

**SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL
INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE LA ADMINISTRACIÓN
ECONÓMICO-FINANCIERA DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA
COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN (I)**

**SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE
ADMISSION TO THE SUPERIOR BODY OF ECONOMIC AND
FINANCIAL MANAGEMENT OF THE ADMINISTRATION OF THE
COMMUNITY OF CASTILE-LEON (I)**

CARLOS F. CABEZAS PASCUAL

*Junta de Castilla y León.
Intervención General*

[Orden ADM/1201/2009, de 19 de mayo, por la que se convocan las pruebas selectivas, por el turno libre y de personas con discapacidad, para el ingreso en el Cuerpo Superior de la Administración Económico-Financiera de la Administración de la Comunidad de Castilla y León y para la constitución de la bolsa de empleo de este Cuerpo (BOCL de 3 de junio)].

Sumario

- Caso 1. Matemática financiera.** Renta perpetua variable en progresión geométrica, empréstito comercial, préstamo alemán.
- Caso 2. Diversas operaciones de arrendamiento.** *Lease-back*, arrendamiento de nave industrial, contrato de *renting*, alquiler de maquinaria.
- Caso 3. Contabilidad financiera y de sociedades.** Constitución de sociedad, subvenciones de capital, moneda extranjera, ventas con descuentos por pronto pago, dividendos pasivos y accionistas morosos, impuesto sobre el beneficio, ampliación de capital, distribución del beneficio, dividendo a cuenta, error en la cuota de amortización, estado de cambios en el patrimonio neto.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

RENTA PERPETUA VARIABLE EN PROGRESIÓN GEOMÉTRICA, EMPRÉSTITO COMERCIAL, PRÉSTAMO ALEMÁN

ENUNCIADO

El 31 de octubre de 2009, se procede a liquidar una herencia constituida por los siguientes bienes y derechos:

1. Un piso, que actualmente se encuentra alquilado y por el cual se ha percibido durante el año 2009 una renta mensual de 800 euros. Se sabe que dicha renta se incrementa el 1 de enero de cada año un 5 por 100, y que el tanto efectivo utilizado para la valoración es del 10 por 100.
2. 200 obligaciones correspondientes a un empréstito emitido el 31 de octubre de 2005 con las siguientes condiciones:
 - Amortización mediante anualidades constantes.
 - Valor nominal de 600 euros.
 - 2.000 títulos emitidos.
 - 15 años de duración.
 - Cupón anual pospagable de 33 euros.
 - 60 euros de prima de reembolso.
 - El tipo de interés que aplica el mercado en esta operación es del 10 por 100.

La herencia se reparte a partes iguales entre dos herederos, quienes acuerdan que el heredero 1 se quede con el piso y el heredero 2 con las obligaciones, recibiendo este en metálico la parte restante.

Para hacer frente a este pago, el heredero 1 solicita un préstamo por la totalidad del pago que debe afrontar. La entidad financiera concedente ha establecido las siguientes condiciones, que son aceptadas por el heredero 1:

- Anualidad constante.
- Tipo de interés prepagable del 8 por 100.
- Plazo de amortización del préstamo de tres años.

SE PIDE:

Calcular la cuota de amortización del préstamo que pagará el heredero 1 el 31 de octubre de 2011.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

Para resolver el supuesto se debe determinar el valor a 31 de octubre de 2009 de la herencia que se liquida, que estará formado por el valor actual de las rentas generadas por el piso y por el valor actual de las 200 obligaciones. Una vez determinados esos valores, se suman, y el resultado se divide entre los dos herederos a partes iguales, pagando el que se queda con el piso (heredero 1) al que se queda con las obligaciones (heredero 2), en metálico, la parte restante.

Valor actual (a 31 de octubre de 2009) de las rentas generadas por el piso (heredero 1)

Se trata de una renta perpetua, mensual, prepagable y que varía cada 1 de enero en progresión geométrica de razón $q = 1,05$.

