

SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO TÉCNICO DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD

ANNA AYATS VILANOVA
PILAR GARCÍA GIMÉNEZ

Profesoras del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema general de acceso libre y promoción interna en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad, convocada por Orden EHA/1446/2008, de 15 de abril (BOE del 25)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Aplicación del resultado, ampliación de capital, reducción de capital, activos financieros disponibles para la venta.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Adquisición de inmovilizado, subvenciones oficiales de capital, provisión para desmantelamiento.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Créditos comerciales, derechos de traspaso, realización de obra en un local arrendado.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación del impuesto sobre sociedades y anotaciones contables del gasto por el impuesto sobre beneficios.
- Caso 5. Operaciones financieras.** Anualidades de un préstamo, subvención a los intereses, capital pendiente de amortización.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

APLICACIÓN DEL RESULTADO, AMPLIACIÓN DE CAPITAL, REDUCCIÓN DE CAPITAL,
ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA

ENUNCIADO

APARTADO 1

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

	Activo	Pasivo	
18.000.000	Inmovilizado intangible	Capital social	80.000.000
(2.000.000)	Amortiz. acum. inmov. intangible	Socios desembolsos no exigidos	(10.000.000)
44.000.000	Inmovilizado material	Reserva legal	6.000.000
(5.000.000)	Amortiz. acum. inmov. material	Reservas voluntarias	10.000.000
16.600.000	Activo corriente	Rdo. negativo ejercicios anteriores	(26.000.000)
		Resultado del ejercicio	(14.000.000)
		Pasivo no corriente	3.000.000
		Pasivo corriente	22.600.000
71.600.000	Total activo	Total pasivo	71.600.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- El valor nominal de las acciones es de 10 euros cada una y cotizan en la Bolsa de Valores.
- La sociedad realizó hasta el momento una sola ampliación de capital, con derecho preferente de suscripción a favor de los antiguos accionistas, en la proporción de 1 acción nueva por cada 3 acciones antiguas, sin prima de emisión. La ampliación se efectuó en el año 20X8.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9:

1. El 5/2/20X9 se reúne la Junta General de Accionistas, en la que se aprueban las cuentas anuales del ejercicio 20X8, y se acuerda reducir capital, por condonación de dividendos pasivos pendientes y para eliminar pérdidas. Además, acuerda emitir 3.500.000 acciones en una ampliación de capital posterior, de valor nominal 10 euros y valor de emisión del 120 por 100; en esta ampliación los accionistas tienen derecho preferente. Tanto las reducciones de capital, como la ampliación, se llevarán a cabo más adelante. Las operaciones aprobadas por la Junta son aceptadas por los acreedores.
2. El 12/4/20X9 la sociedad adquiere 50.000 acciones en circulación, de la sociedad «LACAL», abonando 600.000 euros a su poseedor y además abona 600 euros por gastos de la operación. Las acciones se adquieren con la categoría de mantenidas para negociar.

3. El 15/4/20X9 la sociedad inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital, por condonación de dividendos pasivos pendientes, abonando por Bancos 10.000 euros por gastos de procedimiento.
4. El 18/5/20X9 la sociedad tiene conocimiento de los acuerdos tomados por la sociedad «LACAL», en Junta de Accionistas.
5. El 30/5/20X9 el banco comunica el ingreso en cuenta de los dividendos repartidos por la sociedad «LACAL».
6. El 18/6/20X9 la sociedad inscribe en el Registro Mercantil la ampliación de capital, cubierta en su totalidad. Los gastos de procedimiento abonados se elevaron a 12.000 euros.
7. El 12/8/20X9 la sociedad vende la totalidad de las acciones que posee en 608.000 euros, adquiridas el 12/4/20X9. Abona por los gastos de la venta 800 euros.
8. El 20/10/20X9 la sociedad inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital por eliminación total de pérdidas. La reducción consistió en disminuir el nominal de las acciones en un 20 por 100.
9. El 20/11/20X9 la sociedad abona por bancos los gastos de la reducción de capital, en la cuantía de 8.000 euros.

APARTADO 2

La sociedad «LACAL» presenta el 1/12/20X8, las siguientes cuentas que forman su patrimonio (en euros).

