

SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE HACIENDA

SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ

JOSÉ TOVAR JIMÉNEZ

Profesores del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema general de acceso libre en el Cuerpo Técnico de Hacienda, convocada por Resolución de 3 de julio de 2008 (BOE del 8)]

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Reparto de beneficios, ampliación de capital social, acciones propias, activos financieros disponibles para la venta, reducción de capital social.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Pasivos financieros, permuta de inmovilizado.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Adquisición de una unidad económica, fondo de comercio, deterioro de valor, compra y venta de mercaderías.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Impuesto sobre Sociedades, anotaciones contables, diferencias temporarias, subvenciones de capital.
- Caso 5. Operaciones financieras.** Préstamo con semestralidades constantes.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

REPARTO DE BENEFICIOS, AMPLIACIÓN DE CAPITAL SOCIAL, ACCIONES PROPIAS, ACTIVOS FINANCIEROS
DISPONIBLES PARA LA VENTA, REDUCCIÓN DE CAPITAL SOCIAL

ENUNCIADO

APARTADO 1

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

	Activo	Pasivo	
2.000.000	Investigación	Capital social	3.000.000
500.000	Desarrollo	Prima de emisión	1.000.000
800.000	Fondo de comercio	Reserva legal	400.000
(500.000)	Amortiz. ac. inmov. intangible	Reserva estatutaria	400.000
4.000.000	Inmovilizado material	Reservas voluntarias	800.000
(1.000.000)	Amortiz. ac. inmov. material	Acciones propias	(400.000)
400.000	Inversiones financieras a l/pl.	Resultado del ejercicio	1.000.000
2.600.000	Activo corriente	Activos financieros disp. para la venta	(40.000)
		Pasivo no corriente	640.000
		Pasivo corriente	2.000.000
8.800.000	Total activo	Total pasivo	8.800.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- El valor nominal de las acciones es de 6 euros cada una y no cotizan en la Bolsa de Valores. Las acciones se emitieron a la constitución a 8 euros cada una.
- La reserva estatutaria y la reserva legal tienen los mismos límites y requisitos que establece la ley, para su dotación y disposición.
- La sociedad posee acciones propias adquiridas hasta el límite permitido por la ley.
- Las inversiones financieras a largo plazo recogen, entre otras partidas, 20.000 acciones, clasificadas como disponibles para la venta, de la sociedad «LAPERDIDA», adquiridas en el mes de febrero del ejercicio 20X8 a 8 euros cada una. Al cierre de este ejercicio se estableció un valor para las acciones de 6 euros cada una, con efecto en el patrimonio neto.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9:

1. En el mes de febrero se reúne la Junta General de Accionistas y aprueba los siguientes puntos del orden del día, que se ejecutarán a lo largo del ejercicio: aprobar una rentabilidad a

las acciones del 9 por 100, una vez cumplida la normativa legal en la aplicación del resultado; proceder a una ampliación de capital parcialmente liberada, disponiendo en el caso particular de las reservas estatutarias y legal en la cuantía máxima permitida por la ley; la proporción será de 1 acción nueva por 4 antiguas, siendo el valor de emisión de 10,66 euros la acción. Los accionistas que acudan a la ampliación deberán desembolsar en efectivo el importe de la prima de emisión de acciones. Las acciones nuevas tendrán el mismo valor nominal que las antiguas.

2. En el mes de marzo se procede al pago del dividendo acordado en Junta General a favor de los accionistas.
3. En el mes de abril inscribe en el Registro Mercantil la ampliación de capital aprobada en la Junta General.
4. En el mes de mayo abona a través de Bancos 10.000 euros por los gastos de la ampliación de capital.
5. En el mes de junio vende 20.000 acciones propias al precio de 9 euros acción.
Abona por gastos de la venta 800 euros.
6. En el mes de julio tiene conocimiento de los acuerdos tomados en Junta General por la sociedad «LAPERDIDA».
7. En el mes de agosto acude a la ampliación de capital efectuada por la sociedad «LAPERDIDA», desembolsando la cuantía correspondiente a través de Bancos.
8. En el mes de noviembre la sociedad vende la totalidad de las acciones «disponibles para la venta», de la sociedad «LAPERDIDA», a 11 euros cada una y soporta unos gastos de la operación de 1.000 euros.

