

Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda, Promoción Interna

(convocado por Resolución de 29 de septiembre de 2017, BOE de 9 de octubre)

SOLUCIÓN SUPUESTO 1

1. CONSTITUCIÓN DE LA SOCIEDAD LIMITADA

- Por la emisión de las participaciones:

3.400.000 (800.000 aport. dineraria + 2.600.000 del VR aport. no dineraria) Acciones o participaciones emitidas (190) a

Capital emitido pendiente de inscripción (194) 3.400.000

- Por la suscripción de las participaciones y recepción de los activos dinerarios y no dinerarios aportados:

800.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)

2.600.000 Terrenos y bienes naturales (210)

a

Acciones o participaciones emitidas (190) 3.400.000

- Por la inscripción en el Registro Mercantil:

3.400.000 Capital emitido pendiente de inscripción (194) a

Capital social (100) 3.400.000

El enunciado no indica en ningún momento que las acciones se hayan emitido con prima de ASUNCIÓN (no prima de emisión, al tratarse de una SL).

2. ADQUISICIÓN DE MAQUINARIA FINANCIADA CON SUBVENCIÓN + PRÉSTAMO

- Total inversión = 4.500.000
- Financiación = 100 %
- Préstamo = 70% x 4.500.000 = 3.150.000
- Subvención = 30% x 4.500.000 = 1.350.000

En este punto no proceden registros contables, ya que la ejecución de las operaciones se realizan en los apartados siguientes.

3. OBTENCIÓN DE LA SUBVENCIÓN Y DEL PRÉSTAMO

- Calificación de la subvención = **no reintegrable**, porque no resulta del enunciado que existan requisitos actuales asociados a su obtención que estén pendientes de cumplimiento.
- A 1 de junio por la obtención de la subvención:

1.350.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) a
Subvenciones oficiales de capital (130) 1.350.000

*Se prescinde del uso de las cuentas de los grupos 8 y 9 por permitirlo el enunciado.

- A la misma fecha por la obtención del préstamo de devolución única del principal al final de los 3 años e interés pagaderos anualmente:

Teniendo en cuenta los datos proporcionados por el supuesto relativos a gastos iniciales a cargo del prestatario (10.000 €) y tipo de interés efectivo (3,125 %), el cuadro de amortización para su registro contable es el siguiente:

Años	Intereses*	Pagos**	Amortización***	Coste Amortizado
0				3.140.000
1	97.732	94.500	- 3.232	3.143.232
2	97.832	94.500	- 3.332	3.146.564
3	97.936	3.244.500	3.146.564	0

*La columna interés es el resultado de multiplicar el coste amortizado del año anterior por el tie.

**La columna pagos durante los dos primeros años corresponde a los intereses explícitos , resultado de multiplicar el valor nominal del préstamo por el tipo de interés contractual (3.150.000 x 3%). En el tercer año le añadimos a dicho interés el nominal del préstamo, 3.150.000.

***La columna amortización es la diferencia entre la columna Intereses y la columna Pagos. Puesto que se genera un interés superior al pago que se efectúa, se incrementa el coste amortizado del préstamo, de ahí que los valores de esa columna durante los 2 primeros años sean negativos.

- Registro contable:

3.140.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) a
Deudas a largo plazo con entidades de crédito (572) 3.140.000 (todo a l/p por ser de
solución única a los 3 años)

- Por la adquisición de la máquina que no entrará en funcionamiento hasta el 1 de septiembre porque está pendiente su montaje:

4.500.000 (punto 2 del enunciado) Maquinaria en montaje (denominación más correcta para
la maquinaria que "en curso") (233) a
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 4.500.000

- Por los costes de montaje de la máquina que suponen un mayor precio de la adquisición:

300.000 Maquinaria en montaje (233) a
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 300.000

- A 1 de septiembre por la entrada en funcionamiento de la maquinaria:

4.800.000 (4.500.000 + 300.000) Maquinaria (213) a
Maquinaria en montaje (233) 4.800.000

4. AMORTIZACIÓN MAQUINARIA, DEVENGO DE INTERESES Y TRASPASO DE LA SUBVENCIÓN A PyG.

El enunciado facilita información sobre la producción: se ha fabricado menos que lo que la capacidad de la fábrica permite (lo que se conoce como "costes de subjetividad"). Esta información no afecta a los registros de este supuesto.