Se calcula primero el interés efectivo mensual:

$$(1 + i_{12})^{12} = (1 + i) \Rightarrow i_{12} = (1 + i)^{1/12} - 1 = (1 + 0,10)^{1/12} - 1 = \mathbf{0,00797414043}$$

El valor actual de las rentas que genera el piso será:

$$VA = 800 \ddot{a}_{2|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-2} 800q \ddot{a}_{12|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-4} 800q^2 \ddot{a}_{12|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-6} 800q^3 \ddot{a}_{12|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-8} 800q^4 \ddot{a}_{12|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-10} 800q^5 \ddot{a}_{12|}i_{12} + \dots$$

$$VA = 800 \ddot{a}_{2|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-2} 800q \ddot{a}_{12|}i_{12} [1 + q(1 + i_{12})^{-12} + q^2(1 + i_{12})^{-24} + q^3(1 + i_{12})^{-36} + q^4(1 + i_{12})^{-48} + q^5(1 + i_{12})^{-60} + \dots]$$

$$VA = 800 \ddot{a}_{2|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-2} 800q \ddot{a}_{12|}i_{12} [1 + (qv) + (qv)^2 + (qv)^3 + (qv)^4 + (qv)^5 + \dots \infty]$$

$$VA = 800 \{ \ddot{a}_{2|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-2} q \ddot{a}_{12|}i_{12} [(1 + i)/(1 + i - q)] \}$$

$$VA = 800 (1 + i_{12}) \{ \alpha_{2|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-2} q \alpha_{12|}i_{12} [(1 + i)/(1 + i - q)] \} = \mathbf{210.607,98 \text{ euros}}$$

Valor actual (a 31 de octubre de 2009) de las 200 obligaciones (heredero 2)

Se determina a 31 de octubre de 2009 el valor actual de todas las anualidades pendientes de pago justo antes de celebrarse el cuarto sorteo, el correspondiente a 31 de octubre de 2009. Se deter-

mina el valor antes y no después del sorteo porque los rendimientos que generan las obligaciones integran la masa hereditaria a esa fecha.

Pasos a efectuar:

- Primero: cálculo de la anualidad comercial constante.

$$i = (33/600) \times 100 = 5,50\%$$

$$i' = (33/660) \times 100 = 5,00\%$$

$$a = N_1(c + p) / a_{n|i'} = 2.000 \times 660 / a_{15|0,05} = \mathbf{127.171,82 \text{ euros}}$$

- Segundo: cálculo del número de títulos vivos justo antes de pagar la cuarta anualidad.

El número de títulos vivos justo antes de pagar la cuarta anualidad es el número de títulos vivos después de pagar la tercera anualidad (en definitiva, N_4).

Títulos amortizados al final del tercer año (N_3^a):

$$N_3^a = M_1 + M_2 + M_3 = 2.000 \times (s_{3|0,05}/s_{15|0,05}) = 292,1878 \approx \mathbf{292 \text{ títulos}}$$

Títulos vivos justo antes de pagar la cuarta anualidad:

$$N_4 = 2.000 - N_3^a = 2.000 - 292 = \mathbf{1.708 \text{ títulos}}$$

- Tercero: cálculo del valor del empréstito justo antes de pagar la cuarta anualidad.

$$VE = a \times \ddot{a}_{12|0,10} = a \times (1 + 0,10) \times a_{12|0,10} = \mathbf{953.160,55 \text{ euros}}$$

- Cuarto: valor de las 200 obligaciones justo antes de pagar la cuarta anualidad.

$$VE_{200} = (200/1.708) \times 953.160,55 = \mathbf{111.611,31 \text{ euros}}$$

Préstamo necesario para igualar las partes hereditarias

El valor actual de la herencia asciende a **322.219,29 euros** (= 210.607,98 + 111.611,31). Como se reparte a partes iguales, a cada heredero le corresponden **161.109,65 euros**. De esta manera, el heredero 1 debe pagar al heredero 2 la suma de **49.498,34 euros** (= 161.109,65 - 111.611,31).