APARTADO 2

Balance de situación de la sociedad anónima «LAPERDIDA» a 31/12/20X8, en euros:

	Activo	Pasivo	
1.000.000	Inmovilizado intangible	Capital social	4.000.000
(400.000)	Amortiz. acum. inmov. intangible	Reserva legal	400.000
6.000.000	Inmovilizado material	Reservas voluntarias	600.000
(3.000.000)	Amortiz. acum. inmov. material	Rdos. negativos ejercicios anteriores	(1.800.000)
300.000	Inversiones financieras largo plazo	Resultado del ejercicio	(800.000)
4.500.000	Activo corriente	Pasivo no corriente	2.000.000
		Pasivo corriente	4.000.000
8.400.000	Total activo	Total pasivo	8.400.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- El valor nominal de las acciones es de 10 euros cada una y no cotizan en la Bolsa de Valores.
- Posee, entre otras inversiones, 1.800 acciones de la sociedad «LABRÚJULA», adquiridas en el mes de diciembre del ejercicio 20X8 a 12 euros cada una y clasificadas como disponibles para la venta.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X9:

1. En el mes de febrero tiene conocimiento de los acuerdos tomados en Junta General por la sociedad «LABRÚJULA».
2. En el mes de marzo procede al cobro del dividendo abonado por la sociedad «LABRÚJULA».
3. En el mes de abril acude a la ampliación de capital de las acciones emitidas por la sociedad «LABRÚJULA», realizando el desembolso por Bancos.
4. En el mes de mayo vende la totalidad de la cartera de valores que posee de la sociedad «LABRÚJULA», al precio de 11 euros acción. Los gastos de la venta abonados por Bancos se elevaron a 100 euros.
5. En el mes de julio procede a la reducción de capital acordada en la Junta General de Accionistas, celebrada en el mes de junio. Las acciones tienen un valor nominal de 10 euros y se procede a la eliminación total de las pérdidas, disminuyendo el nominal de las acciones hasta los 6 euros la acción. Los gastos de la operación abonados por Bancos se elevaron a 2.000 euros.
6. En el mes de agosto inscribe en el Registro Mercantil la ampliación de capital acordada en la Junta General de Accionistas, aumentando el nominal de las acciones existentes hasta los 10 euros y una prima por acción de 0,10 euros, con desembolso total. Los gastos de la operación abonados por Bancos se elevaron a 3.000 euros.

TRABAJO A REALIZAR

Teniendo en cuenta la información contenida en los puntos anteriores, realice las anotaciones contables que procedan en ambas sociedades para el ejercicio 20X9.

(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

SOCIEDAD «LABRÚJULA»

Información complementaria

- Capital social: $500.000 \times 6 = 3.000.000$
- Prima de emisión o asunción: $500.000 \times 2 = 1.000.000$
- Acciones o participaciones propias en situaciones especiales: límite $10\% 500.000 = 50.000$ acciones propias; coste unitario: $400.000/50.000 = 8$
- IF a largo plazo contiene –entre otras– 20.000 acciones de «LA PERDIDA» incluida en activos financieros disponibles para venta:
 - Valor inicial (20.000×8) 160.000
 - Valor razonable 31/12/20X8 (20.000×6) 120.000

Luego la cuenta «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta» estará con saldo deudor –en balance de situación con signo negativo en el patrimonio neto– por importe de 40.000.

Operaciones del año 20X9

Punto 1.

Los acuerdos tomados por la Junta General de Accionistas serán contabilizados a medida que se vayan ejecutando, excepto el reparto del resultado que se realiza a continuación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.000.000	
112	Reserva legal (1)		100.000
114	Reservas estatutarias (2)		100.000
1143	Reserva por fondo de comercio (4)		40.000
526	Dividendo activo a pagar (5)		243.000
113	Reservas voluntarias (por diferencia) (3)		517.000

Nota 1: $20\% \text{ Capital social} = 20\% 3.000.000 = 600.000$

Reserva legal según balance 400.000

Dotación mínima: $10\% \text{ Resultado del ejercicio} = 10\% 1.000.000 = 100.000$

Nota 2: El enunciado señala que igual que la Reserva legal: 100.000.

Nota 3: Artículo 213.3 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA). Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.

I+D	Importe	Reservas disponibles	Importe
Investigación	2.000.000	Prima de emisión o asunción	1.000.000
Desarrollo	500.000	Reservas voluntarias	800.000
Amortización acumulada del inmovilizado intangible	-500.000		
TOTAL	2.000.000	TOTAL	1.800.000

Existe un déficit de reservas disponibles 200.000 euros, por lo que habrá que generar Reservas voluntarias al menos por 200.000 en la propuesta de aplicación de resultado.

Nota 4: La existencia de fondo de comercio ha de ser considerada en la propuesta de aplicación del resultado. Así el artículo 213.4 del TRLSA señala: «En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5 por 100 del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.»

En nuestro caso: $800.000 \times 5\% = 40.000$

Nota 5: El supuesto se refiere a una rentabilidad del 9%, luego a dividendos irá el siguiente –teniendo en cuenta que existen 50.000 acciones propias–:

$$(500.000 - 50.000) \times 6 \times 9\% = 243.000$$

También se podría entender que los dividendos totales proporcionan una rentabilidad del 9% sobre la cifra de capital social, en cuyo caso serían $3.000.000 \times 9\% = 270.000$; lo que implica un dividendo unitario a las acciones en circulación de $270.000 / 450.000$ acciones = 0,6 euros/acción.

