

Primera parte de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Ejecutivo del Servicio de Vigilancia Aduanera, especialidades de Investigación y Navegación (turno libre)

Javier Romano Aparicio

Profesor de CEF.- UDIMA

(Primera parte del proceso selectivo para el ingreso, por los sistemas de acceso libre y promoción interna, en el Cuerpo Ejecutivo del Servicio de Vigilancia Aduanera, especialidades de Investigación y Navegación, convocado por Resolución de 3 de noviembre de 2016 [BOE de 17 de noviembre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Adquisición de inmovilizado material, formación del precio de adquisición, provisión por desmantelamiento, amortización y actualización de la provisión por desmantelamiento.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Arrendamiento operativo con periodo de carencia. Contabilidad del arrendador y arrendatario en diferentes fechas del contrato.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Concesiones administrativas y activos revertibles.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Operaciones con activos financieros disponibles para la venta.
- Caso 5. Contabilidad de sociedades.** Distribución del resultado, pago del dividendo, ampliación de capital social totalmente liberada, acciones propias.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera

La sociedad Money, SA adquiere el día 1 de julio del ejercicio 20X6 una maquinaria de un particular por importe de 1.000.000 de euros más el 8% en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. La maquinaria, en el momento de la compra, no se encuentra apta para su funcionamiento, por lo que se necesitan una serie de operaciones para ponerla en marcha.

En concreto se han realizado las siguientes operaciones durante el año 20X6:

- El 15 de julio se han adquirido piezas nuevas para la maquinaria por importe de 10.000 euros.
- El 1 de agosto se ha pagado a una empresa 5.000 euros por los gastos de instalación de la maquinaria.
- Un técnico especialista en este tipo de maquinaria ha realizado la puesta a punto de la maquinaria durante el mes de agosto, por cuyos servicios ha cobrado 5.000 euros.

El día 1 de septiembre entra en funcionamiento la maquinaria. La vida útil de la máquina es de 10 años, pasado el cual será necesario proceder al desmantelamiento de la maquinaria. El coste de dicho desmantelamiento a fecha de entrada de funcionamiento de la maquinaria es de 25.000 euros aplicando un tipo efectivo de descuento del 5%.

Se pide:

Realizar los asientos contables procedentes para el ejercicio 20X6 relacionados con la maquinaria, sabiendo que la empresa sigue un sistema de amortización lineal y que el valor residual esperado es 0 euros. Todos los pagos se efectúan al contado.

Notas: 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.

Todo ello conforme al Plan General de Contabilidad (PGC).

No deberán ser tenidas en cuenta consideraciones fiscales, con la única excepción del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados mencionado en el enunciado.

SOLUCIÓN

1 de julio de 20X6. Adquisición de la máquina

El inmovilizado material adquirido a terceros se valora por el precio de adquisición. La norma de registro y valoración (NRV) 2.^a, «Inmovilizado material», define el precio de adquisición como:

«El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares».

Por otro lado, la NRV 12.^a, «Impuesto sobre el valor añadido (IVA), impuesto general indirecto canario (IGIC) y otros impuestos indirectos», del PGC (RD 1514/2007, de 16 de noviembre) indica:

«El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se añadirá al coste de los respectivos activos no corrientes.

No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes.

Las reglas sobre el IVA soportado no deducible serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios, que no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	1.080.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.080.000

15 de julio de 20X6

Por la adquisición de piezas nuevas que, a efectos de solución, se entiende que se trata de piezas específicas de esta máquina, por lo que forman parte del precio de adquisición:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

1 de agosto de 20X6

Por los costes de la instalación de la máquina:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

Por el coste del técnico especialista que ha puesto a punto la máquina, que al ser un coste necesario supone mayor precio de adquisición de la misma:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

1 de septiembre de 20X6

En esta fecha se produce la entrada en funcionamiento de la máquina por lo que procede su reclasificación a su denominación definitiva en la cuenta 213, «Maquinaria» por el saldo acumulado en la cuenta 233, «Maquinaria en montaje».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	1.100.000	
233	Maquinaria en montaje		1.100.000

Dado que la maquinaria necesita un desmantelamiento al final de su vida útil que supondrá unos costes, es necesario dotar una provisión para tal fin. En este sentido, la NRV 2.^a del PGC señala:

«Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a estas».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	25.000	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		25.000

31 de diciembre de 20X6

Por la amortización de la máquina:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(1.125.000/10) × 4/12]	37.500	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		37.500