El préstamo necesario se trata de un préstamo alemán, con un interés prepagable (z) del 8 por 100 anual. El importe del préstamo solicitado a la entidad financiera será:

$$P(1 - z) = 49.498,34 \Rightarrow P = 49.498,34 / (1 - 0,08) = \mathbf{53.802,43 \text{ euros}}$$

Cuota de amortización del préstamo a 31 de octubre de 2011 (C_2 , 2.ª cuota de amortización)

- a) Se calcula, en primer lugar, la cuota de amortización del tercer año (último de vida del préstamo), que coincide con la anualidad:

$$\alpha = C_3 = Pz / (1 - (1 - z)^n) = 53.802,43 \times 0,08 / (1 - (1 - 0,08)^3) = \mathbf{19.448,58 \text{ euros}}$$

- b) De aquí se calcula ya C_2 :

$$C_2 = C_3 \times (1 - z) = 19.448,58 \times (1 - 0,08) = \mathbf{17.892,70 \text{ euros}}$$

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

LEASE-BACK, ARRENDAMIENTO DE NAVE INDUSTRIAL, CONTRATO DE *RENTING*, ALQUILER DE MAQUINARIA

ENUNCIADO

Durante el ejercicio 2009, la empresa «A» realiza las cuatro operaciones de arrendamiento que se detallan a continuación, teniendo en cuenta que:

- a) Salvo que se indique lo contrario, **las cuotas (anualidades o mensualidades) se pagan al finalizar el periodo** que corresponda.
- b) Salvo que se indique lo contrario, **hay que contabilizar el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)** en la resolución de los distintos apartados.

1. El 1 de enero de 2009 decide, con una máquina de su propiedad, formalizar un contrato de *lease-back* (*venta con arrendamiento financiero posterior*) con una compañía de *leasing* (empresa «D»), estipulando un precio de venta de 40.000 euros. El contrato tendrá una duración de 5 años, siendo la última cuota la opción de compra. Para la determinación de la anualidad (la primera se paga el 1 de enero de 2009), la empresa «D» utiliza una tasa de interés anual del 6 por 100.

El precio de compra de la máquina para la empresa «A» fue de 90.000 euros, tiene una amortización acumulada de 40.000 euros, y una vida útil pendiente de 9 años.

SE PIDE:

Calificación contable del *lease-back* para el arrendatario (empresa «A») y, en función de esta, reflejo en su contabilidad de los asientos derivados de dicha operación desde la firma del contrato hasta el 31 de diciembre de 2009.

2. El 1 de junio de 2009 alquila una nave de su propiedad, a la empresa «C», por un importe mensual de 10.000 euros. La duración del contrato de alquiler se estipula en 10 años, con una prórroga de otros 7 años, revisándose cada año el precio del alquiler de acuerdo con el Índice de Precios al Consumo que publica al efecto el Instituto Nacional de Estadística. El precio de la nave, que la empresa «A» adquirió hace 10 años, y que viene amortizando linealmente con una vida útil de 50 años, fue de 400.000 euros, representando el valor del terreno el 20 por 100.

La empresa «C» realiza en la nave las siguientes obras e inversiones, que termina el 1 de julio de 2009, y que quedarán en la nave cuando finalice el contrato de arrendamiento:

- Albañilería, 50.000 euros, con una vida útil de 20 años.
- Cocina, 10.000 euros, con una vida útil de 8 años.

SE PIDE:

Calificación contable del contrato de arrendamiento de la nave y, en función de esta, reflejo del/los asiento/s derivados del cobro/pago de una mensualidad en la contabilidad de arrendador (empresa «A») y arrendatario (empresa «C»), aplicando la retención fiscal correspondiente. Además, contabilización en la empresa «C», desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2009, de los asientos derivados de las obras e inversiones realizadas.

3. El 1 de julio de 2009 adquiere un camión, con una vida útil prevista de 5 años, por importe de 100.000 euros, abonando además 10.000 euros por el impuesto de circulación. Posteriormente firma un contrato de *renting* sobre el camión (sin opción de compra) con una empresa de transporte, asumiendo el arrendador (empresa «A») los gastos de reparación y el pago del seguro, que este primer año ascienden a 3.000 y 2.000 euros respectivamente. El contrato de *renting* tiene una duración de 3 años, unas cuotas mensuales de 2.000 euros, y se aplica un tipo de interés mensual de 0,75 por 100.

SE PIDE:

Prescindiendo del IVA, calificación contable del contrato de *renting* y, en función de esta, contabilidad de la empresa «A» desde la adquisición del camión hasta el 31 de diciembre de 2009.