Punto 2.

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	243.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		243.000

Punto 3.

Los puntos a considerar para realizar la ampliación de capital son los siguientes:

- Número acciones Capital social: 500.000.
- Relación de canje: 1 nueva \times 4 antiguas.
- Acciones a emitir: $500.000 \times \frac{1}{4} = 125.000$.
- Capital social incrementado: $3.000.000 + 125.000 \times 6 = 3.750.000$.
- 10% Capital social incrementado: 375.000.
- Se pueden utilizar de Reserva legal y de Reservas estatutarias: $500.000 - 375.000 = 125.000$, considerando que el artículo 157 del TRLSA señala: «Cuando el aumento del capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las primas de emisión y la reserva legal en la parte que exceda del 10 por 100 del capital ya aumentado».

Por la emisión, suscripción, desembolso e inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital.

Código	Cuenta	Debe	Haber
112	Reserva legal	125.000	
113	Reservas estatutarias	125.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ($125.000 \times 10,66 - 125.000 \times 2$)	1.082.500	
100	Capital social (125.000×6)		750.000
110	Prima de emisión o asunción ($125.000 \times 4,66$)		582.500

Punto 4.

Por los gastos de la ampliación de capital

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

Punto 5.

Por la venta de 20.000 acciones propias, teniendo en cuenta que los resultados y gastos de las transacciones con instrumentos de patrimonio propio se contabilizan en cuentas de reservas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (20.000×9)	180.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (20.000×8)		160.000
113	Reservas voluntarias		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	800	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		800

Punto 6.

En este punto no procede registro contable alguno, ya que la inversión de acciones de la sociedad «LAPERDIDA» se han incluido en la categoría de activos financieros disponibles para la venta que serán ajustadas a valor razonable al cierre del ejercicio, en el caso de que se siga manteniendo dicha inversión.

Punto 7.

Por la ampliación de capital de la sociedad «LAPERDIDA» a la que acude la sociedad «LABRÚ-JULA»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (20.000 acciones × 4,1)	82.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		82.000

Las acciones incluidas en la categoría de activos financieros disponibles para la venta serán ajustadas a valor razonable al cierre del ejercicio, en el caso de que siga manteniendo la inversión.

Punto 8.

En primer lugar se ajusta la cartera al valor del precio de venta reconociendo el resultado en el patrimonio neto utilizando las correspondientes cuentas de los grupos 8 y 9.

Valor contable (120.000 + 82.000)	202.000
Valor razonable (20.000 × 11)	220.000
Incremento	18.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	18.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		18.000

El resultado extracontable de la operación es el siguiente:

Coste ($20.000 \times 8 + 82.000$)	242.000
Precio de venta (20.000×11)	220.000
Pérdida	22.000

La pérdida de 22.000 está recogida en patrimonio y debe traspasarse a resultados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6632	Pérdidas de disponibles para la venta	22.000	
902	Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta		22.000

Por la venta y sus gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	220.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		220.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

Regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	18.000	
902	Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta	22.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		40.000

SOCIEDAD «LAPERDIDA»

Información complementaria

- Capital social: $400.000 \times 10 = 4.000.000$.
- Inversión en «LABRÚJULA»: $1.800 \text{ acciones} \times 12 = 21.600$ (disponibles venta).

Operaciones de 20X9.

Punto 1.

El asiento de la distribución del beneficio afecta a la sociedad «LAPERDIDA», ya que posee 1.800 acciones.

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	972	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (1.800 × 6 × 9%)		972

Punto 2.

Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	972	
545	Dividendo a cobrar		972

Punto 3.

La inversión en la sociedad «LABRÚJULA» está incluida en la categoría de activos financieros mantenidos para negociar; categoría que inicialmente se valora por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

El número de acciones que le corresponden son:

$$\begin{array}{rcl}
 125.000 \text{ acciones emitidas} & \text{-----} & 450.000 \text{ circulación} \\
 X & \text{-----} & 800
 \end{array}$$

$$X = 500 \text{ acciones}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio «LA BRÚJULA»	4.330	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (500 acciones × 8,66)		4.330

Punto 4.

Las ponemos a valor razonable:

Valor contable (21.600 + 4.330)	25.930
Valor razonable [(1.800 + 450) × 11]	24.750
Disminución	1.180

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	1.180	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		1.180

Cálculo extracontable del resultado:

Coste (21.600 + 4.330)	25.930
Precio de venta (2.250 × 11)	24.750
Pérdida	1.180

Código	Cuenta	Debe	Haber
6632	Pérdidas de disponibles para la venta	1.180	
902	Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta		1.180

Por la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	24.750	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		24.750

Por los gastos de venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100

Regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
902	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	1.180	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		1.180

Punto 5.