Por la actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones {25.000 [(1,05) ^{4/12} - 1]}	409,91	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		409,91

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

La sociedad Alquileres, SA celebra un contrato de arrendamiento operativo con la empresa Arrendando, SA el día 1 de enero del ejercicio 20X5 por un plazo de 5 años, en virtud del cual Arrendando, SA se compromete a pagar una mensualidad de 10.000 euros durante el mismo, si bien se establece un periodo de carencia de 1 año, durante el cual Arrendando SA no tendrá que abonar cantidad alguna, es decir, se abonarán 48 mensualidades de 10.000 euros a partir del 1 de enero de 20X6, siendo la fecha de pago el primer día de mes. El objeto del contrato son unos locales propiedad del arrendador (Alquileres, SA) que figura en su contabilidad por los siguientes importes:

- Terrenos: 1.000.000 de euros.
- Construcciones: 5.000.000 de euros.
- Amortización acumulada: 1.000.000 de euros.
- Quedan 10 años de vida útil y se amortiza de forma lineal.

Asimismo, la empresa Alquileres, SA asume unos costes consecuencia del contrato de arrendamiento que son directamente imputables a las construcciones. Dichos costes ascienden a 100.000 euros que se abonan el 1 de enero del año 20X5.

Se pide:

- a) Desde la perspectiva de la empresa Alquileres, SA realizar los asientos contables procedentes a:
 - 1 de enero del ejercicio 20X5.
 - 1 de junio del ejercicio 20X5.
 - 31 de diciembre del ejercicio 20X5.
 - 1 de abril del ejercicio 20X6.
- b) Desde la perspectiva de la empresa Arrendando, SA realizar los asientos contables procedentes a:
 - 1 de junio del ejercicio 20X5.
 - 31 de diciembre del ejercicio 20X5.
 - 1 de abril del ejercicio 20X6.

Notas: 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.

Todo ello conforme al Plan General de Contabilidad (PGC).

No deberán ser tenidas en cuenta consideraciones fiscales.

SOLUCIÓN

Las características del contrato de arrendamiento operativo (ya viene calificado como tal por el propio enunciado del supuesto) son las siguientes:

Precio total del arrendamiento (10.000 × 48)	480.000
Duración total	60 meses
Carencia	12 meses
Gasto mensual (480.000/60)	8.000
Fecha de inicio	1-1-20X5

La resolución contable de este supuesto está expuesta en la consulta 3 del BOICAC 87 (NFC042091) que trata sobre el criterio que debe seguirse para reconocer el gasto relacionado con un contrato de arrendamiento operativo que incorpora un periodo de carencia. Así, la consulta establece lo siguiente:

«Una empresa (arrendataria) ha firmado varios contratos de arrendamiento de locales comerciales, para cuya puesta en funcionamiento es preciso realizar una serie de reformas que durarán aproximadamente dos meses, plazo equivalente al periodo de carencia que le conceden los arrendadores. La licencia de apertura se obtendrá con posterioridad a la firma del contrato, en la fecha prevista para el inicio de la actividad, una vez finalicen las obras.

La consulta versa sobre el momento a partir del cuál se inicia el devengo del servicio recibido y, en consecuencia, resulta necesario contabilizar el correspondiente gasto.

La norma de registro y valoración 8.^a "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar" del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula en su apartado 2 el arrendamiento operativo en los siguientes términos: "Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador

conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero. Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias."

Por otra parte, en el apartado 3.º "Principios contables" del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC se define el principio de devengo como sigue:

"2. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro."

De conformidad con estos criterios, cabe concluir que el plazo de arrendamiento comienza en la fecha en que la empresa controle el derecho de uso que, con carácter general, debería coincidir con la puesta a disposición del activo arrendado, pudiendo ser esta fecha anterior a la del inicio de la actividad, como es el caso que nos ocupa, debido a que el arrendatario necesita realizar obras de reforma en los locales arrendados.

A mayor abundamiento cabe señalar que en determinadas ocasiones los contratos de arrendamiento incluyen incentivos para que el arrendatario acepte el contrato, cuyo adecuado tratamiento contable es calificarlos como una contrapartida neta acordada por la utilización del activo con independencia de la naturaleza del incentivo o del calendario de los pagos a realizar.