160.000 [(4.800.000/10) x (4/12 meses)] Amortización del inmovilizado material (681) a
Amortización acumulada de maquinaria (2813) 160.000

57.010 (97.732 x 7/12 meses) Intereses de deudas (662) a
Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (572) 55.125 (94.500 x 7/12)
Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170) 1.885 (por diferencias)

Por la transferencia de la subvención al resultado del ejercicio, en proporción a la amortización del bien:

$$1.350.000/10 \times 4/12 = \mathbf{45.000}$$

O también se puede calcular como:

$$(160.000 \text{ amortizado} / 4.800.000 \text{ total a amortizar}) \times 1.350.000 \text{ subv.} = \mathbf{45.000}$$

45.000 Subvenciones oficiales de capital (130) a
Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)
45.000

5. INCENDIO

- En primer lugar, se realiza la amortización del mes de enero, es decir, el tiempo en el que la maquinaria ha estado funcionando normalmente:

40.000 [(4.800.000/10) x (1/12 meses)] Amortización del inmovilizado material (681) a
Amortización acumulada de maquinaria (2813) 40.000

- Por la transferencia de la subvención a PyG por el mes de enero:

11.250 [(1.350.000/10) x (1/12 meses)] Subvenciones oficiales de capital (130) a
Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)
11.250

- Por la baja el valor en libros de la maquinaria por la parte que ya no puede ser utilizada por causa del incendio, mediante el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

31.667 [(760.000/10) x (5*/12)] Amortización acumulada de maquinaria (2813)

728.333 Gastos excepcionales (678)

a

Maquinaria (213) 760.000

*De septiembre a enero, ambos incluidos.

- Por el alta del crédito contra la compañía aseguradora:

750.000 Créditos a corto plazo (542) a

Ingresos excepcionales (778) 750.000

- Por el cobro de crédito anterior:

750.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) a

Créditos a corto plazo (542) 750.000

El enunciado señala que la administración exige la devolución de la parte proporcional de la subvención destinada a financiar esta inversión. Para determinar el importe a devolver se realiza en primer una regla de 3, porque queremos saber el importe de la indemnización que corresponde al valor de maquinaria sobre la que calculamos el 30% subvencionado (4.500.000, frente a los 4.800.000 de su valor contable):

$$\begin{array}{rcl} 760.000 \text{ indem.} & \text{-----} & 4.800.000 \text{ valor contable maquinaria} \\ X & \text{-----} & 4.500.000 \text{ valor maquinaria usado para calcular el \% subv.} \\ & & X = 712.50\text{€ indemn.} \end{array}$$

Parte subvencionada: 712.500 indem. x 30 % subvencionado = **213.750€**

De ese importe, una parte del mismo ya se había transferido a PyG, es decir, que esa parte ya transferida tendremos que registrarla como un gasto en PyG y no como menor valor en PN porque ya no está en PN. ¡Qué importe es éste?:

$$[(213.750/10) \times 5/12 \text{ meses transferidos a PyG}] = 8.906$$

204.844 (por diferencias) Subvenciones oficiales de capital (130)

8.906 Gastos excepcionales (678)

a

Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar (4758) **213.750**

- En abril por la devolución de la subvención:

213.750 Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar (4758) a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 213.750

6. ADQUISICIÓN NUEVA MAQUINARIA

700.000 (875.000 \$/1,25) Maquinaria en montaje (233) a

Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523) 700.000

- A 30 de septiembre se produce el pago de la mitad de la deuda con el proveedor (437.500 \$). El enunciado no proporciona el tipo de cambio que existe en esta fecha por lo que a efectos de solución se toma el del 1 octubre que es la fecha más cercana:

350.000 Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523) a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 336.538 (437.500 \$/1,30)

Diferencias positivas* de cambio (668) 13.462 (por diferencias)

*Es diferencia + porque tras la variación del tipo el € vale más (puedo comprar 1,3\$ mientras que antes solo podía comprar 1,25\$), así que, al cancelar la deuda en \$, necesito menos €, con lo que eso es bueno para la empresa, le cuesta menos cancelar la deuda.