Capital social (6.000.000 de acciones)	60.000.000
Reserva legal	8.000.000
Reservas voluntarias	12.000.000
Acciones propias (100.000 acciones)	(1.200.000)
Resultado del ejercicio	10.000.000

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9:

1. El 4/1/20X9 adquiere en el mercado 6.000 acciones, de la sociedad «LAROCA», abonando al vendedor 36.000 euros. Además, abona por gastos de la operación 300 euros. Las acciones se adquieren con la categoría de disponibles para la venta y se encuentran totalmente desembolsadas.
2. El 5/2/20X9 la sociedad tiene conocimiento de los acuerdos tomados en Junta por la sociedad «LAROCA».
3. El 10/3/20X9 adquiere en el mercado 2.000 acciones, de la sociedad «LAROCA», que se encuentran parcialmente desembolsadas. Este día cotizan al 55 por 100, abonando la socie-

- dad al vendedor la cuantía correspondiente. Además, por gastos de la operación abona 60 euros. Las acciones se adquieren con la categoría de disponibles para la venta.
4. El 15/4/20X9 la sociedad tiene conocimiento de la reducción de capital efectuada por la sociedad «LAROCA».
 5. El 18/5/20X9 la sociedad celebra la Junta General de Accionistas y toma los siguientes acuerdos: atribuir una rentabilidad a la totalidad de las acciones, con cargo al resultado del ejercicio 20X8, del 12 por 100, después de cumplir con las obligaciones legales; el resto, se lleva a reservas disponibles.
 6. El 30/5/20X9 la sociedad abona por bancos la cuantía correspondiente al dividendo acordado a las acciones.
 7. El 18/6/20X9 la sociedad suscribe las acciones que le corresponden, de la ampliación de capital de la sociedad «LAROCA», abonando su importe por bancos.
 8. El 20/10/20X9 la sociedad tiene conocimiento de la reducción de capital por pérdidas llevada a cabo por la sociedad «LAROCA».
 9. El 20/12/20X9 la sociedad vende la totalidad de las acciones que posee de la sociedad «LAROCA», cobrando por bancos al vendedor 90.000 euros. La sociedad abona por gastos de la venta 2.000 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

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

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

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

APARTADO 1

Información complementaria:

- El número de acciones que tiene la sociedad es $80.000.000/10 = 8.000.000$
- Se ha realizado una ampliación de capital de una acción nueva por cada tres acciones antiguas: $8.000.000/(1 + 3) = 2.000.000$ de acciones de la ampliación del capital social.

Constitución (6.000.000 acciones × 10 euros).....	60.000.000 euros
Ampliación 20X8 (2.000.000 acciones × 10 euros)	20.000.000 euros

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9:

1. 5/2/20X9

El patrimonio neto de la empresa es el siguiente:

Capital social	70.000.000
Capital escriturado: 80.000.000	
Capital no exigido: -10.000.000	
Reserva legal	6.000.000
Reservas voluntarias	10.000.000
Resultado negativo de ejercicios anteriores	-26.000.000
PATRIMONIO NETO 20X7	60.000.000
Resultado del ejercicio	-14.000.000
PATRIMONIO NETO 20X8	46.000.000

Las dos terceras partes del capital social tienen un valor de $70.000.000 \times 2/3 = 46.666.666,67$.

El patrimonio neto es inferior a las dos terceras partes del capital social, pero esta situación se da en el ejercicio 20X8 por lo que según el artículo 163.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), no es obligatoria la reducción del capital social porque no ha transcurrido un año en esta situación sin haberse recuperado el patrimonio neto.

En este punto no procede asiento, ya que se corresponde con la aprobación por parte de la Junta General de Accionistas de modificaciones del capital social que se llevan a cabo más adelante.

2. 12/4/20X9

Por la compra de las acciones de la sociedad «LACAL»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	600.000,00	
669	Otros gastos financieros	600,00	
572	Bancos, c/c		600.600,00

Se aplica la Norma 9.^a 2.3.1 del PGC 07 por el que los instrumentos financieros deben valorarse por su valor razonable, contabilizando los costes de transacción como un gasto que se llevará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

3. 15/4/20X9

Se inscribe en el Registro Mercantil la reducción del capital social.

