consulta remite a la NRV 14.^a del PGC «Ingresos por ventas y prestación de servicios», cuando establece que se contabilizará un ingreso por venta cuando la empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y esta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.

La empresa tendrá que analizar si a la vista de los acuerdos suscritos ha transferido al cliente los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica, y no retiene el control efectivo de los mismos.

De este modo, en el caso de que se concluya que se ha producido la citada transferencia del control, la empresa mantendrá en su balance un derecho de cobro frente al cliente y un pasivo frente a la entidad financiera, salvo que la empresa haya cedido el derecho de cobro frente al cliente a la entidad financiera. Asimismo, se darán de baja las existencias.

En caso contrario, se mantendrán las existencias, no se registrará la venta, y se contabilizará el pasivo financiero por la financiación recibida.



En el caso planteado en el enunciado, la empresa Fitosán no ha transferido a la entidad financiera los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, y retiene el control efectivo de la misma.

De este modo, el 1 de octubre de 2018:

- No se produce la venta, porque la empresa Fitosán retiene todos los riesgos, beneficios inherentes a la propiedad y el control.
- Se mantienen las mercancías en el inventario por su valor de coste.

Por la financiación recibida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (100.000 uf × 10)	1.000.000	
521	Deudas a corto plazo		1.000.000

31 de diciembre de 2018

Por el devengo de los intereses:

- Interés anual 3 %
- Interés total de la financiación (1.000.000 × 3 % × 6/12) 15.000 euros

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (15.000 × 3/6)	7.500	
528	Intereses a corto plazo de deudas		7.500

Punto 11

Como la operación se produce el 1 de noviembre de 2018 no figurará en el balance de 30 de septiembre de 2018.

En el balance de 30 de septiembre de 2018, figura la cuenta de inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio Dansa, por un saldo de 1.800.000 euros.

La cartera está formada por 90.000 acciones de 10 nominal.

Nota: El enunciado hace referencia a que están clasificadas en la cartera de activos financieros disponibles para la venta. En aplicación de la modificación del Plan General de Contabilidad, aprobada por el Real Decreto 1/2021, las entenderemos clasificadas en la cartera de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, por designación de Fitosán.

No disponemos del dato del precio de adquisición y en el balance no figura la cuenta de patrimonio neto por ajustes de valoración de estas acciones, por lo que supondremos que no hay resultados acumulados en el patrimonio neto derivados de esta inversión.

El valor contable de las acciones es de $90.000 \times 20 = 1.800.000$ euros. No conocemos el valor *ex ante* de las acciones de Dansa en el momento inmediatamente anterior a la ampliación. En este caso hay dos posibles soluciones:

1. Entender que el valor *ex ante* de las acciones es de 20.
2. Entender que el valor teórico de los derechos de suscripción es de 3 y calcular así el valor *ex ante* de las acciones.

En la solución vamos a optar por la primera opción.

Relación de canje de la ampliación: 1 N \times 3 A.

1 de noviembre de 2018

Valor teórico de los derechos de suscripción

Antiguas	3×20	60
Nuevas	1×10	10
Total	4 acciones	70
Valor teórico <i>ex ante</i>	$60/3$	20
Valor teórico <i>ex post</i>	$70/4$	17,5
Valor teórico de los derechos de suscripción		2,5 euros/derecho

Por la segregación de los derechos de suscripción:

90.000 acciones antiguas = 90.000 derechos de suscripción.

Código	Cuenta	Debe	Haber
25-	Derechos de suscripción (90.000 \times 2,5)	225.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio Dansa		225.000

Por la venta de los derechos de suscripción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (90.000 × 3)	270.000	
25-	Derechos de suscripción (90.000 × 2,5)		225.000
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		45.000

Al haber vendido derechos de suscripción de acciones clasificadas como activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, deberíamos transferir los resultados acumulados en el patrimonio neto por derecho de suscripción vendido a la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, hemos supuesto que no hay resultados acumulados en el patrimonio neto derivados de esta inversión.

31 de diciembre de 2018

Por la valoración de las acciones por su valor razonable:

- Valor contable (90.000 × 17,5) 1.575.000 euros
- Valor razonable (90.000 × 30) 2.700.000 euros
- Aumento de valor 1.125.000 euros

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio Dansa	1.125.000	
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto		1.125.000



Por el efecto fiscal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (25% × 1.125.000)	281.250	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		281.250

Por el saldo de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto	1.125.000	
8301	Impuesto diferido		281.250
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto		843.750

Punto 12

Como la operación se produce el 31 de diciembre de 2018 no figurará en el balance de 30 de septiembre de 2018.

