

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

SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ
Profesor del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema de acceso libre y promoción interna en el Cuerpo de Técnicos de Auditoría y Contabilidad, convocada por Orden EHA/1508/2005, de 18 de mayo (BOE de 27 de mayo).]

Sumario

- Caso 1.** Contabilidad de sociedades: reparto de beneficios, reducción de capital social y dividendos a cuenta. Contabilidad de un inversor.
- Caso 2.** Gastos I+D. Operaciones de inmovilizado y moneda extranjera.
- Caso 3.** Operaciones de inmovilizado: amortización, provisión para grandes reparaciones y *lease back*.
- Caso 4.** Impuesto sobre Sociedades: liquidación, cálculo del gasto devengado y contabilización de gasto devengado en el ejercicio.
- Caso 5.** Operaciones financieras: compra de acciones con financiación de un préstamo. Contabilidad de las operaciones.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES: REPARTO DE BENEFICIOS, REDUCCIÓN DE CAPITAL SOCIAL Y DIVIDENDOS A CUENTA. CONTABILIDAD DE UN INVERSOR

ENUNCIADO

La sociedad anónima «LA PLAYA», que se dedica al comercio, presenta el 31 de diciembre de 20X4 el siguiente Balance de Situación, expresado en euros:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Inmovilizado inmaterial neto	3.000.000	Capital social	9.000.000
Inmovilizado material neto	6.000.000	Reserva legal	500.000
Inmovilizado financiero neto	400.000	Reservas voluntarias	200.000
Activo circulante	1.300.000	Resultados negativos ejercicios anteriores	- 5.400.000
		Pérdidas y ganancias	400.000
		Acreedores a largo plazo	3.000.000
		Acreedores a corto plazo	3.000.000
Total	10.700.000	Total	10.700.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- El valor nominal de las acciones es de 10 euros cada una.
- El 1 de octubre de 20X4 negoció con la sociedad «LA MONTAÑA» la concesión de un préstamo de 3.000.000 de euros, a devolver 1.000.000 de euros cada año en la misma fecha. El tipo de interés anual, aplicable a la deuda viva, se fijó en el 4 por 100, a abonar por semestres vencidos.
- En el inmovilizado inmaterial se encuentra, entre otras partidas, un fondo de comercio con un valor neto de 600.000 euros.
- Dentro del inmovilizado financiero la sociedad posee 5.000 acciones de la sociedad «LA MONTAÑA», adquiridas en el año 20X4 en 110.000 euros. El nominal de las acciones es de 20 euros cada una.

APARTADO 1

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X5:

1. El 1 de abril de 20X5 la sociedad comunica que no puede hacer frente al pago de los intereses de préstamo por dificultades.
2. El 1 de junio de 20X5 se reúne la Junta General de Accionistas y toma, entre otros, los siguientes acuerdos:
 - Distribuir el beneficio del ejercicio cumpliendo los requisitos establecidos.
 - Reducir capital con el fin de eliminar la totalidad de la pérdida, disminuyendo el nominal de las acciones en 5 euros cada una (esta operación se llevará a efecto próximamente).
 - Negociar con la empresa acreedora del préstamo para proceder más adelante a su compensación mediante ampliación de capital y la entrega de otros valores.
3. El 1 de julio de 20X5 procede a inscribir en el Registro Mercantil la reducción de capital para eliminar la totalidad de la pérdida según acuerdo tomado en Junta General. Los gastos de la operación se elevaron a 2.000 euros, que la empresa imputó al resultado del ejercicio.
4. El 20 de septiembre de 20X5 tiene conocimiento de que la sociedad «LA MONTAÑA» anuncia el pago de un dividendo a cuenta de 0,10 euros por acción que hará efectivo por bancos el 20 de octubre de 20X5.
5. El 1 de octubre de 20X3 la sociedad reconoce los intereses de la deuda y procede a la cancelación total de la misma, en los siguientes términos: en lo que respecta a los intereses hace entrega de las 5.000 acciones que posee como inversión financiera permanente, y por el principal de la deuda amplía capital para su compensación tal como estaba previsto. En cuanto a la ampliación de capital la sociedad emite las acciones oportunas, fijando un valor de emisión de 6 euros, siendo el nominal de las mismas de 5 euros. En esta fecha se inscribe la ampliación de capital en el Registro Mercantil, siendo los gastos de la ampliación de 3.000 euros, abonados por bancos; la sociedad procede a su activación.

APARTADO 2

Operaciones realizadas por la sociedad «LA MONTAÑA» en el ejercicio 20X5, relacionadas con la sociedad «LA PLAYA»:

1. El día 1 de abril de 20X5 la sociedad tiene conocimiento de que no puede cobrar los intereses correspondientes al préstamo, por lo que dota provisión por esa cuantía.
2. El 1 de junio de 20X5 la sociedad tiene conocimiento de los acuerdos tomados en Junta General por la sociedad «LA PLAYA».
3. El 1 de julio de 20X5 tiene conocimiento de la reducción de capital, para eliminar pérdidas por parte de la sociedad «LA PLAYA» (la sociedad adquirió en el año 20X3 acciones de

esa sociedad en número de 4.000 a un precio total de 32.000 euros; al cierre del ejercicio 20X4 el valor de la inversión en el mercado era de 26.000 euros). En el momento de la reducción de capital las acciones tienen un valor en el mercado de 6 euros cada una.