7. COSTES ADICIONALES MAQUINARIA

-Por el pago de los gastos de transporte:

52.308 (68.000 \$/1,30) Maquinaria en montaje (233) a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 52.308

-Por el pago del IVA, que en este caso es deducible. El enunciado señala la base imponible (coste declarado en la aduana):

144.685 $\{[(875.000 \$/1,27) \times 21 \%]\}$ Hacienda Pública, IVA soportado (472) a
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 144.685

- Por el pago de los costes de montaje:

52.000 Maquinaria en montaje (233) a
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 52.000

- Al 1 de octubre, por la entrada en funcionamiento de la máquina:

804.308 $(700.000 + 52.308 + 52.000)$ Maquinaria (213) a
Maquinaria en montaje (233) 804.308

8.

El supuesto proporciona la producción final de la instalación (1.100.000 kg). Con esa información no podemos realizar ningún registro contable, no sabemos las Ei ni las Ef.

- Por el ajuste de la deuda en moneda extranjera:

Valor contable = 350.000

Valor tipo de cambio de cierre = $437.500 \$ / 1,20 = 364.583$

Aumento de la deuda = 14.583

14.583 Diferencias negativas* de cambio (668) a
Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523) 14.583

*Es diferencia - porque tras la variación del tipo el € vale menos (puedo comprar 1,2\$ mientras que antes podía comprar 1,25\$), así que, al cancelar la deuda en \$, necesito más €, con lo que eso es malo para la empresa, le cuesta más dinero cancelar la deuda.

SOLUCIÓN SUPUESTO 2

1. EMISIÓN PAGARÉS

- Calificación: **pasivo financiero a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias** (NRV 9.3.2 PGC), porque del enunciado se extrae que son a c/p para solucionar un problema transitorio de liquidez.

Por la emisión y pagos de los gastos asociados:

954.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) a
Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo (505)* 954.000

*Parte Quinta PGC, cuenta (505): *"En esta cuenta se recoge el importe de otros pasivos financieros cuyo vencimiento vaya a producirse a corto plazo, representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores"*.

20.000 Otros gastos financieros (669) a
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 20.000

2. RECOMPRA MITAD PAGARÉS

477.000 (954.000/2) Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo (505)
16.000 (por diferencias) Pérdidas de cartera de negociación (6630)
a
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 493.000

3. AJUSTE VALOR RAZONABLE

- Valor contable = $954.000/2 = 477.000$
- Valor razonable = 493.000
- Aumento de la deuda por diferencias = **16.000**

16.000 Pérdidas de cartera de negociación (6630) a
Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo (505) 16.000

4. REEMBOLSO PAGARÉS RESTANTES

493.000 Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo (505)

7.000 (por diferencias) Pérdidas de cartera de negociación (6630)

a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 500.000 (1.000.000 nominal total x 50% no recomprado)

SOLUCIÓN SUPUESTO 3

1.

- A 1 de febrero de 2016 por la adquisición del terreno:

150.000 Adaptación de terrenos y bienes naturales (230) a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 75.000

Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523) 75.000 (sabemos que es a c/p por el punto 2 del enunciado)

2.

- A 1 de octubre de 2016 se dan por terminadas las obras del terreno y, dado que su destino es el alquiler para actividades de paintball a diferentes empresas, se calificará como inversiones inmobiliarias:

150.000 Inversiones en terrenos y bienes naturales (220) a

Adaptación de terrenos y bienes naturales (230) 150.000

El cerramiento del terreno con una valla supone mayor importe de su precio de adquisición. (NRV 3.^a, «Normas particulares sobre el inmovilizado material», apartado a):

18.000 Inversiones en terrenos y bienes naturales (220) a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 18.000

El cartel luminoso se trata de una inversión en inmovilizado material que se registrará en la

cuenta 219, «Otro inmovilizado material»:

3.000 Otro inmovilizado material (219) a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 3.000

- Por el pago pendiente sobre el terreno:

75.000 Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)

500 Intereses de deuda (662)

a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 75.500

3.