En este sentido, el periodo inicial de carencia de dos meses incluido en los contratos debe entenderse como un incentivo al arrendamiento que la empresa contabilizará como un menor gasto a lo largo del periodo de arrendamiento, para lo cual se utilizará, con carácter general, un sistema de reparto lineal, sin perjuicio de que tal y como se ha indicado la cuota resultante de aplicar el incentivo, en todo caso, comience a devengarse cuando la empresa asuma el control».

Sociedad Arrendado, SA (arrendatario)

1 de enero de 20X5

Al igual que el resto de los meses de este año (periodo de carencia):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	8.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		8.000

1 de junio de 20X5

Al igual que el resto de los meses de este año (periodo de carencia):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	8.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		8.000

31 de diciembre de 20X5

El arrendamiento generalmente es prepagable por lo que el gasto del mes de diciembre se habrá contabilizado al inicio del este mes y, por lo tanto, no procede asiento contable.

1 de abril de 20X6

Al igual que en los últimos 48 meses del contrato de arredramiento en los que se satisface una cuota de 10.000 euros:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	8.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios	2.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c, vista		10.000

Sociedad Alquileres, SA (arrendador)

1 de enero de 20X5

Los costes de contrato deben ser tratados como una mejora de la construcción por lo que aumenta su valor:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

En relación con el arrendamiento, durante cada uno de los 12 primeros meses que constituyen el periodo de carencia.

1 de junio de 20X5

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
440	Deudores	8.000	
752	Ingresos por arrendamientos		8.000

31 de diciembre de 20X5

Por el arrendamiento no se hace ningún registro contable, ya que si se ha considerado prepagable el asiento relacionado con el ingreso del mes de diciembre, se ha efectuado el 1 de diciembre. Sin embargo, sí hay que amortizar la construcción en función de la vida útil pendiente (10 años) incluyendo la mejora.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	410.000	
218	Amortización acumulada del inmovilizado material [(4.000.000 + 100.000)/10]		410.000

1 abril de 20X6

Por el cobro de la mensualidad relativa al mes:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.000	
440	Deudores		2.000
752	Ingresos por arrendamientos		8.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

El día 1 de abril de 20X1 la sociedad anónima Matilda adquiere, mediante bancos, una concesión administrativa para la gestión de un servicio público de transporte por 54.000 euros. La duración de la concesión es de 6 años.

Para poder llevar a cabo el servicio adquiere ese mismo día, mediante bancos, una flota de autobuses por importe de 200.000 euros, si bien el proveedor otorga un descuento en factura de 5.000 euros. Los gastos de rotulación con el anagrama de la empresa en los autobuses ascienden a 15.000 euros. Por su parte, el seguro anual a todo riesgo, satisfecho el 1 de abril, es de 7.000 euros. La vida económica de estos autobuses es de 8 años y se amortizan de forma lineal. A la finalización de la concesión, los autobuses revertirán a la administración concedente.

Se pide:

Realice las anotaciones contables procedentes para el ejercicio 20X1.

Notas: 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.

Todo ello conforme al Plan General de Contabilidad (PGC).

No deberán ser tenidas en cuenta consideraciones fiscales.

SOLUCIÓN

1 de abril de 20X1

Por la obtención de la concesión se registra un activo de tipo intangible que se amortizará en función de la duración de la concesión.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	54.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		54.000

En cuanto a la adquisición de la flota de autobuses, se incorporan por el precio de adquisición, formado por el precio satisfecho, menos los descuentos obtenidos, más todos los gastos necesarios para que los vehículos estén en condiciones de funcionamiento:

Precio de los autobuses	200.000
Menos descuento en factura	-5.000
	.../...

.../...	
Gastos de rotulación (1)	15.000
Precio de adquisición	210.000
(1) A efectos de solución se considera que los gastos de rotulación son mayor importe del precio de adquisición, ya que es una práctica normal en el sector.	