4. El 20 de septiembre de 20X5 la sociedad anuncia el reconocimiento de un dividendo a cuenta, por un importe total de 100.000 euros, correspondiente a 0,10 euros acción, que abonará por bancos el 20 de octubre de 20X5.
5. El 1 de octubre de 20X5 la sociedad cobra la totalidad del crédito: por los intereses recibe 5.000 acciones emitidas por ella en su día (las acciones que recibe tienen un valor en mercado de 24,3 euros acción) y por el principal del crédito recibe acciones que emite la sociedad «LA PLAYA», valoradas cada una a 6 euros.
6. El 20 de octubre de 20X5 la sociedad abona por bancos el dividendo a cuenta reconocido, a las acciones que corresponda de acuerdo con la ley.
7. El 31 de diciembre de 20X5 se conoce que las acciones de la sociedad «LA PLAYA» tienen un valor en el mercado de 6,1 euros cada una.

SE PIDE:

Teniendo en cuenta la información contenida en los dos apartados anteriores, realice las anotaciones contables que procedan siguiendo el orden establecido en los puntos anteriores en las dos sociedades, para el ejercicio 20X5.

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

Desarrollo de la información complementaria

El capital social está formado por 900.000 acciones de 1 euro de valor nominal

El préstamo obtenido de la sociedad «LA MONTAÑA» así como los intereses devengados por el mismo durante los meses de octubre, noviembre y diciembre de 20X4 estarán contabilizados en las cuentas de Acreedores a corto plazo y Acreedores a largo plazo por los importe de 1.030.000 y 2.000.000 de euros respectivamente.

APARTADO 1. Operaciones de la sociedad «LA PLAYA»

 1

- 1 de abril de 20X5

Aunque la sociedad no puede hacer frente al pago de la de los intereses debe reconocer como gasto los intereses devengados durante los meses de enero, febrero y marzo de 20X5, así como el correspondiente pasivo.

30.000	<i>Intereses de deudas</i>		
		<i>a</i>	<i>Acreeedores a corto plazo</i>
			<i>(intereses a corto plazo de deudas)</i>
			$(3.000.000 \times 4\% \times 3/12)$
			30.000

 2

- 1 de junio de 20X5

El patrimonio neto contable de la sociedad es:

Capital social	9.000.000
Reserva legal	500.000
Reservas voluntarias	200.000
Resultados negativos ejercicios anteriores	- 5.400.000
Pérdidas y ganancias	400.000
TOTAL	4.700.000

El patrimonio contable (4.700.000) es menor que la cifra de capital social (9.000.000) por lo que por aplicación del artículo 231 no se pueden repartir dividendos y la aplicación del resultado deberá realizarse a otras cuentas de patrimonio. A efectos de solución, se opta por dotar la reserva legal y por el resto se sanean resultados negativos.

400.000	<i>Pérdidas y ganancias</i>		
		<i>a</i>	<i>Reserva legal</i>
			40.000
		<i>a</i>	<i>Resultados negativos de ejercicios anteriores</i>
			360.000

El resto de los acuerdos tomados por la Junta General de Accionistas no implican la realización de asientos contables en este momento, ya que se han realizado operación alguna. El registro contable se realizará cuando se efectúen las operaciones acordadas.

 X

3

La reducción de capital por saneamiento de resultados negativos está contemplada 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».

4.500.000	Capital social (900.000 × 5)		
200.000	Reservas voluntarias		
340.000	Reserva legal		
		a Resultados negativos de ejercicios anteriores	5.040.000

Después de la operación anterior los saldos de las cuentas de capital social y reserva legal son:

Capital social	4.500.000
Reserva legal	200.000

Al quedar el saldo de reserva legal por debajo del 10 por 100 de la cifra de capital social, la sociedad no podrá repartir dividendos hasta que el saldo de la reserva legal llegue hasta el importe mencionado (art. 168.4 TRLSA)

x

Por los gastos de la reducción de capital social:

2.000	Servicios exteriores		
		a Activos circulante (Bancos)	2.000

4

- 20 de septiembre de 20X5

Por los dividendos devengados por nuestra participación en la sociedad «LA MONTAÑA» (5.000 acciones):

500	Dividendo a cobrar (5.000 × 0,1)		
		a Ingresos de participaciones en capital	500

x

5

- 1 de octubre de 20X5

Por los intereses devengados desde el 1 de marzo al 1 de octubre de 20X5:

60.000	Intereses de deudas (3.000.000 × 4% × 6/12)	
	a Acreeedores a corto plazo (intereses a corto plazo de deudas)	60.000
x		

Por el pago de los intereses, teniendo en cuenta que los devengados en el semestre anterior no se habían abonado todavía:

120.000	Acreeedores a corto plazo	
	a Inmovilizado financiero neto (acciones de «Montaña»)	110.000
	a Dividendo a cobrar	500
	a Beneficios en valores negociables	9.500
x		

El principal de la deuda se paga con acciones que emite la sociedad en una ampliación de capital. Este tipo de operación –ampliación de capital por compensación de créditos contra la sociedad– está regulada en el artículo 156 del TRLSA:

«1. Sólo podrá realizarse un aumento del capital por compensación de créditos cuando concurren los siguientes requisitos:

a) Que al menos un 25 por 100 de los créditos a compensar sean líquidos, vencidos y exigibles y que el vencimiento de los restantes no sea superior a cinco años.

b) Que al tiempo de la convocatoria de la Junta se ponga a disposición de los accionistas, en la forma establecida en la letra c) del apartado primero del artículo 144, una certificación del Auditor de Cuentas de la sociedad que acredite que, una vez verificada la contabilidad social, resultan exactos los datos ofrecidos por los Administradores sobre los créditos en cuestión. Si la sociedad no tuviere Auditor de Cuentas, la certificación deberá ser expedida por un Auditor a petición de los Administradores.»

Principal de la deuda	3.000.000
Número de acciones a emitir (3.000.000/6)	500.000

1.000.000	<i>Acreedores a corto plazo</i>		
2.000.000	<i>Acreedores a largo plazo</i>		
		a <i>Capital social</i>	2.500.000
		(500.000 × 5)	
		a <i>Prima de emisión de acciones</i>	
		(500.000 × 1)	500.000
		_____ x _____	

Por los gastos de la ampliación del capital, teniendo en cuenta que la sociedad decide activarlos:

3.000	<i>Gastos de ampliación de capital</i>		
		a <i>Activo circulante</i>	3.000
		(Bancos, c/c a la vista)	
		_____ x _____	

APARTADO 2

A 1 de enero de 20X5 la contabilidad de la sociedad «LA MONTAÑA» se inicia, entre otros, con los siguientes saldos:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Créditos a corto plazo	1.000.000	Provisión depreciación de valores negociables	6.000
Créditos a largo plazo	2.000.000		
Intereses a corto plazo de créditos	30.000		
IFP acciones «LA PLAYA»	32.000		

_____ 1 _____

- 1 de abril de 20X5

Por los intereses devengados por el crédito concedido a la sociedad «LA PLAYA» y que no son pagados por esta sociedad:

30.000	<i>Intereses a corto plazo de créditos</i>		
		a <i>Ingresos de créditos</i>	30.000
		_____ x _____	

Por la dotación a la provisión para insolvencias de créditos, por los intereses devengados ya que el enunciado no señala nada acerca de la provisión del principal de la deuda:

60.000	<i>Dotación provisión para insolvencia de créditos a corto plazo</i>	
	<i>a Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo</i>	60.000
_____ 2 _____		

- 1 de junio de 20X5

Los acuerdos tomado por la Junta General de Accionistas de «LA PLAYA» no tienen incidencia contable en la sociedad «LA MONTAÑA», ya que el asiento del reparto del resultado ha sido un mero cambio de cuentas de patrimonio.

_____ 3 _____

Aunque se podría hacer un ajuste de la provisión al final del año –norma de valoración 8.^a del PGC, valores negociables–, dado que el enunciado proporciona el valor de mercado en esta fecha, se procede a realizar un ajuste de la provisión.

	Coste de las acciones (4.000 × 8)	32.000
	Valor de mercado (4.000 × 6)	24.000
	Provisión necesaria	8.000
	Provisión según contabilidad	6.000
	A dotar	2.000
2.000	<i>Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo</i>	
	<i>a Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo</i>	2.000
_____ x _____		

 4

- 20 de septiembre de 20X5

Por el reconocimiento del dividendo a cuenta:

100.000	<i>Dividendo activo a cuenta (557)</i>		
	a	<i>Dividendo activo a pagar (525)</i>	100.000

 5

Por los intereses devengados desde el 1 de marzo al 1 de octubre de 20X5:

60.000	<i>Activo circulante (intereses a corto plazo de créditos)</i>		
	a	<i>Ingresos financieros (3.000.000 × 4% × 6/12)</i>	60.000

 x

En la información de la sociedad «LA PLAYA», se señalaba que esta sociedad pagaba los intereses del préstamo (120.000) con acciones de la sociedad «LA MONTAÑA». Esta operación, para la sociedad «LA MONTAÑA», supone un cambio de un derecho de cobro recogido como inversiones financieras a corto plazo por valores y, desde un punto de vista contable, se aplican las reglas de la permutas, por lo que el valor de las acciones recibidas será el valor neto contable de los intereses a cobrar con el límite del valor de mercado de las acciones recibidas, que en este caso será:

Valor de mercado de la autocartera: $5.000 \times 24,3 = 121.500$

Además, también hay que tener en cuenta que las acciones recibidas tienen un dividendo devengado, que según establece la norma de valoración 8.^a del PGC –Valores negociables– no forma parte del precio de adquisición y se llevará a resultados al tratarse de acciones propias.