Por la reducción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	10.000.000,00	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		10.000.000,00

Por los gastos de reducción del capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000,00	
572	Bancos, c/c		10.000,00

Según la Norma 9.^a 4 de instrumentos de patrimonio propio, los gastos derivados de modificar el capital social y las acciones o participaciones propias deben registrarse como menos reservas en el patrimonio neto.

En el enunciado no se indica que los acreedores de la empresa «LAROCA» hayan ejercitado su derecho de oposición, por lo que no se dota la reserva por capital amortizado que procedería en otro caso.

4. 18/5/20X9

La sociedad «LAROCA» conoce los acuerdos tomados por la Junta de Accionistas de la sociedad «LACAL», por lo que procede a registrar el dividendo que cobrará en breve:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	60.000,00	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (50.000 × 10 × 12%)		60.000,00

Este dividendo a cobrar se registra como un menor valor de la participación porque corresponde a un beneficio que se generó en un ejercicio económico en el que la sociedad «LAROCA» no era socia de la sociedad «LACAL». Así lo establece la norma 9.^a punto 2.8 del PGC 2007: «Si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición, porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y **minorarán el valor contable de la inversión**».

5. 30/5/20X9

Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	60.000,00	
545	Dividendo a cobrar		60.000,00

6. 18/6/20X9

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	42.000.000,00	
100	Capital social (3.500.000 acciones × 10 euros)		35.000.000,00
110	Prima de emisión de acciones (3.500.000 acciones × 2 euros)		7.000.000,00

El capital social tiene la siguiente composición:

Constitución (6.000.000 acciones × 10 euros)	60.000.000 euros
Ampliación 20X8 (2.000.000 acciones × 5 euros)	10.000.000 euros
Ampliación 20X9 (3.500.000 acciones × 10 euros)	35.000.000 euros
<hr/>	
Capital escriturado	105.000.000 euros

Por los gastos de la ampliación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	12.000,00	
572	Bancos, c/c		12.000,00

7. 12/8/20X9

Por la venta de las acciones de la sociedad «LACAL»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (608.000 – 800)	607.200,00	
669	Otros gastos financieros	800,00	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (600.000 – 60.000)		540.000,00
7630	Beneficios de cartera de negociación		68.000,00

8. 20/10/20X9

La reducción del valor nominal de las acciones es del 20 por 100:

Constitución (6.000.000 acciones × 10 euros × 20%)	12.000.000 euros
Ampliación 20X8 (2.000.000 acciones × 5 euros × 20%)	2.000.000 euros
Ampliación 20X9 (3.500.000 acciones × 10 euros × 20%)	7.000.000 euros
<hr/>	
Capital reducido total	21.000.000 euros

Además, se elimina toda la prima de emisión de acciones y todo el saldo de las reservas voluntarias (10.000.000 – 22.000 = 9.978.000).

El resto de la compensación de pérdidas se lleva a la reserva legal: 40.000.000 – 21.000.000 – 7.000.000 – 9.978.000 = 2.022.000.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	21.000.000,00	
110	Prima de emisión de acciones	7.000.000,00	
113	Reservas voluntarias	9.978.000,00	
112	Reserva legal	2.022.000,00	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		26.000.000,00
129	Resultado del ejercicio		14.000.000,00

El saldo que queda de la reserva legal es: 6.000.000 – 2.022.000 = 3.978.000; el del capital social es: 105.000.000 – 21.000.000 = 84.000.000. La reserva legal no llega a ser el 10 por 100 del capital social por lo que si se quieren repartir dividendos en el futuro, deberá dotarse la reserva legal por un importe que permita llegar al 10 por 100 del capital social, según dispone el artículo 168.4 del TRLSA.

Después de compensar pérdidas la situación patrimonial es la siguiente:

Capital social	84.000.000
Constitución (6.000.000 acciones × 8 euros)	48.000.000
Ampliación 20X8 (2.000.000 acciones × 4 euros)	8.000.000
Ampliación 20X9 (3.500.000 acciones × 8 euros)	28.000.000
Reserva legal	3.978.000

9. 20/11/20X9

Por el pago de los gastos de la reducción del capital social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	8.000,00	
572	Bancos, c/c		8.000,00

APARTADO 2**1. 4/1/20X9**

Por la compra de las acciones de la sociedad «LAROCA»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (36.000 + 300)	36.300,00	
572	Bancos, c/c		36.300,00

Según la Norma 9.^a 2.6.1 de activos financieros disponibles para la venta del PGC, la valoración inicial es el importe de la contraprestación entregada más los costes de transacción.