Esta operación está regulada en el artículo 168.1 del TRLSA: «No se podrá reducir el capital con alguna de las finalidades de los números 1.º y 2.º del artículo anterior cuando la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del 10 por 100 del capital».

Llamando X al importe de reserva legal que se puede utilizar, el asiento de la reducción de capital social es el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	600.000	
112	Reserva legal	X	
100	Capital social [400.000 (10 – 6)]	1.600.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		1.800.000
129	Resultado del ejercicio		800.000

Por diferencia el saldo a utilizar de la reserva legal es de 400.000 y el asiento quedará como sigue:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	600.000	
112	Reserva legal	400.000	
100	Capital social [400.000 (10 – 6)]	1.600.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		1.800.000
129	Resultado del ejercicio		800.000

No obstante, se debe cumplir que el saldo de la reserva no quede por debajo del 10 por 100 de Capital social reducido. Si se incumple esto, la sociedad no podrá repartir dividendos hasta que la Reserva legal llegue al 10 por 100 del Capital social (art 168.4 TRLSA: «Para que la sociedad pueda repartir dividendos una vez reducido el capital será preciso que la reserva legal alcance el 10 por 100 del nuevo capital»).

Capital social reducido (4.000.000 – 1.600.000)	2.400.000
Saldo de la Reserva legal (400.000 – 400.000)	0

Por los gastos de la reducción de capital social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	2.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.000

Punto 6.

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	1.640.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (40.000 × 4,1)		1.640.000

Por la suscripción y desembolso de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.640.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		1.640.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	1.640.000	
100	Capital social (400.000 × 4)		1.600.000
110	Prima de emisión o asunción (400.000 × 0,1)		40.000

Por los gastos de la ampliación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	3.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

PASIVOS FINANCIEROS, PERMUTA DE INMOVILIZADO

ENUNCIADO

Operaciones realizadas por la sociedad «ALIANZA»:

APARTADO 1

La sociedad por necesidades financieras realiza la emisión de un empréstito de obligaciones con las siguientes características:

- Fecha de emisión, suscripción y desembolso: 1/1/20X1.
- Fecha de reembolso de la totalidad de los títulos: 31/12/20X3.
- Número de títulos: 30.000.
- Valor nominal de cada título: 10 euros.
- Valor de reembolso de cada título: 10 euros.
- Tipo de interés anual, que se abonará el 31/12/de los años 20X1, 20X2 y 20X3.
- Gastos de emisión abonados en origen: 23.194 euros.
- Interés anual a pagar a la fecha de cierre de cada ejercicio: 5 por 100.
- Tipo de interés efectivo: 8 por 100.

TRABAJO A REALIZAR

Realice las operaciones contables correspondientes durante toda la vida del empréstito, teniendo en cuenta la información contable de que dispone.

APARTADO 2

La sociedad posee un edificio en la ciudad, adquirido en su día en 600.000 euros y amortizado hasta el momento en 200.000 euros. Acuerda con otra sociedad la permuta del edificio por otro situado en la periferia, que será destinado a la misma actividad. El edificio en propiedad se valora en 800.000 euros y el nuevo se valora en 900.000 euros, no siendo necesario realizar ninguna aportación en dinero.

Más adelante, la sociedad procede a la permuta de una nave industrial de su propiedad, situada en otra provincia, por un terreno anexo al nuevo edificio adquirido según consta en el párrafo anterior. El valor de la nave se establece en 200.000 euros, se encuentra vacía y estaba calificada como activo no corriente mantenido para la venta, cumpliendo la normativa legal. Este elemento se había adquirido en 80.000 euros y en el momento de la nueva calificación para su enajenación la amortización acumulada era de 40.000 euros. El terreno se valora en 190.000 euros, recibiendo la sociedad además 10.000 euros en efectivo.

TRABAJO A REALIZAR

Contabilice las operaciones señaladas en los dos párrafos anteriores.

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

APARTADO 1

El cuadro del empréstito calculado con el tipo de interés efectivo facilitado por el enunciado del supuesto (8%) es el siguiente:

Fechas	Coste amortizado inicio período	Intereses	Capital acumulado	Pago	Coste amortizado final período
1/1/20X1					276.806,00
31/12/20X1	276.806,00	22.144,53	298.950,53	-15.000,00	283.950,53
31/12/20X2	283.950,53	22.716,09	306.666,62	-15.000,00	291.666,62
31/12/20X3	291.666,62	23.333,38	315.000,00	-315.000,00	0,00

Año 20X1

1/1/20X1

Por la emisión del empréstito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	276.806,00	
177	Obligaciones y bonos		276.806,00

31/12/20X1

Por los intereses devengados durante el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	22.144,53	
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas		15.000,00
177	Obligaciones y bonos		7.144,53

Por el pago del cupón correspondiente al año 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas	15.000,00	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000,00

Año 20X2

31/12/20X2

Por los intereses devengados durante el año 20X2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	22.716,09	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000,00
177	Obligaciones y bonos		7.716,09