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	210.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		210.000

El seguro anual a todo riesgo no forma parte del precio de adquisición. Se trata de una prestación de servicios por parte de la compañía aseguradora que cubre los posibles siniestros del autobús en el primer año de vida de este. Por otro lado, por aplicación del principio de devengo, debe realizarse la correspondiente periodificación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados $(7.000 \times 3/12)$	1.750	
625	Primas de seguros $(7.000 \times 9/12)$	5.250	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.000

31 de diciembre de 20X1

En esta fecha procede la amortización de la concesión administrativa que se realiza en función de la vida útil, es decir, del plazo concesional.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	6.750	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas [(54.000/6) \times (9/12)]		6.750

La vida económica de los autobuses es de 8 años, pero se trata de un activo revertible, es decir, que se trata de activos que al finalizar la concesión se entregan al ente otorgante de la concesión. En esta situación, la amortización del activo revertible debe hacerse en función de la duración de la concesión.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	26.250	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte [(210.000/6) × (9/12)]		26.250

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad financiera

El día 1 de febrero de 20X5 la sociedad anónima Alfa decide adquirir 500 acciones de la entidad Beta, de 40 euros de valor nominal, al 250 %, habiendo abonado además un 2 % del valor de la transacción, en concepto de gastos de la operación. Para poder adquirir las acciones anteriores, Alfa ha tenido que comprar 1.500 derechos de suscripción a un precio de 2 euros/derecho.

Alfa califica la inversión como disponible para la venta.

Al cierre de ejercicio 20X5, estas acciones cotizan al 260 % y los costes de venta estimados ascienden a 800 euros.

El día 15 de enero de 20X6 Alfa adquiere otras 300 acciones de Beta al 269 % con unos gastos de 320 euros.

El 18 de diciembre de 20X6, aprovechando el alza de los mercados y, en concreto, una cotización al 280 %, enajena la mitad de la cartera con unos costes de transacción de 400 euros.

Al cierre del ejercicio 20X6 las acciones cotizaban al 268 % y los costes de transacción estimados eran de 210 euros.

Todas las operaciones se abonan por bancos.

Se pide:

Realice las anotaciones contables correspondientes a la sociedad Alfa durante los años 20X5 y 20X6.

Notas: 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.

Todo ello conforme al Plan General de Contabilidad (PGC).

No deberán ser tenidas en cuenta consideraciones fiscales.

SOLUCIÓN

Anotaciones contables del año 20X5

1 de febrero

Por la adquisición de 500 acciones de la sociedad Beta que se clasifican en la categoría de activos financieros disponible para la venta, cuya valoración inicial es 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. Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

Por la adquisición de las acciones y de los derechos de suscripción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (500 × 40 × 250 % × 1,02)	51.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		51.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (1.500 × 2)	3.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.000

31 de diciembre

En relación con la valoración posterior, los activos financieros disponibles para la venta se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Valor contable (51.000 + 3.000)	54.000
Valor razonable (500 × 40 × 260 %)	52.000
Disminución	2.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	2.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		2.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	2.000	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		2.000

Anotaciones contables del año 20X6

15 de enero

Por la adquisición de otras 300 acciones de Beta al 269% con unos gastos de 320 euros:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio [(300 × 40 × 269%) + 320]	32.600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		32.600

18 de diciembre

En este momento la inversión está compuesta por 800 acciones de las que se venden 400 al 280% con unos gastos de venta de 400 euros. Los pasos a seguir para registrar esta operación son los siguientes:

- Ajuste de las acciones a valor razonable:

Valor contable (52.000 + 32.600)	84.600
Valor razonable (800 acciones × 40 nominal × 280%)	89.600
Incremento	5.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	5.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		5.000

- Por la venta de la mitad de las acciones y el reflejo de los gastos de venta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (400 acciones × 40 × 280 %)	44.800	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		44.800

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
7632	Beneficios de disponibles para la venta (1)	400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		400

(1) Los gastos de venta de las 400 acciones disminuyen el beneficio de la operación el cual se ha calculado en el apartado siguiente.

- Cálculo extracontable del resultado de la operación.

Coste de las acciones $[(54.000 + 32.600) \times 400/800]$	43.300
Precio de venta	44.800
Beneficio de la operación	1.500

- Por el traspaso al resultado del ejercicio de los beneficios que se habían registrado en patrimonio como consecuencia de la ubicación de las acciones en la categoría de activos financieros disponibles para la venta.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	1.500	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
7632	Beneficios de disponibles para la venta		1.500

- Y, por último, por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 traspasando sus importes a la cuenta 113, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	5.000	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		1.500
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		3.500

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Contabilidad de sociedades

La sociedad anónima Delta presenta el 31 de diciembre de 20X5 el siguiente balance de situación (expresado en euros):

Importe	Activo	Patrimonio neto y pasivo	Importe
35.000.000	Inmovilizado intangible	Capital social	125.000.000
(10.000.000)	Amortización acumulada inmovilizado intangible	Reserva legal	11.000.000
225.000.000	Inmovilizado material	Reserva voluntaria	4.000.000
(75.000.000)	Amortización acumulada inmovilizado material	Acciones propias	(5.000.000)
41.000.000	Deudores	Resultado del ejercicio	20.000.000
9.000.000	Tesorería	Pasivo no corriente	42.000.000
			.../...