En el balance de 30 de septiembre de 2018 figuran las cuentas:

- 640, «Sueldos y salarios» 750.000 euros
- 642, «Seguridad Social a cargo de la empresa» 250.000 euros

31 de diciembre de 2018

Por la contabilización de la nómina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	500.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	120.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		80.000
476	Organismos de la Seguridad Social acreedores (20.000 + 120.000)		140.000
465	Remuneraciones pendientes de pago		400.000

Por el pago de las partidas relativas a la nómina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (80.000 – 20.000)	60.000	
476	Organismos de la Seguridad Social acreedores (140.000 – 35.000)	105.000	
465	Remuneraciones pendientes de pago (400.000 – 100.000)	300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		465.000

Punto 13

Como la operación se produce el 10 de diciembre de 2018 no figurará en el balance de 30 de septiembre de 2018.

En el balance de 30 de septiembre de 2018 figuran las cuentas:

- 600, «Compra de mercaderías» (700.000 unidades) 610.000 euros
- 608, «Devoluciones de compras» (20.000 unidades) 18.000 euros

Los datos del balance coinciden con los datos proporcionados en el punto 13.

- 700, «Venta de mercaderías» 900.000 unidades físicas

Por otra parte, desde el 30 de septiembre de 2018 se han efectuado las siguientes operaciones relativas a las existencias:

- Punto 8 => compra de mercaderías => 500.000 unidades físicas \times 0,88 = 440.000 euros.

- Punto 10 => venta con pacto de recompra => no hay salida de mercaderías del almacén.

De este modo, los datos de las mercaderías a 31 de diciembre de 2018 son los siguientes:

- Mercaderías compradas 1.180.000 unidades físicas
(700.000 – 20.000 + 500.000)

10 de diciembre de 2018

Por la recepción de *rappels* sobre compras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (118.000 \$/1,25)	94.400	
609	<i>Rappels</i> por compras		94.400

- *Rappel* por unidad física: $94.400/1.180.000$ 0,08 euros/unidad

31 de diciembre de 2018

Determinación del valor de las existencias finales => método FIFO:

	1	$0,85 - 0,08 = 0,77$	$0,90 - 0,08 = 0,82$	$0,88 - 0,08 = 0,80$
Existencias iniciales	240.000	-	-	-
Compra 31-03-2018	-	400.000	-	-
Compra neta 30-06-2018	-	-	280.000 (300.000 – 20.000)	-
Compra 10-10-2018	-	-	-	500.000
Ventas 900.000 uf	(240.000)	(400.000)	(260.000)	-
Existencias finales	0	0	20.000	500.000

- Valor de las existencias finales 416.400 euros
($20.000 \times 0,82 + 500.000 \times 0,80$)



Por la baja de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	240.000	
300	Mercaderías		240.000

Por el alta de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	416.400	
610	Variación de existencias de mercaderías		416.400

Por el test de deterioro de las mercaderías:

- Valor contable de las existencias finales 416.400 euros
- Valor neto de realización ($520.000 \times 1,1$) 572.000 euros
- No procede deterioro.

Punto 14

- Mobiliario: 10 años.

Por la amortización del mobiliario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	10.000	
2816	Amortización acumulada del mobiliario ($100.000/10$)		10.000

- Maquinaria que figura en balance.

Datos del balance a 30 de septiembre de 2018:

- Maquinaria 1.000.000 euros
- Amortización acumulada de la maquinaria 400.000 euros
($20\% \times 1.000.000 \times 2$ años)

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	600.000	
2813	Amortización acumulada de la maquinaria (1.000.000 – 400.000)		600.000

De cara a la realización de la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio, observamos:

– Amortización contable	– 600.000 euros
– Amortización fiscal (1.000.000/5)	– 200.000 euros
– Diferencia temporaria deducible	+ 400.000 euros

- Construcciones: 40 años.

Por la amortización de las construcciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	20.000	
2811	Amortización acumulada de las construcciones (800.000/40)		20.000

- Elementos de transporte: 5 años.

Dados de baja en el punto 7.