119.500	<i>Acciones propias en situaciones especiales</i>		
500	<i>Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias (5.000 × 0,1)</i>		
	a	<i>Activo circulante (intereses a corto plazo de créditos)</i>	120.000

 x

Por la dotación de la reserva para acciones propias, en su caso:

119.500	<i>Reservas voluntarias</i>		
		a	<i>Reserva para acciones propias</i> 119.500
_____		x	_____

Por la eliminación de la provisión para insolvencias afecta a los intereses ya que han sido cobrados:

60.000	<i>Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo</i>		
		a	<i>Exceso de provisión para insolvencias a créditos a corto plazo</i> 60.000
_____		x	_____

Por el cobro del principal del crédito:

3.000.000	<i>IFP acciones «LA PLAYA»</i>		
		a	<i>Créditos a corto plazo</i> 1.000.000
		a	<i>Créditos a largo plazo</i> 2.000.000
_____		6	_____

Por el cobro del dividendo correspondiente a las acciones de «LA PLAYA»:

100.000	<i>Dividendo activo a pagar (525)</i>		
		a	<i>Tesorería (57)</i> 100.000
_____		7	_____

Por el ajuste de las acciones de «LA PLAYA»:

Coste de las acciones (32.000 + 3.000.000)	3.032.000
Valor de mercado (504.000 × 6,1)	3.074.000
Plusvalía	42.000
Provisión contable	8.000
Exceso de provisión	8.000

8.000	<i>Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo</i>	
	<i>a Exceso provisión de valores negociables a largo plazo</i>	8.000
_____ X _____		

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

GASTOS I+D. OPERACIONES DE INMOVILIZADO Y MONEDA EXTRANJERA

ENUNCIADO

La sociedad anónima «LA VELOZ», que se dedica a la elaboración de un producto a partir de la transformación de materias primas, realiza las siguientes operaciones en relación con un proyecto de investigación y desarrollo vinculado a la maquinaria perteneciente a la sociedad:

En el ejercicio 20X6 contrató con un departamento de investigación de otra sociedad el estudio de un proyecto nuevo de mejora de la eficiencia de sus máquinas. Los gastos de investigación abonados en ese ejercicio se elevaron a 2.000 euros que la sociedad decide activar al cierre del ejercicio.

En el ejercicio 20X7 abona por gastos de desarrollo 4.000 euros, la mitad al inicio del mes de julio y la otra mitad al cierre del ejercicio; la sociedad procedió a su activación en el momento de efectuar los pagos, por considerar que reúnen las condiciones establecidas por la normal legal.

Al inicio del mes de octubre del año 20X8 la sociedad abona 6.000 euros y recibe el procedimiento encargado que resultó positivo. Esta operación supone añadir una pieza de refrigeración al motor de todas las máquinas, estas piezas se encargan a una sociedad de Suecia que tiene que fabricarlas, y que entrega al final del mes de octubre. La operación supone una deuda con el proveedor sueco de 182.700 coronas suecas, de las cuales 2.700 coronas suecas corresponden al aplazamiento del pago que se efectuará al inicio del mes de febrero de ejercicio 20X9.

SE PIDE:

Realice las operaciones contables oportunas, únicamente referidas al ejercicio 20X8, teniendo en cuenta la información anterior y completada con la que se expone a continuación:

- El ejercicio económico coincide con el año natural.

- Todos los pagos se efectúan a través de bancos.
- A la fecha de la compra de los dispositivos suecos la relación de intercambio de monedas es de 9 coronas suecas = 1 euro. Al cierre del ejercicio la relación es de 9,1 coronas suecas = 1 euro.
- Las máquinas se habían adquirido al inicio de enero del año 20X2 en 210.000 euros, con una vida útil de 10 años; la sociedad hasta el momento procedió a su amortización de forma lineal.
- Las máquinas funcionan con el nuevo procedimiento desde el inicio del mes de noviembre del ejercicio 20X8. A partir de este momento se les atribuye una vida útil de 6 años.
- La amortización de las partidas de activo se efectuará en el máximo tiempo permitido por la norma legal y contable, siguiendo el procedimiento lineal.

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

Al inicio del año 20X8, los saldos de las cuentas afectadas son las siguientes:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Gastos I+D (investigación)	2.000	AAII (investigación)	800
Gastos I+D (desarrollo)	4.000	(2.000/5 × 2)	

Operaciones del año 20X8

Inicio de octubre, por el pago del procedimiento encargado y su correspondiente activación ya que ha resultado positivo.

6.000	<i>Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio (620)</i>	a	<i>Tesorería (57)</i>	6.000
		x		

6.000	<i>Gastos de investigación y desarrollo (2100)</i>	a	<i>Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial (731)</i>	6.000
		x		

El 1 de octubre de 20X8 se inicia la amortización del desarrollo con una base de amortización de 10.000, de las 6.000 son las que se han amortizado en el ejercicio actual y 4.000 en el anterior.