Por los alquileres cobrados en el ejercicio, que se registrarán en la cuenta 705, «Prestaciones de servicios», al ser la actividad habitual de la empresa:

5.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) a

Prestaciones de servicios (705) 5.000

Por las amortizaciones de la valla y del luminoso:

750 $[(18.000/6) \times (3/12) \text{ meses}]$ Amortización de las inversiones inmobiliarias (682) a

Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias (282) 750

150 $[(3.000/5) \times (3/12) \text{ meses}]$ Amortización del inmovilizado material (681) a

Amortización acumulada de otro inmovilizado material(2819) 150

4.

- A 1 de julio de 2017 por la terminación de la nave para guardar los enseres:

25.000 Inversiones en construcciones (221) a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 25.000

5.

- Por los alquileres cobrados en el año 2017:

30.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) a
Prestaciones de servicios (705) 30.000

- Por las amortizaciones del año:

3.625 ((18.000/6) de la valla + [(25.000/20) x (6/12)] del edificio) Amortización de las inversiones
inmobiliarias (682) a

Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias (282) 3.625

600 (3.000/5) Amortización del inmovilizado material (681) a

Amortización acumulada de otro inmovilizado material (2819) 600

6.

- A 1 de febrero de 2018 por la expropiación.

El tratamiento contable de la baja por expropiación está recogido en el apartado cuarto.2.2 de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

Se puede repasar su tratamiento en la siguiente entrada de mi blog:

<https://enriquearjona.com/tratamiento-contable-de-la-expropiacion/>

- Por el anticipo recibido en esta fecha:

20.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) a
Deudas a l/p (171) 20.000

- Por traslado de los enseres:

1.000 Otras pérdidas en gestión corriente (659) a

Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) 1.000

- Por la facturación y cobro del año:

6.000 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572) a
Prestaciones de servicios (705) 6.000

7

- A 1 de agosto de 2018 por la amortización y la baja por expropiación del inmovilizado:

Antes de dar de baja los activos por la expropiación, procede realizar las amortizaciones de los mismos desde el 1 de enero al 1 de agosto:

2.479 $[(18.000/6) \times (7/12)]$ de la valla + $[(25.000/20) \times (7/12)]$ del edificio) Amortización de las inversiones inmobiliarias (682) a

Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias (282) 2.479

350 $[(3.000/5) \times (7/12)]$ Amortización del inmovilizado material (681) a

Amortización acumulada de otro inmovilizado material (2819) 350

Por el efecto financiero del anticipo:

300 $(20.000 \times 3 \% \times 6/12)$ Intereses de deudas (662) a

Deudas a l/p (171) 300

-Por la firma del acta de ocupación, procede dar de baja a los activos expropiados:

200.000 $(210.000 + 10.000 - 20.000)$ Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)

20.300 Deudas a l/p (171)

6.854 Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias (282)

1.100 Amortización acumulada de otro inmovilizado material (2819)

a

Inversiones en terrenos y bienes naturales (220) 168.000

Inversiones en construcciones (221) 25.000

Otro inmovilizado material (219) 3.000

Beneficios procedentes de inversiones e inmovilizado material (77) 32.254

SOLUCIÓN SUPUESTO 4

Los activos fiscales que Delta tiene registrados al inicio del año X8 según los datos proporcionados por el supuesto son:

Saldos Deudores	Importes
4745, «Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio» ($237.500 \times 30\%$)	71.250
474, «Activos por diferencias temporarias deducibles amortizaciones» ($120.000 \times 30\%$)	36.000

Durante el año X8 se ha producido una variación del tipo impositivo, que ha pasado del 30 % al 25 %. (NRV 13.ª PGC).

- Por el ajuste de los activos fiscales:

17.875 Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633) a

Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (4745) 11.875 [$237.500 \times (25\% - 30\%)$]

Activos por diferencias temporarias deducibles (4740) 6.000 [$120.000 \times (25\% - 30\%)$]

LIQUIDACIÓN del Impuesto sobre Sociedades X8:

Beneficio antes de impuestos	1.263.000
+/- Ajustes	
Amortizaciones (1)	-60.000
Libertad de amortización (2)	-150.000
Base imponible	1.053.000
Base imponible negativa (3)	-237.500
Base imponible	815.500
Tipo	25 %
Cuota íntegra	203.875
Deducciones	-31.000
• Generadas (30.000 + 16.000)	46.000
• Utilizadas (15.000 + 16.000)	31.000
• Pendientes para próximos ejercicios	15. 000
Cuota líquida	172.875
Retenciones y pagos a cuenta	-85.000
Cuota diferencial	87.875

(1) Por la reversión de la mitad de los activos fiscales.