Por el pago del cupón correspondiente al año 20X2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas	15.000,00	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000,00

Por la reclasificación a corto plazo de las obligaciones, ya que en esta fecha falta un año para su vencimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
177	Obligaciones y bonos	291.666,62	
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		291.666,62

Año 20X3

31/12/20X3

Por los intereses devengados en el año 20X3:

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	22.716,09	
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas		15.000,00
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		7.716,09

Por el pago del cupón:

Código	Cuenta	Debe	Haber
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas	15.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000

Por la amortización y pago de los títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
500	Obligaciones y bonos a corto plazo	300.000	
509	Valores negociables amortizados		300.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
509	Valores negociables amortizados	300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300.000

APARTADO 2

Permuta de los edificios.

Se trata de una permuta no comercial en la que según el Plan General de Contabilidad (PGC): el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si este fuera menor.

- Valor neto contable entregado (600.000 – 200.000) 400.000
- Más la diferencia en metálico 0
- TOTAL 400.000
- Límite 900.000 (no opera)

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones (recibidas)	400.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	200.000	
211	Construcciones (entregadas)		600.000

Permuta de la nave por terreno.

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

- Valor razonable del entregado 200.000
- Más la diferencia en metálico 0
- TOTAL 200.000
- Límite valor razonable del recibido 190.000 (opera)

Teniendo en cuenta que cuando la nave entregada se calificó como activo no corriente mantenido para la venta se hizo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	40.000	
580	Inmovilizado	40.000	
211	Construcciones		80.000

Por la permuta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	190.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.000	
580	Inmovilizado		40.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		160.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

ADQUISICIÓN DE UNA UNIDAD ECONÓMICA, FONDO DE COMERCIO, DETERIORO DE VALOR,
COMPRA Y VENTA DE MERCADERÍAS

ENUNCIADO

Operaciones realizadas por la sociedad «CARTUN»:

APARTADO 1

La sociedad adquirió el 1/10/20X4 una unidad económica formada por los siguientes elementos:

- Construcciones: 100.000 euros. La vida útil se estima en 20 años.
- Elementos de transporte: 60.000 euros. La vida útil se estima en 8 años.
- Mobiliario: 20.000 euros. La vida útil se estima en 10 años.

Al mismo tiempo asume el pago de una deuda de 30.000 euros. El importe abonado por la compra se eleva a 200.000 euros.

TRABAJO A REALIZAR

Realice las anotaciones contables que proceda en las siguientes fechas:

1. 1/10/20X4.
2. 31/12/20X4. Proceda a amortizar la cuantía correspondiente.
3. 31-12-20X5. Proceda a amortizar la cuantía correspondiente. En esta fecha se dispone de la siguiente información: la deuda asumida está totalmente cancelada y se estima que la unidad económica puede generar unos flujos de caja en este momento de 150.000 euros.

APARTADO 2

En el ejercicio 20X8 la sociedad realiza entre otras las siguientes operaciones:

1. Adquiere 10.000 unidades de mercaderías por un precio unitario de 10 euros. Recibe factura del proveedor en la que se incluyen 2.000 euros por gastos de transporte que abonó a un tercero, 3.000 euros por envases retornables y un descuento por pronto pago de 2.000 euros. Operación abonada por Bancos.
2. Vende 8.000 unidades de mercaderías a un precio unitario de 20 euros e incluye en factura 4.000 euros por envases retornables, reconoce por comisiones de venta a terceros 4.000 euros, que abona al contado, y también se recoge un descuento por volumen de pedido de 3.000 euros. El cliente acepta letra de cambio por la cuantía de la venta y la sociedad procede a su descuento en Banco, cobrando su importe después de deducir por comisiones 200 euros y por intereses de descuento 4.000 euros.

TRABAJO A REALIZAR

Contabilice las operaciones señaladas en los dos puntos anteriores.

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

APARTADO 1

1/10/20X4

La operación de la adquisición de la unidad económica es una combinación de negocios, en la que los elementos patrimoniales que la componen se valoran a su valor razonable. La diferencia positiva entre el coste de la combinación y el valor de los elementos adquiridos se registra en la cuenta de Fondo de comercio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	100.000	
218	Elementos de transporte	60.000	
216	Mobiliario	20.000	
204	Fondo de comercio	50.000	
171	Deudas a largo plazo		30.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200.000

31/12/20X4

Por los cálculos y registro de las amortizaciones del período:

Construcciones (100.000 / 20 × 3/12)	1.250
Elementos de transporte (60.000 / 8 × 3/12)	1.875
Mobiliario (20.000 / 10 × 3/12)	500
Total	3.625

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	3.625	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.625

31/12/20X5

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	14.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (3.625 × 4)		14.500

Considerando que la unidad económica es una unidad generadora de efectivo, la norma de registro y valoración 2.^a del PGC señala que, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

Valor contable activos	211.875
Construcciones (100.000 – 6.250)	93.750
Elementos de transporte (60.000 – 9.375)	50.625
Mobiliario (20.000 – 2.500)	17.500
Fondo de comercio	50.000
Importe recuperable	150.000
Diferencia	61.875

Esta diferencia se imputa en primer lugar al fondo de comercio y el resto proporcionalmente a los inmovilizados materiales.