Final del mes de octubre, la adquisición de las piezas para refrigeración del motor de las máquinas supone una mejora en las mismas y se ha de contabilizar como mayor importe de la maquinaria. Por otro lado, al existir intereses por aplazamiento en la operación la deuda ha de figurar por el importe del principal más los intereses, la maquinaria por el coste de las piezas y los intereses por aplazamiento en una cuenta del subgrupo 27, Gastos a distribuir en varios ejercicios.

20.000	<i>Maquinaria (223)</i> (180.000/9)		
300	<i>Gastos por intereses diferidos</i> (272) (2.700/9)		
		<i>a Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)</i> (182.700/9)	20.300
_____		x _____	

- 31 de diciembre de 20X8

Por la amortización de los gastos de investigación, teniendo en cuenta que su amortización se realiza en el plazo máximo permitido legalmente (5 años):

400	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> (2.000/5)		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	400
_____		x _____	

Por la amortización de los gastos de desarrollo:

500	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> (10.000/5 × 3/12)		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	500
_____		x _____	

Por la amortización de la maquinaria:

Período 1 de enero-1 de noviembre ($210.000/10 \times 10/12$) ...	17.500
Valor neto contable maquinaria 1 de noviembre	66.500
Mejora	20.000
Valor neto contable después de la mejora	86.500
Nueva cuota de amortización ($86.500/6$)	14.166,67
Período 1 de noviembre-31 de diciembre ($14.166,67 \times 2/12$)	2.402,77

19.902,77 *Amortización del inmovilizado material (682)*
(17.500 + 2.402,77)

a *Amortización acumulada del inmovilizado material (282)* 19.902,77
(17.500 + 2.402,77)

_____ x _____

Ajuste moneda extranjera. La norma de valoración 16.^a del PGC, en su apartado 5, señala que: la conversión en moneda nacional de los valores de renta fija, así como de los créditos y débitos en moneda extranjera se realizará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de la operación. Al cierre del ejercicio se valorarán al tipo de cambio vigente en ese momento.

223,08 *Proveedores de inmovilizado a corto plazo (173)*
(20.300 – 182.700/9,1)

a *Gastos por intereses diferidos (272)* (300 – 2.700/9,1) 3,30

a *Diferencias positivas en moneda extranjera (136)* 219,78

_____ x _____

Por los intereses devengados:

148,35 *Intereses de deudas a largo plazo (662)*
[(300 – 3,30) × 2/4]

a *Gastos por intereses diferidos (272)* 148,35

_____ x _____

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

OPERACIONES DE INMOVILIZADO: AMORTIZACIÓN, PROVISIÓN PARA GRANDES REPARACIONES Y *LEASE BACK*

ENUNCIADO

La sociedad anónima «LA SOLVENTE», que se dedica al comercio al por mayor, realiza las siguientes operaciones:

La sociedad posee una nave industrial para el almacenaje de mercaderías, adquirida el 1 de agosto de 20X2 en 900.000 euros, con una vida útil estimada de 30 años. El procedimiento de amortización de la nave es el lineal, no considerándose valor residual al final de su vida útil.

Se estima que el elemento de inmovilizado deberá someterse a una reparación extraordinaria transcurridos 8 años contados a partir del día de la compra, siendo su importe estimado de 18.000 euros.

En el ejercicio 20X8 la sociedad por problemas de liquidez acuerda con una institución de crédito la venta de la nave, al mismo tiempo que firma un contrato de arrendamiento financiero de la nave (operación de *lease back*), con opción de compra.

La operación se lleva a efecto el día 1 de diciembre de 20X8, valorándose la nave en 1.000.000 de euros, que es la cantidad que la sociedad recibe de la institución de crédito. Las condiciones de la operación son las siguientes:

- Importe de la financiación: 1.000.000 de euros.
- Plazo del contrato de arrendamiento: 10 años.
- Frecuencia del pago: mensual prepagable.
- Tipo de interés: 4% anual.
- Fecha de contratación: 1 de diciembre de 20X8.
- Todas las cuotas son de la misma cuantía, abonándose la primera a la fecha de contratación, por importe de: 10.023,04 euros y el resto de las cuotas el día primero de cada mes. En total se abonarán 120 cuotas más una cuota de igual cuantía para el ejercicio de la opción de compra.
- Los gastos de la operación financiera se elevan a 25.000 euros, que se abonan por bancos, y la sociedad procede a su activación. Estos gastos se amortizarán linealmente en el máximo tiempo permitido por la ley.

SE PIDE:

Realice las operaciones contables correspondientes de acuerdo con la información referida anterior, para el ejercicio 20X8, que coincide con el año natural.

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

Al inicio del año 20X8, los saldos de las cuentas afectadas son los siguientes:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Construcciones	900.000	AAIM $[900.000/30 \times (5 + 5/12)]$	162.500
		Provisión para grandes reparaciones $[18.000/8 (5 + 5/12)]$	12.187,5

- 1 de diciembre de 20X8

Antes de proceder a la venta de la nave, se realiza la amortización correspondiente a los 11 meses de este ejercicio, en función de la vida útil de la nave.