2. 5/2/20X9

No procede asiento, ya que se corresponde con la convocatoria de la Junta General de Accionistas de la sociedad «LAROCA».

3. 10/3/20X9

$2.000 \times 10 \times 55\% + 60 = 11.060$ es el pago que realiza en el momento de la compra.

La parte pendiente de desembolso es: $2.000 \times 10 \times 50\% = 10.000$

Por la compra de las acciones de la sociedad «LAROCA» parcialmente desembolsadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	21.060,00	
259	Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo		10.000,00
572	Bancos, c/c		11.060,00

4. 15/4/20X9

Por la reducción de capital por condonación del dividendo pasivo pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
259	Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo	10.000,00	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		10.000,00

El valor que tienen las acciones en este momento es: $36.300 + 11.060 = 47.360$ euros.

5. 18/5/20X9

Tenemos que dotar la reserva legal por importe del 10 por 100 del beneficio porque su saldo no llega a ser el 20 por 100 del capital social (art. 214 TRLSA).

$$20\% \times \text{capital social} = 20\% \times 60.000.000 = 12.000.000$$

$$\text{Dotación a la reserva legal: } 10.000.000 \times 10\% = 1.000.000$$

$$\text{El dividendo que se va a abonar es: } 60.000.000 \times 12\% = 7.200.000.$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	10.000.000,00	
112	Reserva legal		1.000.000,00
526	Dividendo activo a pagar		7.200.000,00
113	Reservas voluntarias		1.800.000,00

6. 30/5/20X9

Por el pago del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	7.200.000,00	
572	Bancos, c/c		7.200.000,00

7. 18/6/20X9

La sociedad «LAROCA» tiene un capital de 70.000.000 que representan 7.000.000 de acciones de valor nominal 10 euros.

La relación de la ampliación de capital es: $7.000.000/3.500.000 = 2/1$, por lo que la relación de la ampliación es:

1 acción nueva por 2 acciones de 10 euros de valor nominal o 1 acción nueva por 4 acciones de 5 euros de valor nominal.

La sociedad «LACAL» tiene 6.000 acciones de 10 euros de valor nominal y 2.000 acciones de 5 euros de valor nominal de la sociedad «LAROCA».

Puede suscribir: $6.000/2 + 2.000/4 = 3.000 + 500 = 3.500$ acciones nuevas.

Por la suscripción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras en instrumentos de patrimonio a largo plazo (3.500 × 10 × 120%)	42.000,00	
572	Bancos, c/c		42.000,00

8. 20/10/20X9

No procede asiento.

9. 20/12/20X9

Por la venta de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (90.000 – 2.000)	88.000,00	
6663	Pérdidas en participaciones a largo plazo, otras empresas	1.360,00	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (47.360 + 42.000)		89.360,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO, SUBVENCIONES OFICIALES DE CAPITAL,
PROVISIÓN PARA DESMANTELAMIENTO

ENUNCIADO

La sociedad «LATÉRMICA» lleva a cabo las siguientes operaciones:

APARTADO 1

La sociedad adquiere el 1/7/20X1 una máquina por un precio al contado de 5.000 euros. En la misma fecha solicita una subvención a la Administración Pública en la misma cuantía. Se acuerda con el proveedor que el importe de la máquina se abonará en el momento que la sociedad reciba el dinero de la

Administración Pública, estableciendo un tipo de interés contractual del 4 por 100 anual, a abonar en el momento de la cancelación de la deuda. La amortización de la máquina será lineal y la vida útil se establece en 5 años. La máquina está en condiciones de funcionar el mismo día de la compra.

El 15/2/20X2 la sociedad recibe comunicación de la Administración Pública de que le ha sido concedida la subvención en la cuantía solicitada. El 1/4/20X2 la sociedad recibe comunicación del banco del ingreso recibido por la subvención y en la misma fecha se cancela la deuda con el proveedor.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables correspondientes en las siguientes fechas:

1. 1/7/20X1.
2. 31/12/20X1.
3. 15/2/20X2.
4. 1/4/20X2.
5. 31/12/20X2.