Balance a 30 de septiembre de 2018:

Cuentas	Importes	Saldos deudores	Saldos acreedores
Capital social	200.000	–	200.000
Reserva legal	40.000	–	40.000
Reservas voluntarias (Sa)	4.000.000	–	4.000.000





Cuentas	Importes	Saldos deudores	Saldos acreedores
▶			
Subvenciones oficiales de capital	100.000	–	100.000
Terrenos	100.000	100.000	–
Construcciones	800.000	800.000	–
Amortización acumulada de construcciones	100.000	–	100.000
Mobiliario	100.000	100.000	–
Amortización acumulada de mobiliario	50.000	–	50.000
Elementos de transporte	500.000	500.000	–
Maquinaria	1.000.000	1.000.000	–
Amortización acumulada de maquinaria	400.000	–	400.000
Equipos para procesos de información	100.000	100.000	–
Maquinaria en montaje	400.000	400.000	–
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio Dansa	1.800.000	1.800.000	–
Mercaderías (240.000 unidades)	240.000	240.000	–
Clientes	1.300.000	1.300.000	–
Activo por diferencias temporarias deducibles	70.000	70.000	–
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	100.000	100.000	–
Compras de mercaderías (700.000 unidades)	610.000	610.000	–
Devoluciones de compras (20.000 unidades)	18.000	–	18.000
Primas de seguros	30.000	30.000	–
Servicios de profesionales independientes	30.000	30.000	–
Otros servicios	60.000	60.000	–





Cuentas	Importes	Saldos deudores	Saldos acreedores
►			
Suministros	80.000	80.000	-
Publicidad y propaganda	200.000	200.000	-
Sueldos y salarios	750.000	750.000	-
Seguridad Social a cargo empresa	250.000	250.000	-
Gastos excepcionales	50.000	50.000	-
Venta de mercaderías (900.000 unidades)	9.100.000	-	9.100.000
Rappels sobre ventas	100.000	100.000	-
Prestación de servicios	300.000	-	300.000
Beneficios procedentes inmovilizado material	400.000	-	400.000
Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	50.000	-	50.000
Total sin bancos	23.428.000	8.670.000	14.758.000
Bancos	A determinar	6.088.000	-
TOTAL	-	14.758.000	14.758.000

Apartado c)

Por el saldo de los grupos 6 y 7 con saldo deudor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	3.955.004,34	
600	Compra de mercaderías		610.000
6001	Compra de mercaderías en moneda extranjera		440.000
625	Primas de seguros		30.000





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
623	Servicios de profesionales independientes		30.000
629	Otros servicios		60.000
628	Suministros		80.000
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		200.000
640	Sueldos y salarios		1.250.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		370.000
678	Gastos excepcionales		50.000
709	<i>Rappels</i> sobre ventas		100.000
681	Amortización del inmovilizado material		657.500
680	Amortización del inmovilizado intangible		10.000
621	Arrendamientos y cánones		5.458,89
668	Ajustes negativos de cambio		54.545,45
662	Intereses de deudas		7.500

Por el saldo de los grupos 6 y 7 con saldo acreedor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
608	Devoluciones de compras	18.000	
700	Venta de mercaderías	9.100.000	
705	Ingresos por prestación de servicios	300.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	50.000	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	30.000	
762	Ingresos de créditos	750	
766	Beneficios de participaciones y valores representativos de deuda	45.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
609	Rappels por compras	94.400	
610	Variación de existencias de mercaderías	176.400	
129	Resultado del ejercicio		9.814.550

Resultado contable antes de impuestos = 9.814.550 – 3.955.004,34 = 5.859.545,66 euros

Punto 15

Análisis de las diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal:

- Los gastos excepcionales corresponden a una donación que no es fiscalmente deducible, pero que tiene una deducción de la cuota de un 15 %.
 - Gasto contable: 678, «Gastos excepcionales» = – 50.000 euros.
 - Gasto fiscal: 0.
 - Diferencia permanente positiva; ajuste positivo + 50.000 euros.
 - Deducción en cuota: 15 % × 50.000 = 7.500 euros.
- Todas las amortizaciones del inmovilizado coinciden con los criterios fiscales salvo la amortización de los programas informáticos que fiscalmente tienen una vida útil de 4 años.

Programas informáticos punto 6:

Se estima que su vida útil estimada es de 2 años los programas.

- Gasto contable: 681, «Amortización contable»: 20.000/2 = – 10.000 euros.
- Amortización fiscal: 20.000/4 = – 5.000 euros.
- Diferencia temporaria deducible en origen; ajuste positivo + 5.000 euros.

Punto 14

- Maquinaria:
 - Gasto contable: 681, «Amortización contable» – 600.000 euros
 - Amortización fiscal (1.000.000/5) – 200.000 euros

Nota: Presumimos que fiscalmente continúa con su ritmo de amortización inicialmente previsto.