27.500	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> $(900.000/30 \times 11/12)$		
		a	
		<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	27.500
		x	

En cuanto a la provisión para grandes reparaciones, consideramos que es innecesaria ya que se ha producido la venta de la nave, por lo que se la da de baja.

12.187,5	<i>Provisión para grandes reparaciones (143)</i>		
		a	
		<i>Exceso de provisión para riesgos y gastos (790)</i>	12.187,5
		x	

El desarrollo contable del *lease back* está regulado en la norma de valoración 5.^a del PGC, la cual señala al respecto lo siguiente:

«Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento financiero de los bienes enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el párrafo siguiente.

Se dará de baja el valor neto contable del bien objeto de la operación, reconociéndose simultáneamente y por el mismo importe el valor inmaterial. Al mismo tiempo, deberá reconocerse en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra; la diferencia entre la deuda y la financiación recibida en la operación se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios.»

190.000 Amortización acumulada del
inmovilizado material (282)

710.000 Derechos sobre bienes en ré-
gimen de arrendamiento fi-
nanciero (217)

a Construcciones (221) 900.000

x

1.000.000 Bancos, c/c a la vista (572)

212.787,84 Gastos por intereses diferidos
(272)

a Acreedores por arrendamien-
to financiero a corto plazo
(528) 120.276,48
(10.023,04 × 12)

a Acreedores por arrendamien-
to financiero a largo plazo
(178) 1.092.511,36
(10.023,04 × 109)

x

Por los gastos de formalización de deudas, que según el enunciado se distribuirán en varios ejercicios:

25.000 Gastos de formalización de
deudas (270)

a Bancos, c/c a la vista (572) 25.000

x

Al tratarse de un arrendamiento prepagable, en la fecha de la firma del contrato se realiza el primer pago y se reclasifica a corto plazo la siguiente cuota, aunque esta reclasificación también se podría hacer el día 31 de diciembre.

10.023,04 Acreedores por arrendamiento
financiero a corto plazo (528)

a Bancos, c/c a la vista (572) 10.023,04

x

10.023,04	<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo (178)</i>		
		a	<i>Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (528)</i>
			10.023,04
		x	

- 31 de diciembre de 2008

Por la imputación de los gastos financieros correspondientes al mes de diciembre, en función de un saneamiento lineal según propone el enunciado del supuesto:

206,61	<i>Otros gastos financieros (669)</i> (25.000/121 × 1)		
		a	<i>Gastos de formalización de deudas (270)</i>
			206,61
		x	

Por la amortización de los derechos en régimen de arrendamiento financiero que se han generado en función en la operación de *lease back*, considerando que la norma de valoración 5.^a del PGC establece que los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato, esto es, 30 años según dato del enunciado:

2.500	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> (900.000/30 × 1/12)		
		a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>
			2.500
		x	

Por los intereses devengados por la deuda del arrendamiento durante el mes de diciembre:

3.299,92	<i>Intereses de lease back (660)</i> [(1.000.000 – 10.023,04) × 4% × 1/12]		
		a	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>
			3.299,92
		x	

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: LIQUIDACIÓN, CÁLCULO DEL GASTO DEVENGADO Y
CONTABILIZACIÓN DE GASTO DEVENGADO EN EL EJERCICIO

ENUNCIADO

La sociedad «ATAPUERCA» presenta la siguiente información referida al ejercicio 20X4:

- Pérdida contable antes de impuestos: – 20,000 euros.
- Las únicas diferencias entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible son las que se pudieran derivar de la siguiente información:
 - PROVISIONES: en el ejercicio 20X4 la sociedad ha dotado provisiones por insolvencias de clientes por importe de 80.000 euros, que no serán deducibles hasta el ejercicio siguiente.
 - OPERACIÓN A PLAZO: en el ejercicio 20X4 la sociedad ha vendido mercaderías por importe de 96.000 euros, con un beneficio del 20 por 100 sobre el precio de coste. Fiscalmente se considera una operación a plazo, imputándose las rentas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros. La sociedad cobra un 50 por 100 en el ejercicio 20X4 y un 50 por 100 en el ejercicio 20X5.
 - BASES IMPONIBLES NEGATIVAS: la sociedad tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar por importe de 10.000 euros.
- Tipo impositivo: 35 por 100.
- La sociedad ha generado unas deducciones por importe de 5.000 euros, siendo sólo aplicables para reducir cuotas positivas. En el caso de no poder aplicarse por insuficiencia de cuota, podrán deducirse en los 10 ejercicios siguientes.
- Retenciones y pagos fraccionados: 8.000 euros.
- Política contable del Impuesto sobre Sociedades:

Por prudencia, dada la incertidumbre que presenta la evolución de la sociedad, esta reconoce el efecto impositivo de los créditos por pérdidas a compensar y derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar en el ejercicio en que se compensen. Sólo se reconoce el efecto impositivo de los impuestos anticipados en el ejercicio en que se produzca la efectiva reversión.