APARTADO 2

La sociedad adquiere una nave industrial por un valor al contado de 20.000.000 de euros, con vida útil de 20 años y sin valor residual. Se estima que los costes actualizados de obligaciones asumidas (por desmantelamiento y retiro a efectuar al final de su vida útil) se elevan a 1.000.000 de euros; el valor actual se calculó aplicando un tipo de interés efectivo del 4 por 100 anual. La nave industrial está en condiciones de funcionamiento el 1/1/20X1. El proveedor del inmovilizado concede un aplazamiento en el pago hasta el día 1/1/20X3, y en el contrato se refleja un tipo de interés anual del 4 por 100 a pagar el día 1 de enero de cada año. El 1/1/20X2 la sociedad estima un aumento de los gastos de desmontaje, sobre el valor actualizado previsto, de 38.000 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las anotaciones contables correspondientes en las siguientes fechas:

1. 1/1/20X1.
2. 31/12/20X1.
3. 1/1/20X2.
4. 31/12/20X2.
5. 1/1/20X3.

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

APARTADO 1

1. 1/7/20X1

Por la compra de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	5.000,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		5.000,00

2. 31/12/20X1

Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material ($5.000/5 \times 6/12$)	500,00	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		500,00

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6624	Intereses de deudas, otras empresas ($5.000 \times 4\% \times 6/12$)	100,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		100,00

El devengo de intereses se hace lineal a fin de simplificar los cálculos, pero se podría aplicar la tasa efectiva mensual e interés compuesto.

3. 15/2/20X2

Por la concesión de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	H. ^a P. ^a , deudora por subvenciones concedidas	5.000,00	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		4.500,00
746	Subvenciones transferidas al resultado del ejercicio		500,00

En la contestación a la consulta 11 del BOICAC 75 de septiembre de 2008, se establece el tratamiento de una subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al de la adquisición del activo que financia. En esta consulta se establece:

«En la medida en que la subvención financie la totalidad del valor original del activo, de forma que se hubieran imputado gastos (amortización) asociados a la subvención, en un momento anterior al período en el que la subvención sea reconocible como ingreso de patrimonio neto, el importe de la subvención correspondiente a los citados gastos se ha de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se cumplan las condiciones para su registro».

En el caso del supuesto, el activo se compró en el ejercicio X1 habiéndose dotado una amortización por valor de 500 euros, que, a fecha de 15/2/20X2 deben registrarse como un ingreso del ejercicio 20X2 según la consulta mencionada.

Por la imputación de la subvención al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	4.500,00	
130	Subvenciones oficiales de capital		4.500,00

4. 1/4/20X2

Por el cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	5.000,00	
4708	H. ^a P. ^a , deudora por subvenciones concedidas		5.000,00

Por los intereses devengados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6624	Intereses de deudas, otras empresas ($5.000 \times 4\% \times 3/12$)	50,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		50,00

Por el pago de la deuda con el proveedor de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo ($5.000 + 100 + 50$)	5.150,00	
572	Bancos, c/c		5.150,00

5. 31/12/20X2

Por la dotación a la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material ($5.000/5$)	1.000,00	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		1.000,00

Por la imputación de la subvención al resultado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	1.000,00	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		1.000,00

La subvención se imputa al resultado del ejercicio por el mismo importe por el que se ha amortizado la máquina.

Por el traspaso de patrimonio neto a resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	1.000,00	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		1.000,00

APARTADO 2

1. 1/1/20X1

Por la compra de la nave industrial y el registro de la provisión por desmantelamiento y retiro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	21.000.000,00	
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		20.000.000,00
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		1.000.000,00

2. 31/12/20X1

Por la dotación a la amortización de la nave industrial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (21.000.000/20)	1.050.000,00	
2811	Amortización acumulada de construcciones		1.050.000,00

Por la actualización del valor de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	40.000,00	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación (1.000.000 × 4%)		40.000,00

Por el devengo de los intereses de la deuda con el proveedor de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6624	Intereses de deudas, otras empresas (20.000.000 × 4%)	800.000,00	
528	Intereses a corto plazo de deudas		800.000,00

En la quinta parte del PGC en la definición de la cuenta (173) Proveedores de inmovilizado a largo plazos indica que a dicha cuenta se abonan los intereses devengados hasta alcanzar su valor de reembolso, entendemos que se refieren a los de carácter implícito, ya que en este supuesto se negocia de entrada una financiación explícita y que se abona anualmente de forma independiente.