Código	Cuenta	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	50.000	
204	Fondo de comercio		50.000

El resto del deterioro se imputa proporcionalmente al valor contable de los activos integrantes de la unidad económica, que en este caso son todos de inmovilizado material.

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	11.875	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		11.875

APARTADO 2

Por la compra de mercaderías con envases retornables con facultad de devolución y teniendo en cuenta que el importe de las compras está formado por el precio más todos los gastos inherentes a la compra menos todos los descuentos incluidos en factura.

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (10.000 × 10 + 2.000 – 2.000)	100.000	
406	Envases y embalajes a devolver a proveedores	3.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		103.000

Por la venta de mercaderías:

Código	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías (8.000 × 20 – 3.000)		157.000
437	Envases y embalajes a devolver por clientes		4.000
430	Clientes	161.000	

Por el reconocimiento y pago de las comisiones de venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	4.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.000

Por la aceptación por parte del cliente de una letra de cambio por la cuantía de la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera	157.000	
430	Clientes		157.000

Por el descuento de la letra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de <i>factoring</i>	4.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	152.800	
5208	Deudas por efectos descontados		157.000

Por la redenominación de la letra de cambio descontada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4311	Efectos comerciales descontados	157.000	
4310	Efectos comerciales en cartera		157.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ANOTACIONES CONTABLES,
DIFERENCIAS TEMPORARIAS, SUBVENCIONES DE CAPITAL

ENUNCIADO

La sociedad «LEVITA» presenta el siguiente esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

Resultado contable antes de impuesto del ejercicio 20X1	140.000
Ajuste deducción de provisiones	– 30.000
Ajuste de exceso de amortizaciones inmovilizado material	+ 40.000
Ajuste libertad de amortización inmovilizado intangible	+ 60.000
Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	– 10.000
Base imponible	200.000
Cuota íntegra (al 30%)	60.000
– Deducciones	– 15.000
Cuota líquida	45.000
– Retenciones	– 3.000
Cuota a pagar	42.000

Información de los ajustes:

- El ajuste de provisiones corresponde a unas provisiones de riesgos que la empresa dotó en ejercicios anteriores y que son deducibles en el ejercicio 20X1.
- El exceso de amortizaciones corresponde a maquinaria que se está amortizando por encima del coeficiente máximo fiscal permitido.
- El ajuste de libertad de amortización corresponde a amortizaciones de un inmovilizado intangible cuya amortización fue deducida a efectos fiscales en el ejercicio 20X0, en el que fue adquirido el elemento, no siendo deducibles las posteriores amortizaciones contables.

Otra información a considerar para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades:

- En el ejercicio 20X1 la sociedad recibe una subvención de capital para la adquisición de un terreno por importe de 20.000 euros. Al cierre del ejercicio la sociedad ha cobrado la subvención con la que adquirió el inmovilizado. El ingreso asociado a la subvención será computable cuando se enajene el terreno.
- La sociedad ha reconocido todos los activos y pasivos por impuestos diferidos al considerar probable su realización futura.

TRABAJO A REALIZAR

Realice las anotaciones contables del Impuesto sobre Sociedades.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

Cálculos extracontables

La liquidación del Impuesto sobre Sociedades es facilitada por el enunciado del ejercicio y es la siguiente:

Liquidación Impuesto sobre Sociedades	
Beneficio antes de impuestos	140.000
+/- Ajustes	
Deducción provisiones (1)	-30.000
Exceso de amortizaciones inmovilizado material (2)	40.000
Libertad de amortización (3)	60.000
Base imponible negativa (4)	-10.000
Base imponible	200.000
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	60.000
Deducciones y bonificaciones	-15.000
Cuota líquida	45.000
Retenciones y pagos a cuenta	-3.000
Cuota diferencial	42.000

Nota 1:

Años	Valor contable provisión	Base fiscal provisión	Diferencia	Variación anual
20X0	30.000	0	+30.000	+30.000 DTO
20X1	30.000	30.000	0	0 - 30.000 = -30.000 DTR

Por tanto en el año 20X1 estamos ante una diferencia temporaria en reversión que implica el abono de la cuenta «Activos por diferencias temporarias deducibles».

Nota 2: El caso del exceso de amortización contable sobre la amortización fiscal se traduce en que el valor contable es menor que el valor fiscal, por lo que se produce una diferencia temporaria imponible en origen.