4. El 1 de octubre de 2009 decide alquilar maquinaria durante 4 años, firmando al efecto un contrato por el que se compromete a pagar, a la empresa «B» propietaria, 5.000 euros anuales, teniendo lugar el primer pago el 1 de octubre de 2009. En esa misma fecha debe satisfacer los costes de formalización del contrato, que ascienden a 300 euros. Para la puesta en marcha de la maquinaria, la empresa «A» necesita realizar una serie de adecuaciones en esa misma fecha, tanto en la maquinaria como en sus instalaciones eléctricas, que le suponen un coste de 6.000 euros, IVA no incluido. La finalización del contrato coincide con el fin de la vida útil de la maquinaria, que tendrá un valor de 3.000 euros en ese momento.

El valor razonable de la maquinaria el 1 de octubre de 2009 es de 23.000 euros, y la tasa de interés que se tiene en cuenta para realizar los cálculos financieros es del 4 por 100 anual.

SE PIDE:

Calificación contable del contrato de arrendamiento de la maquinaria desde el punto de vista del arrendatario (empresa «A») y, en función de esta, reflejo de los asientos derivados de dicho arrendamiento desde la firma del contrato hasta el 31 de diciembre de 2009.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

Todas las operaciones previstas en el enunciado se contemplan en la norma de registro y valoración 8.^a del Plan General de Contabilidad (PGC). En dicha norma se regulan cuatro tipos de arrendamientos: arrendamiento financiero (*leasing*), arrendamiento operativo, venta con arrendamiento financiero posterior (*lease-back*) y arrendamiento de terrenos y edificios.

Para diferenciar entre el **arrendamiento operativo** y el **financiero**, la clave está en si se transfieren sustancialmente o no todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato. El arrendamiento se calificará como financiero cuando se produzca dicha transferencia y como operativo en caso contrario. La calificación depende de las circunstancias de cada una de las partes, pudiendo ser diferente para el arrendatario y para el arrendador.

En el **arrendamiento financiero**, se entiende que se produce la transferencia de riesgos y beneficios cuando exista opción de compra y no haya dudas razonables de que esta se vaya a ejercer, y también, aunque no exista opción de compra, cuando por las condiciones económicas del contrato se presuma dicha transferencia. El PGC, sin carácter exhaustivo, enumera algunos casos en que se da esta presunción en las letras a) a g) del apartado 1.1 de la norma de registro y valoración 8.^a.

1. VENTA CON ARRENDAMIENTO FINANCIERO POSTERIOR (*LEASE-BACK*)

El PGC considera, en virtud del principio de prevalencia del fondo sobre la forma, que el *lease-back* es una operación de financiación y no de venta del inmovilizado. Consiste en vender un activo y, a continuación, alquilarlo a cambio del pago de unas cuotas. La empresa vendedora obtiene liquidez con la venta del activo y devuelve el importe del préstamo mediante el pago de unas cuotas que incorporan unos intereses. El bien objeto de la operación constituye la garantía del préstamo.

Contabilización:

- No se cambia la calificación del activo ni se reconoce resultado alguno derivado de la transacción.
- Se registra el precio recibido por la venta y, simultáneamente, un pasivo financiero por el mismo importe.
- La carga financiera se imputa de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.
- En caso de que hubiera cuotas de carácter contingente, se registrarán como gasto del ejercicio en que se incurra en ellas.

Determinación de la cuota de arrendamiento:

$$40.000 = a \times \ddot{a}_{5|0,06} \Rightarrow a = 40.000/[1,006 \times (1 - 1,006^{-5})/0,006] = \mathbf{8.958,35 \text{ euros}}$$

Cuadro de amortización de la operación financiera:

Años	Interés	Cuota	Amortización	Capital amortizado	Capital vivo
0	–	8.958,35	8.958,35	8.958,35	31.041,65
1	1.862,50	8.958,35	7.095,85	16.054,20	23.945,80
2	1.436,75	8.958,35	7.521,60	23.575,80	16.424,20
3	985,45	8.958,35	7.972,90	31.548,70	8.451,30
4	507,05	8.958,35	8.451,30	40.000,00	–

1 de enero de 2009

- Por la contabilización de la operación financiera:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	40.000,00	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		8.958,35
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		31.041,65