3. 1/1/20X2

Por el pago de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
528	Intereses a corto plazo de deudas	800.000,00	
572	Bancos, c/c		800.000,00

Por la reclasificación de la deuda con el proveedor a corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	20.000.000,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		20.000.000,00

Por el aumento de los gastos de desmontaje:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	38.000,00	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		38.000,00

El aumento de los gastos de desmontaje afecta también al valor de la nave industrial, por lo que se deberá modificar la cuota de amortización.

4. 31/12/20X2

Nueva base de amortización: $21.000.000 + 38.000 - 1.050.000 = 19.988.000$

Cuota de amortización del año 20X2: $19.988.000/19 = 1.052.000$

Por la dotación a la amortización de la nave industrial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.052.000,00	
2811	Amortización acumulada de construcciones		1.052.000,00

Por la actualización del valor de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	43.120,00	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		43.120,00

Los gastos financieros se han calculado de la siguiente forma: $(1.000.000 + 40.000 + 38.000) \times 4\% = 43.120$.

Por el devengo de los gastos financieros de la deuda con el proveedor de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	800.000,00	
528	Intereses a corto plazo de deudas $(20.000.000 \times 4\%)$		800.000,00

5. 1/1/20X3

Por el pago de los intereses y de la deuda con el proveedor de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
528	Intereses a corto plazo de deudas	800.000,00	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	20.000.000,00	
572	Bancos, c/c		20.800.000,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

CRÉDITOS COMERCIALES, DERECHOS DE TRASPASO, REALIZACIÓN DE OBRA EN UN LOCAL ARRENDADO

ENUNCIADO

La sociedad «LAPIRITA» lleva a cabo las siguientes operaciones:

APARTADO 1

El día 1/11/20X6 la sociedad vende mercaderías por valor de 20.000 euros, en las siguientes condiciones: el cobro se efectuará el 1/10/20X7 en la cuantía de 21.097 euros, en el que se aplica el tipo de interés efectivo anual del 6 por 100.

El transporte de las mercaderías es por cuenta de la empresa vendedora. La operación al contado se eleva a 2.000 euros, pero le conceden un aplazamiento hasta el 31/12/20X6, por lo que abonará 2.020 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Realice la anotación contable en la fecha de la venta: 1/11/20X6.
2. Contabilice los intereses devengados a la fecha 31/12/20X6 y el pago del transporte.
3. Realice la anotación contable del cobro en la fecha: 1/10/20X7.

APARTADO 2

Supongamos que se abona por derecho de traspaso de un local comercial 10.000 euros, con un contrato de arrendamiento de 10 años, con pagos mensuales de arrendamiento de 100 euros. El arrendatario abona por realizar una obra en el local, que no podrá separarse del citado activo, 2.000 euros, con vida útil de 14 años.

El pago del derecho de traspaso se efectúa el 1/4/20X1. Las obras de acondicionamiento del local finalizan el 1/7/20X1 y se abonan en ese momento al igual que la primera cuota del alquiler de este mes, momento en el que comienza la actividad. Es a partir del 1/7/20X1 cuando empieza a contar el período de 10 años.

TRABAJO A REALIZAR:

Realice las operaciones contables correspondientes en las siguientes fechas:

1. 1/4/20X1.
2. 1/7/20X1.
3. 31/12/20X1.

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

APARTADO 1

1. 1/11/20X6

Por la venta de mercaderías:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	20.000,00	
700	Ventas de mercaderías		20.000,00

Los créditos comerciales se valoran por el valor razonable, según lo dispuesto en la Norma 9.^a 2.1 del PGC 07, siendo el período de cobro 11 meses, inferior a un año, pero del enunciado del ejercicio se interpreta que los intereses por aplazamiento son explícitos, el 6 por 100 de interés anual, de ahí que se registren como rendimiento financiero y no se incluyan en la cifra de negocios, es decir, el crédito no figura por el importe a cobrar o nominal.

Por los gastos de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	2.020,00	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		2.020,00

Se trata de una deuda por operaciones comerciales, de la cual no hay interés contractual y el pago es inferior al año; de acuerdo con la Norma 9.^a 3.1 del PGC 07 se puede valorar por el valor nominal.