- Diferencia temporaria deducible en origen; ajuste positivo + 400.000 euros.
- Los activos por diferencias temporarias deducibles que figuran en el balance corresponden a:

- 30 % de la dotación para amortizaciones del inmovilizado material de 2012 y 2013, que la sociedad empezó a revertir en 10 años a partir de 2015.

En el balance de 30 de septiembre de 2018 aparece la cuenta 4740, «Activos por diferencias temporarias deducibles», por importe de 70.000 euros, lo cual implica que la diferencia temporaria pendiente de reversión importa: $70.000/0,25 = 280.000$ euros.

Esta diferencia revierte en 10 años desde 2015, por lo que vamos a calcular cuál fue su importe inicial.

Llamando «A» al activo por la diferencia temporaria deducible derivada del 30 % de la amortización de 2012 y 2013, obtenemos la siguiente ecuación:

$$A - 1/10 A_{2015} - 1/10 A_{2016} - 1/10 A_{2017} = 70.000$$

De este modo, «A», es decir, el saldo inicial de la cuenta 4740, «Activos por diferencias temporarias deducibles», es de 100.000.

Así, la diferencia temporaria deducible inicial fue de $100.000/0,25 = 400.000$ euros.

Por tanto, la reversión de la diferencia en el ejercicio 2018, será: $1/10 \times 400.000 = -40.000$ euros.

- Deducciones y bonificaciones de la cuota. Solo existe la mencionada anteriormente

Liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2018

Resultado contable antes de impuestos	5.859.545,66
Ajustes:	+ 415.000
• DP+: 50.000	
• DTD: + 5.000	
• DTD: + 400.000	
• DTD@: - 40.000	





Resultado fiscal	6.274.545,66
– Base imponible negativa de ejercicios anteriores	–
Base imponible	6.274.545,66
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	1.568.636,41
– Deducciones y bonificaciones	– 7.500
Cuota líquida	1.561.136,61
– Retenciones y pagos a cuenta (473) balance 30-09-2018: 100.000	– 100.000
Cuota diferencial	1.461.136,41

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	1.561.136,61	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		1.461.136,41
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		100.000

Por el impuesto diferido:

Por la diferencia temporaria deducible derivada de la amortización de las aplicaciones informáticas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	1.250	
6301	Impuesto diferido (25 % × 5.000)		1.250

Por la diferencia temporaria deducible derivada de la amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	100.000	
6301	Impuesto diferido (25 % × 400.000)		100.000



Por la diferencia en reversión surgida por la amortización del inmovilizado de los años 2012 y 2013:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (25% × 40.000)	10.000	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		10.000

Por la regularización del impuesto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	91.250	
129	Resultado del ejercicio	1.469.886,61	
6300	Impuesto corriente		1.561.136,61

Resultado después de impuestos = 5.859.545,66 – 1.469.886,61 = 4.389.659,05 euros

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera

La sociedad Abasa firma un contrato de préstamo con el banco BB con las siguientes condiciones:

Fecha de inicio	La de la firma ante notario, el 1 de julio de 2018
Nominal prestado	100.000 €
Gastos iniciales a cargo del prestatario	2.000 €
Gastos iniciales a cargo del prestamista	3.000 €
Tipo de interés nominal (TIN)	6%





Pago de cuotas	Cuatrimestrales cada 1 de noviembre, 1 de marzo y 1 de julio
Años de duración del préstamo	3
Método de amortización	Francés con pagos cuatrimestrales constantes de 12.251,54 €
Tipo de interés efectivo anual	7,454098 %
Tipo de interés efectivo cuatrimestral	2,425398 %
Tipo de interés efectivo bimestral	1,205434 %

Se pide:

- Saldo final de las partidas contables referidas al préstamo que aparecerán en el balance de situación y cuenta de pérdidas y ganancias, modelo ordinario, de la sociedad Abasa a 31 de diciembre de 2018.
- Asientos contables en la sociedad Abasa, referidos al préstamo anterior, durante el año 2019.
- Saldo final de las partidas contables referidas al préstamo que aparecerán en el balance de situación y cuenta de pérdidas y ganancias, modelo ordinario, de la sociedad Abasa a 31 de diciembre de 2019.