SE PIDE:

1. Calcular la cuota a pagar o a devolver.
2. Asientos contables del Impuesto sobre Sociedades, distinguiendo entre *Impuesto sobre beneficios* y *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios*.
3. Indique el importe de los saldos siguientes: (a) Impuesto sobre beneficios; (b) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios; (c) Impuesto sobre Sociedades.
4. Indique el importe de los activos fiscales no registrados en el activo del balance.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4**1. Calcular la cuota a pagar o a devolver correspondiente a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 20X4.**

RESULTADO CONTABLE	- 20.000
+/- Ajustes	
Provisión insolvencias año 20X4 (1)	80.000
Ventas a plazos año 20X4 (2)	- 8.000
BASE IMPONIBLE PREVIA	52.000
BASE IMPONIBLE NEGATIVA (3)	- 10.000
BASE IMPONIBLE DEL EJERCICIO	42.000
Tipo de gravamen	35%
CUOTA ÍNTEGRA	14.700
Deducciones y bonificaciones	- 5.000
CUOTA LÍQUIDA	9.700
Retenciones y pagos a cuenta	- 8.000
CUOTA DIFERENCIAL	1.700

- (1) Aunque este ajuste es en sentido estricto una diferencia temporal positiva en origen que daría lugar a un 474. Impuesto sobre beneficios, la sociedad opta, con un criterio coherente con la Resolución del ICAC sobre la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, por reconocer dicho activo fiscal, por lo que a efectos de la solución del ejercicio se ha de tratar como una diferencia temporal, independientemente de que, cuando se produzca la reversión en el ejercicio siguiente, dicho crédito fiscal sea recuperado.

(2)

$$\begin{aligned} \text{Precio de venta} &= \text{Precio de coste} + \text{Margen} \\ 96.000 &= \text{Precio de coste} + 20\% \text{ Precio de coste} \\ \text{Precio de coste} &= 80.000 \end{aligned}$$

$$\text{Beneficio contable} = \text{Precio de venta} - \text{Precio de coste} = 96.000 - 80.000 = 16.000$$

Teniendo en cuenta que la tributación de esta operación se realizará a medida que se vayan produciendo los cobros, el cuadro de ajustes es el siguiente:

Años	Beneficio contable	Beneficio fiscal	Ajuste en la base imponible
20X4	16.000	8.000	- 8.000
20X5	0	8.000	+ 8.000
	16.000	16.000	

A la vista del cuadro anterior, se puede observar que existe, en el año 20X4 un ajuste negativo de 8.000 y en el año 20X5 un ajuste positivo de 8.000, es decir, que existe una diferencia temporal que dará lugar en 20X4 a un 479. Impuesto sobre beneficios diferido, que por aplicación del principio de prudencia valorativa debe ser contabilizado en todo caso.

(3) Después de los ajustes anteriores, la base imponible previa es positiva por importe de 52.000, por lo que se puede compensar con la base imponible negativa de ejercicios anteriores, cuya cuantía, según el supuesto, asciende a 10.000.

Además será necesario recuperar el crédito por pérdidas correspondiente a esta base imponible negativa que se compensa, según establece la Resolución antes mencionada.

2. Asientos contables del Impuesto sobre Sociedades, distinguiendo entre *Impuesto sobre beneficios* y *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios*.

El cálculo de cuenta 630. Impuesto sobre beneficios es el siguiente:

RESULTADO CONTABLE	- 20.000
± Diferencias permanentes	80.000
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO	60.000
Tipo de gravamen	35%
IMPUESTO BRUTO	21.000
Deducciones y bonificaciones.....	- 5.000
IMPUESTO DEVENGADO	16.000

La cuantía de la cuenta 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios será 3.500 euros, originados por la recuperación de los créditos derivados de la compensación de una base imponible negativa de 10.000 euros (tipo de gravamen, 35%).

Los asientos, consecuencia de los cálculos anteriores, son:

3.500	<i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i>	a	<i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>	3.500
		x		
16.000	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	a	<i>Impuesto sobre beneficios diferido, ventas a plazos (479) (8.000 × 35%)</i>	2.800
		a	<i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i>	3.500
		a	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	8.000
		a	<i>Hacienda Pública, acreedor por el impuesto sobre sociedades (4752)</i>	1.700
		x		

3. Indique el importe de los saldos siguientes: (a) Impuesto sobre beneficios; (b) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios; (c) Impuesto sobre Sociedades.

a) <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	16.000
b) <i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>	3.500
c) <i>Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>	1.700

4. Indique el importe de los activos fiscales no registrados en el activo del balance.

<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (474) (80.000 × 35%)</i>	28.000
--	--------

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

OPERACIONES FINANCIERAS: COMPRA DE ACCIONES CON FINANCIACIÓN DE UN PRÉSTAMO.
CONTABILIDAD DE LAS OPERACIONES

ENUNCIADO

Una sociedad decide adquirir 400.000 acciones de nominal 1 euro, a la cotización del mercado que es del 80 por 100. Para llevar a cabo esta operación concierta una operación de préstamo con un banco por el 60 por 100 del precio de cotización de las acciones, con las siguientes características:

- Fecha de formalización de la operación de préstamo: 1 de noviembre de 20X4.
- Fecha de reembolso del préstamo y pago de intereses: 1 de febrero de 20X5.
- Interés anual: 6 por 100.
- Comisión de apertura: 0,2 por 100.
- Póliza de seguro del préstamo: 1.800 euros.