Nota 3: La libertad de amortización del inmovilizado intangible implica que el valor contable del bien es superior a su base fiscal por lo que existe una diferencia temporaria en reversión en el ejercicio actual.

Nota 4: La aplicación de la base imponible negativa se traducirá en el abono de la cuenta «Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio».

Asientos contables

Por la cuota líquida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	45.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		3.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		42.000

Por la reversión de la diferencia temporaria asociada a las provisiones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	9.000	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles provisiones (30.000 × 30%)		9.000

Por el origen de la diferencia temporaria del exceso de amortización contable sobre la amortización fiscal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	12.000	
6301	Exceso de amortización Impuesto diferido (40.000 × 30%)		12.000

Por la reversión de la diferencia temporaria de la libertad de amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imposables libertad de amortización	18.000	
6301	Impuesto diferido (60.000 × 30%)		18.000

Por la aplicación del crédito derivado de las bases imposables negativas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (10.000 × 30%)		3.000

Operaciones relativas a la subvención de capital

Los asientos relativos a la subvención son los siguientes:

Por la obtención de la subvención y su reconocimiento impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	6.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		6.000

Por la adquisición del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

Al cierre del ejercicio por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	20.000	
8301	Impuesto diferido		6.000
130	Subvenciones oficiales de capital		14.000

En el balance al 31/12/20X1, las cuentas que aporta el anterior proceso son las siguientes:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
ACTIVO NO CORRIENTE		PATRIMONIO NETO	
Terrenos y bienes naturales	20.000	Subvenciones oficiales de capital	14.000
		PASIVO NO CORRIENTE	
		Pasivos por diferencias temporarias imponibles	6.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

PRÉSTAMO CON SEMESTRALIDADES CONSTANTES

ENUNCIADO

La sociedad «LAREGULAR» presenta la siguiente información:

PARTE 1.^a

La sociedad está amortizando desde hace 3 años un préstamo de 500.000 euros con las siguientes condiciones:

- Duración de 10 años.
- El primer año el tanto nominal anual aplicable fue del 3 por 100 y en los restantes años se aplicará el Euribor + 0,5 por 100.
- Se amortiza mediante semestralidades constantes dentro de cada año.
- Los valores nominales del Euribor han sido para el año 2 y 3 el 3,25 por 100 y el 3,5 por 100 respectivamente.

PARTE 2.^a

En estos momentos (transcurridos ya 3 años desde la formalización del préstamo) y ante la previsible subida de los tipos de interés, la sociedad se plantea renegociar a un tipo de interés fijo del 1 por 100 trimestral los 7 años restantes y abono en trimestralidades constantes.

TRABAJO A REALIZAR

Parte 1.^a

Calcular la semestralidad que ha tenido que abonar la sociedad en los 3 años transcurridos.

Parte 2.^a

Calcular la trimestralidad a abonar en los 7 años restantes.

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

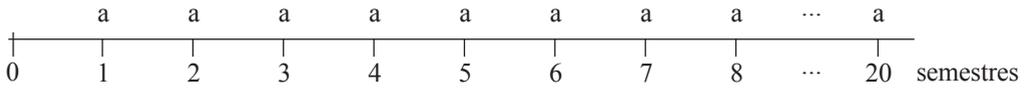
SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

PARTE 1.^a

La sociedad tiene contratado un préstamo con interés variable (revisable), con un tipo de interés nominal (J_2) de salida del 3 por 100 durante el primer año y para el resto Euribor + 0,50%, revisable anualmente.

Para el cálculo de la primera semestralidad (a) se realizan los cálculos como si de un préstamo francés se tratase, con cuota constante y considerando como tipo de interés para toda la operación (20 semestres) el nominal de salida del 3 por 100, es decir, se calcula bajo el supuesto teórico de que el tipo inicial permanece constante durante toda la vida del préstamo.

$$C_0 = 500.000$$



$$J_2 = 3\%$$

$$i_2 = 3\%/2 = 1,5\%$$

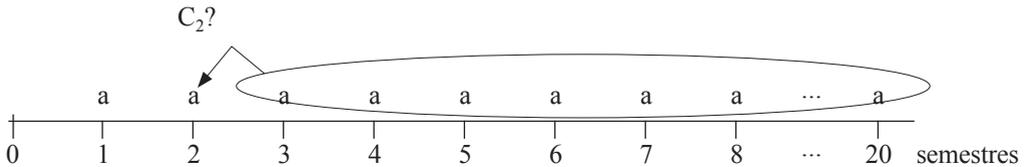
$$500.000 = a \times a_{20|0,015}$$

$$a = 29.122,87$$

Pasado el primer año, una vez realizado el segundo pago, habrá que revisar el tipo de interés. Para ello se calcula la deuda pendiente (456.429,92 euros) que se tomará como importe de un nuevo préstamo, de duración los 18 semestres –que aún falta para concluir definitivamente el préstamo–, y empleando como tipo el que surge como consecuencia de la revisión (un nominal del 3,75% –3,25% + 0,5%–).