Importe	Activo	Patrimonio neto y pasivo	Importe
.../...		Pasivo corriente	28.000.000
225.000.000	Total	Total	225.000.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- El capital social está formado por acciones de 20 euros de valor nominal.
- La sociedad adquirió en su momento 200.000 acciones propias a 25 euros cada una.
- El inmovilizado intangible corresponde a aplicaciones informáticas.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X6:

1. El 15 de marzo de 20X6 se reúne la junta general de accionistas y acuerda, entre otras decisiones, repartir un dividendo de 1 euro por acción en circulación, una vez cumplidos todos los requisitos legales. El resto del beneficio se destina a dotar reservas disponibles.
2. El 30 de marzo de 20X6 se abona por bancos a los accionistas el dividendo acordado, soportando unos gastos de 1.500 euros.
3. El 18 de octubre de 20X6 se lleva a cabo la inscripción en el Registro Mercantil de una ampliación de capital, totalmente liberada, en proporción 1 acción nueva por cada 8 antiguas. Las nuevas acciones ostentan el mismo valor nominal que las antiguas y los gastos de emisión, abonados por bancos, han ascendido a 8.000 euros.
4. El 1 de noviembre de 20X6 se procede, a través de bancos, a la venta de la mitad de las acciones propias por un precio de 23 euros cada una, e incurriendo en unos de gastos de 0,05 euros por cada acción vendida.

Se pide:

Realice las anotaciones contables procedentes para el ejercicio 20X6, siguiendo el orden de las operaciones descritas.

Notas: 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.

Todo ello conforme al Plan General de Contabilidad (PGC).

No deberán ser tenidas en cuenta consideraciones fiscales.

SOLUCIÓN

Punto 1

15 de marzo

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	20.000.000	
112	Reserva legal (1)		2.000.000
526	Dividendo activo a pagar (2)		6.050.000
113	Reservas voluntarias (3)		11.950.000

(1) La dotación a la reserva legal está descrita en el artículo 274.1 del TRLSC:
«1. En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social».

20 % Capital social (20 % 125.000.000)	25.000.000
Reserva legal anterior	11.000.000
Dotación del ejercicio (10 % 20.000.000)	2.000.000

(2) El enunciado indica que el importe del dividendo unitario es 1 euro para cada acción en circulación. El capital social está formado por 6.250.000 acciones de 20 euros de valor nominal y las acciones propias, según el dato facilitado por el enunciado del ejercicio ascienden a 200.000 por lo que el dividendo unitario será de:

$$(6.250.000 - 200.000) \times 1 = 6.050.000$$

(3) El resto del beneficio se destina a reservas voluntarias según propuesta del enunciado.

Punto 2

30 de marzo

Por el pago de los dividendos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	6.050.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
57	Tesorería		6.050.000

Y por los gastos soportados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
626	Servicios bancarios y similares	1.500	
57	Tesorería		1.500

Punto 3

18 de octubre

Los cálculos extracontables de la ampliación de capital son los siguientes:

Número de acciones antes de la ampliación	6.250.000
Tipo de canje	1 N × 8 A
Número de acciones a emitir (6.250.000 × 1/8)	781.250
Valor de emisión	100 %
Nominal	20

Por la emisión de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (781.250 × 20)	15.625.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		15.625.000

Por la suscripción y entrega de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	15.625.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		15.625.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	15.625.000	
100	Capital social		15.625.000

Los gastos de emisión de las acciones se imputan a reservas según se establece en la NRV 9.^a, «Instrumentos financieros», del PGC:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	8.000	
57	Tesorería		8.000

Las acciones propias que tiene la sociedad no pierden el derecho de asignación gratuita por lo que a la sociedad le corresponde:

$$200.000 \times 1/8 = 25.000 \text{ acciones}$$

En este momento la sociedad:

Valor contable autocartera	5.000.000
Número de acciones propias	225.000
Coste medio (5.000.000/225.000)	22,22

Punto 4

1 de noviembre

Por la venta de 112.500 acciones propias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería [(112.500 × (23 - 0,05))	2.581.875	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (112.500 × 22,22)		2.500.000
113	Reservas voluntarias		81.875