La sociedad recibe el préstamo solicitado y procede al abono a través de su caja de la comisión bancaria y la póliza de seguro. En la misma fecha adquiere las acciones que había previsto y abona su importe a través de bancos, por la cantidad recibida del banco, y el resto a través de la caja de la sociedad, abonando además por gastos de la operación de compra de las acciones a través de su caja 3.000 euros.

Información complementaria:

- En el momento de formalizar el préstamo la sociedad firma con el banco una obligación de pago por el valor de reembolso, consistente en el principal de la deuda y los intereses.
- El 31 de diciembre de 20X4 las acciones mantienen la cotización en el mercado, 80 por 100.
- El 1 de febrero de 20X5 la sociedad vende las acciones en el mercado cuando su cotización es del 85 por 100. Cobra por bancos el importe correspondiente, deduciendo de este importe un 1 por 100 por gastos de la venta.

SE PIDE:

1. Calcule el importe efectivo de la compra de las acciones.
2. Calcule el coste real de la operación de préstamo bancario.

3. Realice las anotaciones contables, referidas a todas las operaciones señaladas, teniendo en cuenta que la sociedad activará todos los valores permitidos por la norma legal y contable, en los siguientes momentos:
- 1.º En el momento de la formalización del préstamo bancario y la compra de las acciones, día 1 de noviembre de 20X4.
 - 2.º Al cierre del ejercicio, día 31 de diciembre de 20X4.
 - 3.º En el momento de la venta de las acciones y la cancelación del préstamo, día 1 de febrero de 20X5.

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

PUNTO 1

El coste efectivo de las acciones está formado por el precio de compra más la comisión de apertura:

$$400.000 \times 1 \times 80\% + 3.000 = 323.000$$

PUNTO 2

Valor nominal préstamo: $400.000 \times 1 \times 80\% \times 60\% = 192.000$

Valor reembolso préstamo:

Nominal: 192.000

Intereses: $192.000 \times 6\% \times 3/12 = 2.880$

Gastos iniciales

Apertura: $192.000 \times 0,002 = 384$

Póliza: 1.800

Financiación recibida: $192.000 - 384 - 1.800 = 189.816$

Interés efectivo: $194.880 = 189.816 (1 + i_c \times 3/12) \Rightarrow i_c = 0,1067$

PUNTO 3

- 1 de noviembre de 20X4

Por la compra de las acciones:

323.000	<i>Inversiones financieras temporales en capital (540)</i>		
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>
			323.000
		x	

Por el préstamo recibido, teniendo en cuenta que el reembolso y sus intereses se realizan en un solo pago:

189.816	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
2.184	<i>Gastos de formalización de deudas (270)</i>		
2.880	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>		
		a	<i>Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)</i>
			194.880
		x	

- 31 de diciembre de 20X4

Por la imputación a resultados de los gastos de formalización de deudas y de los intereses del préstamo:

1.456	<i>Otros gastos financieros (669)</i> (2.184 × 2/3)		
		a	<i>Gastos de formalización de deudas (270)</i>
			1.456
		x	
1.920	<i>Intereses de deudas a corto plazo (663)</i> (2.880 × 2/3)		
		a	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>
			1.920
		x	

Por la corrección valorativa de las acciones:

Coste	323.000
Valor de mercado (400.000 × 80%)	320.000
	3.000
Depreciación	3.000

3.000	<i>Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo (698)</i>	a <i>Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo (597)</i>	3.000
	_____	x	_____

• 1 de febrero de 20X5

Por la imputación de los gastos financieros correspondientes al mes de enero:

728	<i>Otros gastos financieros (669)</i> (2.184 × 1/3)	a <i>Gastos de formalización de deudas (270)</i>	728
	_____	x	_____

960	<i>Intereses de deudas a corto plazo (663)</i> (2.880 × 1/3)	a <i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>	960
	_____	x	_____

Por el reembolso del principal del préstamo y de sus intereses:

194.880	<i>Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)</i>	a <i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>	194.880
	_____	x	_____

Por la venta de las acciones:

336.600	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i> <i>(400.000 × 85% × 99%)</i>		
3.000	<i>Provisión por depreciación</i> <i>de valores negociables a corto</i> <i>plazo (597)</i>		
		<i>a Inversiones financieras tem-</i> <i>porales en capital (540)</i>	323.000
		<i>a Beneficios en valores negocia-</i> <i>bles (766)</i>	16.600
	_____	x _____	