- Por el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	8.958,35	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.433,34	
572	Bancos, c/c		10.391,69

31 de diciembre de 2009

- Por los intereses devengados durante el año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	1.862,50	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		1.862,50

Otra posibilidad de contabilizarlo hubiera sido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	1.862,50	
528	Intereses a corto plazo de deudas		1.862,50

- Por la reclasificación de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo	7.095,85	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		7.095,85

- Por la amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	5.556,56	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		5.556,56

El enunciado no facilita el método de amortización seguido por la empresa «A». Para resolverlo supongo una amortización lineal teniendo en cuenta tanto la vida pendiente como el valor pendiente de amortizar.

Cuota de amortización:

$$(90.000 - 40.000)/9 \text{ años} = \mathbf{5.555,56 \text{ euros}}$$

1 de enero de 2010

- Por el pago de la segunda cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (1.862,50 + 7.095,85)	8.958,35	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.433,34	
572	Bancos, c/c		10.391,69

Otra posibilidad de contabilizarlo hubiera sido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	7.095,85	

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
...			
528	Intereses a corto plazo de deudas	1.862,50	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.433,34	
572	Bancos, c/c		10.391,69

2. ARRENDAMIENTO DE UNA NAVE INDUSTRIAL

Dicho arrendamiento es de carácter **operativo**, ya que los derechos de arrendamiento se establecen por una duración máxima de 17 años (10 de duración inicial más 7 de prórroga), no existe opción de compra y a la nave le queda todavía una vida de 40 años; está claro que el arrendador persigue como objetivo obtener un rendimiento de la inversión. Las cuotas de alquiler serán un gasto para el arrendatario y un ingreso para el arrendador.

a) Contabilización de la primera mensualidad (30 de junio de 2009)

- En el arrendador (empresa «A»):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	9.800,00	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (0,18 × 10.000)	1.800,00	
752	Ingresos por arrendamientos		10.000,00
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		1.600,00

- En el arrendatario (empresa «C»):

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	10.000,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.600,00	
572	Bancos, c/c		9.800,00
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		1.800,00

b) Obras e inversiones realizadas en la nave (empresa «C», arrendataria)

La norma de registro y valoración 3.^a h) del PGC establece que en un contrato de arrendamiento operativo, las distintas inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo alquilado o cedido en uso se contabilizarán como inmovilizados materiales, siempre que cumplan la

definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil, que será la duración del contrato de arrendamiento cuando esta sea inferior a la vida económica del activo.

1 de julio de 2009

- Por las obras de albañilería y la cocina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	50.000,00	
219	Otro inmovilizado material	10.000,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	9.600,00	
572	Bancos, c/c		69.600,00

31 de diciembre de 2009

- Por la dotación a la amortización:
 - Obras de albañilería: $(50.000/10 \text{ años}) \times 6/12 = \mathbf{2.500,00 \text{ euros}}$ (no se tiene en cuenta la prórroga). Al no establecer expresamente nada el enunciado, consideramos exclusivamente la duración inicial del contrato de arrendamiento y, por tanto, hacemos caso al mandato de la norma de registro y valoración 3.ª h) al no incluir en la duración del contrato de arrendamiento el periodo de renovación (prórroga) ya que no existen evidencias que soporten que la misma se va a producir.
 - Cocina: $(10.000/8 \text{ años}) \times 6/12 = \mathbf{625,00 \text{ euros}}$ (su vida económica es inferior a la duración del contrato de arrendamiento).

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	3.125,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.125,00

3. CONTRATO DE *RENTING* DE UN CAMIÓN

El PGC no trata de forma expresa el contrato de *renting*, con lo que su tratamiento puede ser bien como arrendamiento financiero (a pesar de no incluir opción de compra) o bien como arrendamiento operativo, según sean las características del contrato de *renting* en concreto.