2. 31/12/20X6

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	195,18	
76213	Ingresos de créditos a corto plazo, otras empresas		195,18

Los intereses se devengan según la tasa de interés compuesta: $20.000 [(1,06)^{2/12} - 1] = 195,18$.

Por el pago a la empresa de transportes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestaciones de servicios	2.020,00	
572	Bancos, c/c		2.020,00

3. 1/10/20X7

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	901,82	
76213	Ingresos de créditos a corto plazo, otras empresas (1.097 – 195,18)		901,82

Por el cobro del cliente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	21.097,00	
430	Cientes		21.097,00

APARTADO 2**1. 1/4/20X1**

Por el pago por el derecho de traspaso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
205	Derechos de traspaso	10.000,00	
572	Bancos, c/c		10.000,00

2. 1/7/20X1

Por la finalización de las obras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	2.000,00	
572	Bancos, c/c		2.000,00

Por el pago del primer mes de alquiler:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	100,00	
572	Bancos, c/c		100,00

3. 31/12/20X1

Por la amortización del derecho de traspaso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	500,00	
2805	Amortización acumulada de derechos de traspaso (10.000/10 × 6/12)		500,00

La amortización del derecho de traspaso se realiza en función de la duración del contrato de alquiler.

En el caso de las obras que ha realizado en el local, a pesar de que su vida útil es de 14 años, no puede tomarse esta referencia para amortizarlas, sino que tenemos que utilizar la duración del contrato de alquiler por ser inferior. La dotación a la amortización es por: $2.000/10 \times 6/12 = 100$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	100,00	
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material (2.000/10 × 6/12)		100,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y ANOTACIONES CONTABLES
DEL GASTO POR EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

ENUNCIADO

La sociedad «LALUPA», en el balance de apertura del año 20X1 tiene reconocidos los activos y pasivos por impuestos diferidos que se derivan de la siguiente información:

- En el año 20X0 obtuvo unas deducciones de cuota de 200 euros, que al cierre de dicho ejercicio estaban pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota.
- En el año 20X0 dotó una provisión de riesgos por importe de 1.000 euros, que no fue deducible en dicho ejercicio, y que será deducible cuando se materialice el riesgo.
- En el año 20X0 la sociedad adquirió acciones por importe de 500 euros que al final del ejercicio tienen un valor razonable de 900 euros. Las acciones han sido clasificadas como «activos financieros disponibles para la venta». Fiscalmente la ganancia derivada de estas acciones no es computable en la base imponible hasta que sean enajenadas.

En el ejercicio 20X1 la sociedad «LALUPA» presenta la siguiente información relativa a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades:

- Beneficio antes de impuestos, 6.000 euros.
- La única diferencia entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible es que la provisión de riesgos dotada en el ejercicio 20X0 es deducible en el ejercicio 20X1.
- La sociedad ha vendido las acciones clasificadas como «activos financieros disponibles para la venta» por importe de 900 euros.
- La sociedad aplica las deducciones generadas en el ejercicio anterior.
- Retenciones y pagos fraccionados, 500 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

Considerando un tipo impositivo del 30 por 100, y que la sociedad ha reconocido todos los activos y pasivos por impuestos diferidos al considerar probable su realización futura:

1. Calcular el saldo de los activos y pasivos por impuestos diferidos en la apertura del ejercicio 20X1.
2. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 20X1.
3. Anotaciones contables del Impuesto sobre Sociedades, utilizando las cuentas siguientes que sean necesarias: (6300) Impuesto corriente; (6301) Impuesto diferido; (8300) Impuesto corriente; (8301) Impuesto diferido.
4. Calcular y presentar el total de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio 20X1 conforme al siguiente modelo:

Resultado del ejercicio	
Ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio:	
Por valoración de instrumentos financieros	
Efecto impositivo	
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias:	
Por valoración de instrumentos financieros	
Efecto impositivo	
Total de ingresos y gastos reconocidos	

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

1. Los saldos de los activos y pasivos por impuestos diferidos que existen a 1/1/20X1 son:

(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	200,00
(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	300,00
(1.000 × 30%)	
(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles	120,00
(900 – 500 = 400; 400 × 30% = 120).	