Solución

Análisis de la operación:

- Fecha firma contrato: 1 de julio de 2018.
- Nominal prestado: 100.000 euros.
- Gastos iniciales del prestatario: 2.000 euros.
- Coste amortizado inicial: $100.000 - 2.000 = 98.000$ euros.

$$\text{TIE cuatrimestral} = 2,425398 \%$$

$$98.000 = 12.251,54 \times a_{6;\text{TIE}}$$



Cuadro de coste amortizado:

Fecha	Interés (TIE)	Pago	Amortización	Coste amortizado
01-07-2018	-	-	-	98.000
01-11-2018	2.376,89	12.251,54	- 9.874,65	88.125,35
01-03-2019	2.137,39	12.251,54	- 10.114,15	78.011,20
01-07-2019	1.892,08	12.251,54	- 10.359,46	67.651,74
01-11-2019	1.640,82	12.251,54	- 10.610,72	57.041,02
01-03-2020	1.383,47	12.251,54	- 10.868,07	46.172,95
01-07-2020	1.119,87	12.251,54	- 11.131,66	35.041,28
01-11-2020	849,89	12.251,54	- 11.401,65	23.639,63
01-03-2021	573,35	12.251,54	- 11.678,18	11.961,44
01-07-2021	290,11	12.251,54	- 11.961,44	-

Cuadro de contractual:

 $i \text{ anual} = 6\%$ $i \text{ cuatrimestral} = 0,06/3 = 0,02$

Fecha	Interés (i)	Pago	Amortización	Capital vivo
01-07-2018	-	-	-	100.000
01-11-2018	2.000	12.251,54	- 10.251,54	89.748,46
01-03-2019	1.794,97	12.251,54	- 10.456,57	79.291,89
01-07-2019	1.585,84	12.251,54	- 10.665,70	68.626,19
01-11-2019	1.372,52	12.251,54	- 10.879,01	57.747,17
01-03-2020	1.154,94	12.251,54	- 11.096,59	46.650,57
01-07-2020	933,01	12.251,54	- 11.318,53	35.332,04





Fecha	Interés (i)	Pago	Amortización	Capital vivo
▶				
01-11-2020	706,64	12.251,54	- 11.544,90	23.787,14
01-03-2021	475,74	12.251,54	- 11.775,80	12.011,34
01-07-2021	240,23	12.251,54	- 12.011,31	-

1 de julio de 2018

Por la concesión del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	98.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		30.348,26
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		67.651,74

1 de noviembre de 2018

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	2.376,89	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		2.000
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		376,89

Por el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (9.874,65 + 376,89)	10.251,54	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	2.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.251,54



Por la reclasificación de las cuotas a corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	10.610,72	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		10.610,72

31 de diciembre de 2018

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (2.137,39 × 2/4)	1.068,70	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (1.794,97 × 2/4)		897,48
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		171,22

Apartado a)

Balance a 31 de diciembre de 2018:

Pasivo no corriente	
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	57.041,02
Pasivo corriente	
Deudas a corto plazo con entidades de crédito	31.255,55
Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	897,48

Cuenta de pérdidas y ganancias a 31 de diciembre de 2018

Gastos financieros	
Intereses de deudas	3.445,59

Nota: En la solución se ha optado por periodificar las cuotas completas, no periodificándose media cuota a 31 de diciembre.



Apartado b)

1 de marzo de 2019

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (2.137,39 × 2/4)	1.068,70	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (1.794,97 × 2/4)		897,48
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		171,22

Por el pago de la cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (10.114,15 + 171,22 × 2)	10.456,59	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	1.794,97	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.251,54

Por la reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	10.868,07	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		10.868,07

1 de julio de 2019

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	1.892,08	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		1.585,84
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		306,24



Por el pago de la cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (10.359,46 + 306,24)	10.665,70	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	1.585,84	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.251,54

Por la reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	11.131,66	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		11.131,66

1 de noviembre de 2019

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	1.640,82	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		1.372,52
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		268,30

Por el pago de la cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (10.610,72 + 268,30)	10.879,02	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	1.372,52	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.251,54



Por la reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	11.401,65	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		11.401,65

31 de diciembre de 2019

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (1.383,47 × 2/4)	691,74	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (1.154,94 × 2/4)		577,47
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		114,27

Apartado c)

Balance a 31 de diciembre de 2019:

Pasivo no corriente	
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	23.639,63
Pasivo corriente	
Deudas a corto plazo con entidades de crédito	33.515,65
Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	577,47

Cuenta de pérdidas y ganancias a 31 de diciembre de 2019:

Gastos financieros	
Intereses de deudas	5.293,34

Nota: En la solución se ha optado por periodificar las cuotas completas, no periodificándose media cuota a 31 de diciembre.