En nuestro caso se trataría de un **arrendamiento operativo** por las siguientes razones:

1. La vida útil del activo es superior al periodo de arrendamiento.

2. El valor actual de las cuotas a pagar (62.893,61 €) no equivale a la totalidad del valor razonable del activo al inicio del contrato (100.000 + 10.000 = 110.000 €).

$$VA = 2.000 \times a_{36|0,0075} = 2.000 \times [(1 - 1,0075^{-36})/0,0075] = \mathbf{62.893,61 \text{ euros}}$$

- Por la compra del camión (1 de julio de 2007):

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	110.000,00	
572	Bancos, c/c		110.000,00

- Por el cobro de las cuotas del primer año (seis meses):

Se hace un asiento resumen de las 6 cuotas mensuales, aunque lo más correcto es hacer 6 asientos mensuales, cada uno por 2.000 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	12.000,00	
752	Ingresos por arrendamientos		12.000,00

- Por el pago de los gastos del primer año (seis meses):

Código	Cuenta	Debe	Haber
622	Reparación y conservación	3.000,00	
625	Primas de seguros	2.000,00	
572	Bancos, c/c		5.000,00

- Por la dotación a la amortización (31 de diciembre de 2009):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (110.000/5 × 6/12)	11.000,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		11.000,00

4. ARRENDAMIENTO DE MAQUINARIA

Nos encontramos ante un **arrendamiento financiero** ya que la vida del bien coincide con la duración del contrato y, además, al inicio del contrato el valor actual de las cantidades a pagar cubre en la práctica la casi totalidad del valor razonable del activo arrendado.

Valor razonable del activo 23.000,00

Valor actual de las cantidades a pagar 21.439,87

$$VA = 5.000 \times \ddot{a}_{4|0,04} + 3.000/(1,04)^5 = \mathbf{21.439,37 \text{ euros}}$$

Cuadro de amortización de la operación financiera:

Años	Fechas	Interés	Cuota	Amortización	Capital amortizado	Capital vivo
0	01-10-09	-	5.000,00	5.000,00	5.000,00	16.439,87
1	01-10-10	657,59	5.000,00	4.342,41	9.342,41	12.097,46
2	01-10-11	483,90	5.000,00	4.516,10	13.858,51	7.858,36
3	01-10-12	303,25	5.000,00	4.696,75	18.555,26	2.884,61
4	01-10-13	115,32	3.000,00	2.884,61	21.439,87	-

1 de octubre de 2009

- Por la firma del contrato:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	21.439,87	
521	Deudas a corto plazo		5.000,00
171	Deudas a largo plazo		16.439,87

- Por el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo	5.000,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	800,00	
572	Bancos, c/c		5.800,00

- Por los gastos de formalización del contrato:

Incrementan el valor de la maquinaria; así lo establece la norma de registro y valoración 8.^a del PGC al señalar que los gastos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deben considerarse como mayor valor del activo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	300,00	
572	Bancos, c/c		300,00

- Por las actuaciones de adecuación (también incrementan el valor de la maquinaria):

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	6.000,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	960,00	
572	Bancos, c/c		6.960,00

31 de diciembre de 2009

- Por el devengo de intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (657,59 × 3/12)	164,40	
521	Deudas a corto plazo		164,40

- Por la reclasificación de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	4.342,41	
521	Deudas a corto plazo		4.342,41

- Por la amortización de la maquinaria:

Cuota de amortización:

$$(21.439,87 + 300,00 + 6.000,00)/4 \text{ años} \times 3/12 = \mathbf{1.733,74 \text{ euros}}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.733,74	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.733,74

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD, SUBVENCIONES DE CAPITAL, MONEDA EXTRANJERA, VENTAS CON DESCUENTOS POR PRONTO PAGO, DIVIDENDOS PASIVOS Y ACCIONISTAS MOROSOS, IMPUESTO SOBRE EL BENEFICIO, AMPLIACIÓN DE CAPITAL, DISTRIBUCIÓN DEL BENEFICIO, DIVIDENDO A CUENTA, ERROR EN LA CUOTA DE AMORTIZACIÓN, ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

ENUNCIADO

AÑO 2007: 1. La sociedad «X» se constituye el día 1 de noviembre de 2007. Los socios acuerdan emitir 100 acciones de 1.000 euros de valor nominal al 150 por 100 desembolsadas en un 50 por

100, otro 25 por 100 se desembolsará tras la inscripción en el Registro Mercantil (que se realizará en el plazo de un mes) y para el resto no fijan fecha de exigibilidad.