Los pasos a seguir serán:

- Calcular la deuda pendiente en el momento de la revisión (C_2):

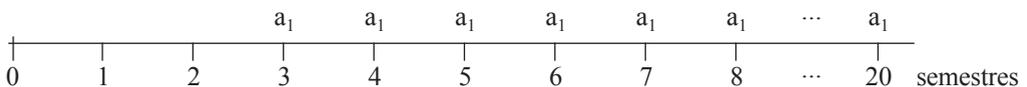


$$i_2 = 3\%/2 = 1,5\%$$

$$C_2 = 29.122,87 \times a_{20-2|0,015} = 456.429,92$$

- Calcular la nueva semestralidad (a_1):

$$C_2 = 456.429,92$$



$$J_2 = 3,25\% + 0,5\% = 3,75\%$$

$$i_2 = 3,75\%/2 = 1,875\%$$

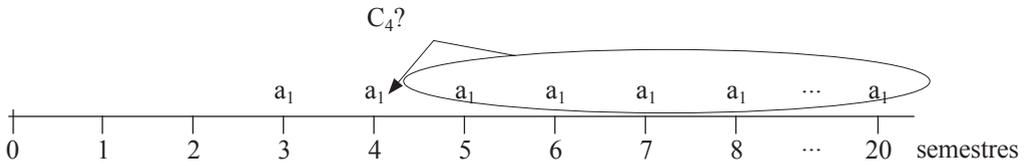
$$456.429,92 = a_1 \times a_{18|0,01875}$$

$$a_1 = 30.111,26$$

Pasados dos años (4 pagos semestrales), llega el momento de la segunda revisión del tipo de interés y se vuelve a realizar la operación efectuada en la primera revisión. En este caso, el importe a considerar será la deuda pendiente en esa fecha (412.919,40 euros), duración 16 semestres y como tipo el que surge como consecuencia de la revisión (un nominal del 4% -3,50% + 0,5%-).

Los pasos a seguir serán:

- Calcular la deuda pendiente en el momento de la revisión (C_4):

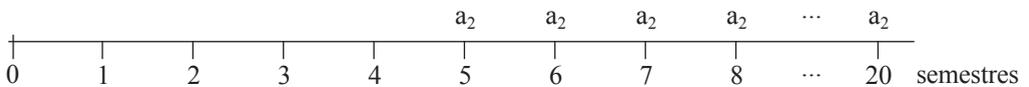


$$i_2 = 3,75\%/2 = 1,875\%$$

$$C_4 = 30.111,26 \times a_{18-2|0,01875} = 412.919,40$$

- Calcular la nueva semestralidad (a_2):

$$C_4 = 412.919,40$$



$$j_2 = 3,75\% + 0,5\% = 4\%$$

$$i_2 = 4\%/2 = 2\%$$

$$412.919,40 = a_2 \times a_{16|0,02}$$

$$a_2 = 30.411,57$$

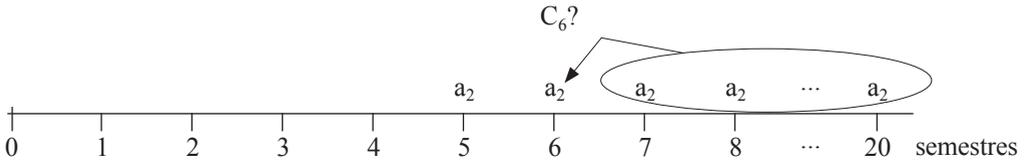
PARTE 2.ª

Transcurridos tres años se plantea la renegociación pasando a pagar trimestralidades constantes a un interés fijo del 1 por 100 trimestral. Para calcular el importe de la cuota deberemos calcular la deuda pendiente en estos momentos (C_6) y a continuación calcular la cuota como si fuera un prés-

tamo francés, con 28 cuotas trimestrales constantes y considerando como tipo de interés para toda la operación nuevo acordado 1 por 100.

Los pasos a seguir serán:

- Calcular la deuda pendiente en el momento de la revisión (C_6):

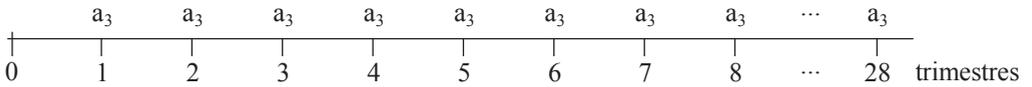


$$i_2 = 3,75\% / 2 = 1,875\%$$

$$C_6 = 30.411,57 \times a_{14|0,02} = 368.169,98$$

- Calcular la nueva trimestralidad (a_3):

$$C'_0 = 368.169,98$$



$$i_4 = 1\%$$

$$368.169,98 = a_3 \times a_{28|0,01}$$

$$a_3 = 15.140,78$$