(2) La libertad de amortización implica que el gasto deducible fiscalmente es de 200.000 (la empresa quiere lo más ventajoso para ella, que en este caso será darse el mayor gasto fiscal por amortización para pagar menos impuesto). Si el gasto contable ha sido de 50.000, hay que realizar un ajuste negativo en la liquidación del impuesto sobre sociedades de -150.000 que da lugar a un pasivo por diferencias temporarias.

(3) La aplicación de la base imponible negativa supone la reversión del activo registrado «Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio».

- Por el Impuesto corriente:

172.875 (cuota líquida) Impuesto corriente (630) a

Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473) 85.000 (enunciado)
Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (4752) 87.875 (cuota diferencial)

- Por los Impuestos diferidos:

Amortizaciones:

15.000 (60.000 x 25 %) Impuesto diferido (6301) a
Activos por diferencias temporarias deducibles (474) 15.000

Libertad de amortización:

37.500 (150.000 x 25 %) Impuesto diferido (6301) a
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479) 37.500

Base imponible negativa aplicada:

59.375 (237.500 x 25 %) Impuesto diferido (6301) a
Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (4745) 59.375

Por el crédito que surge de las deducciones no aplicadas:

15.000 Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (4742) a
Impuesto diferido (6301) 15.000 (las deducciones no se multiplican por el tipo impositivo porque, a diferencia de los ajustes y bases anteriores, ya figuran en la liquidación del IS DESPUÉS de aplicar dicho tipo)

Regularización de las cuentas surgidas en la contabilización del gasto devengado del impuesto sobre sociedades:

287.625 Resultado del ejercicio (129) a
Impuesto corriente (6300) 172.875
Impuesto diferido (6301) 96.875

Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633) 17.875

$$\text{Resultado del ejercicio} = 1.263.000 - 287.625 = 975.375$$

SOLUCIÓN SUPUESTO 5

1. CUANTÍA QUE AMORTIZA DEL PRÉSTAMO (PAGO)

Se trata de un préstamo en el que la deuda se devuelve íntegramente a los 3 años, junto con los intereses acumulados hasta ese momento:

$$\text{Pago final} = C_3 = 500.000 \times (1,0825)^3 = \mathbf{634.240,13\text{€}}$$

2. IMPOSICIONES SEMESTRALES (A)

El importe a pagar en el préstamo del apartado anterior deberá coincidir con el saldo acumulado en la cuenta contratada al efecto. Este saldo será el resultado de capitalizar las 6 aportaciones que se deberán efectuar al tipo de interés de la cuenta y que coincidirá con el valor final de una renta constante, temporal, pospagable y entera, cuya cuantía se desconoce:

Se deberá plantear la siguiente equivalencia:

$$\begin{aligned} A \times s_{\overline{6}|0,025} &= 634.240,13 \\ A \times (((1+0,025)^6 - 1)/0,025) &= 634.240,13 \end{aligned}$$

Despejando, $A = \mathbf{99.290,27\text{€}}$ (no te olvides nunca de indicar si el resultado final son €, o cualquier otro parámetro por el que nos pregunten).

3. PRÉSTAMO FRANCÉS (términos constantes)

Si nos hubieran indicado por ejemplo "términos de amortización", sería un préstamo italiano.

Préstamo francés, con pagos semestrales constantes al tipo de interés semestral equivalente al interés del 8,25 % anua.

Para ello se deberá plantear en el momento inicial la equivalencia entre el importe del préstamo y el valor actual de la renta que constituyen los 6 pagos semestrales pospagables que se tienen que realizar. Para ello, primero tenemos que calcular el interés semestral equivalente (i_2):

$$(1 + i) = (1 + i_2)^2$$

$$(1 + 0,0825) = (1 + i_2)^2$$

$$i_2 = 0,0404326$$

$$500.000 = a \times a_{\overline{6}|0,0404326}$$

$$500.000 = a \times ((1 - 1,0404326^{-6})/0,0404326)$$

$$a = \mathbf{95.515,32\text{€}}$$