2. Liquidación del impuesto:

BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS	6.000
+/- Diferencias temporarias	
Reversión del activo por diferencias temporarias deducibles derivado de la provisión	- 1.000
BASE IMPONIBLE	5.000
× tipo de gravamen	× 30%
CUOTA ÍNTEGRA	1.500
- Deducciones	- 200
CUOTA LÍQUIDA	1.300
- Retenciones y pagos fraccionados	- 500
CUOTA DIFERENCIAL	800

3. Por la contabilización del impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	1.300,00	
473	H. ^a P. ^a , retenciones y pagos a cuenta		500,00
4752	H. ^a P. ^a , acreedora por Impuesto sobre Sociedades		800,00

Por la contabilización del impuesto diferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	500,00	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		300,00
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		200,00

Por la cancelación del impuesto diferido derivado de las acciones clasificadas como «activos financieros disponibles para la venta»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	120,00	
8301	Impuesto diferido		120,00

El resultado del ejercicio ha sido: $6.000 - 1.300 - 500 = 4.200$.

4. Estado de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio 20X1:

Resultado del ejercicio	4.200,00
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias:	
Por valoración de instrumentos financieros	- 400,00
Efecto impositivo	120,00
Total de ingresos y gastos reconocidos	3.920,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

ANUALIDADES DE UN PRÉSTAMO, SUBVENCIÓN A LOS INTERESES,
CAPITAL PENDIENTE DE AMORTIZACIÓN

ENUNCIADO

La sociedad «LAROSA», preocupada por la conservación del medio ambiente, decide proceder a reformar sus instalaciones, para lo cual solicita un préstamo de las siguientes características:

- Nominal del préstamo: 100.000 euros.
- Amortización en 10 años.
- Los dos primeros años solo abona la cuota de interés y los restantes la anualidad. Esta es constante.
- El tipo de interés es del 3 por 100 los cuatro primeros años y del 5 por 100 los restantes.

Además obtiene una subvención de la Consejería de Industria del 1,5 por 100 en la cuota de intereses durante los cinco primeros años. Esta ayuda la abona directamente la Consejería a la entidad bancaria, disminuyendo la anualidad correspondiente.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Las anualidades de la operación de préstamo.
2. La cuantía total de la subvención y su valor actual a un tipo de interés de mercado del 2,5 por 100.
3. Cantidad que la sociedad tendría que abonar para rescindir el préstamo, una vez que la subvención finaliza.

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5**1. Anualidades de la operación de préstamo:**

Las anualidades correspondientes a los dos primeros años son:

$$100.000 \times 3\% = 3.000$$

Las anualidades correspondientes a los años terceros al décimo son:

$$100.000 = a \times [1 - (1,03)^{-2}] / 0,03 + a \times [1 - (1,05)^{-6}] / 0,05 \times (1,03)^{-2}$$

$$\text{De donde } a = 14.930,28$$

El cuadro de amortización del préstamo es:

Año	Capital vivo	Intereses	Capital amortizado	Total capital amortizado	Anualidad
1	100.000,00	3.000,00			3.000,00
2	100.000,00	3.000,00			3.000,00
3	100.000,00	3.000,00	11.930,28	11.930,28	14.930,28
4	88.069,72	2.642,09	12.288,19	24.218,47	14.930,28
5	75.781,53	3.789,08	11.141,20	35.359,67	14.930,28
6	64.640,33	3.232,02	11.698,26	47.057,93	14.930,28
7	52.942,07	2.647,10	12.283,18	59.388,18	14.930,28
8	40.611,89	2.030,59	12.899,69	72.237,80	14.930,28
9	27.762,20	1.388,11	13.542,17	85.779,97	14.930,28
10	14.220,03	710,25	14.220,03	100.000,00	14.930,28

2. Cuantía total de la subvención:

$$3.000 \times 1,5\% = 45$$

$$2.642,09 \times 1,5\% = 39,63$$

$$3.789,08 \times 1,5\% = 56,83$$

La cuantía total de la subvención es:

$$45 \times 3 + 39,63 + 56,83 = 231,46$$

El valor actual de la subvención es:

$$45 \times [1 - (1,025)^{-3}] / 0,025 + 39,63 (1,025)^{-4} + 56,83 (1,025)^{-5} = 214,65$$

3. Cantidad que tendría que abonar para rescindir el préstamo, una vez que la subvención finaliza:

Es el capital vivo al principio del sexto año: 64.640,33.