Los gastos de notaría, inscripción y demás conceptos ascienden a 300 euros y son abonados por el banco.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones anteriores.

AÑO 2008: 2. A la sociedad «X» se le concede el 1 de enero una subvención de capital no reintegrable para la puesta en marcha de su estructura empresarial. Los socios deciden aplicar dichos fondos a la compra de una máquina cuyo precio de adquisición es de 30.000 euros y a la que se estima una vida útil de 5 años sin valor residual. El cobro de la subvención, que solo cubre el 70 por 100 del importe de la máquina, se produce el día 1 de marzo. La amortización se realizará por el sistema de números dígitos decrecientes.

Considere un efecto impositivo del 30 por 100.

3. El día 1 de abril la sociedad compra a un proveedor ruso mercancías por importe de 10.000 rublos. Se pacta con el proveedor que el pago se realice en 18 meses con unos intereses explícitos por aplazamiento asociados a la compra del 4 por 100. El tipo de cambio a la fecha de la compra es de 1 rublo = 2,50 euros. Al cierre del ejercicio es de 1 rublo = 2,60 euros y el día del vencimiento de la operación, 1 rublo = 2,40 euros.

4. El día 1 de agosto la sociedad compra un elemento de transporte por valor de 9.000 euros. Se estima una vida útil de 6 años sin valor residual y una amortización lineal.

5. El día 1 de septiembre la sociedad vende todas las mercancías que tenía en el almacén a un cliente por importe de 50.000 euros (16% de IVA). La sociedad concede un descuento por pronto pago fuera de factura del 5 por 100 si el cliente paga en los próximos 15 días. El cliente finalmente paga el día 7 de septiembre.

6. El día 1 de octubre la sociedad «X» exige el dividendo pendiente. El plazo concedido para efectuar el ingreso es de un mes. Transcurrido dicho plazo, la sociedad detecta que un accionista que posee 10 acciones no ha hecho frente al desembolso. Ante esta situación decide emitir duplicados, incurriendo en unos gastos de 150 euros. El 15 de noviembre otro de los socios adquiere los duplicados al 160 por 100 y la sociedad anula la relación con el moroso.

7. La sociedad ha soportado retenciones e ingresos a cuenta por importe de 3.800 euros.

SE PIDE:

- Contabilizar las operaciones anteriores.
- Elaborar el «Estado de ingresos y gastos reconocidos correspondiente al ejercicio 2008».

AÑO 2009: 8. El 1 de marzo decide ampliar capital social. Emite 1 acción nueva (de igual valor nominal que las existentes) por cada 5 antiguas al 180 por 100. Las nuevas acciones se desembolsarán en un 75 por 100. Para el resto no se fija fecha de exigibilidad.

9. El día 1 de junio distribuye el resultado del ejercicio anterior de la siguiente forma:

- A la reserva legal lo que establece el artículo 214 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Al pago de dividendos el 5 por 100 del capital social (pago que se hace efectivo el 15 de junio).
- El resto (si hubiera) a reservas voluntarias.

10. El día 1 de diciembre la sociedad decide repartir un dividendo a cuenta del beneficio del 2009 por importe de 12.000 euros.

11. A finales del ejercicio la sociedad descubre que hubo un error en el cálculo de la amortización del elemento de transporte que adquirió el ejercicio anterior. Se debería de haber amortizado en cinco años en vez de en seis.

Se sabe que el beneficio del año 2009 después de impuestos asciende a 30.000 euros.

SE PIDE:

- Realizar las anotaciones contables derivadas de las operaciones anteriores, así como las que tuvieran incidencia en este ejercicio y que derivasen de ejercicios pasados.
- Elaborar el «Estado de ingresos y gastos reconocidos correspondiente al ejercicio 2009» y el «Estado total de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio 2009» (este último se adjunta en hoja aparte para rellenar directamente).

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

Nota: En la resolución del supuesto solo se va a tener en cuenta el IVA en aquellos puntos en los que se mencione expresamente. También se tiene en cuenta, a pesar de ser un enunciado que se refiere a operaciones realizadas durante los ejercicios 2007, 2008 y 2009, la actual normativa reguladora de las sociedades de capital constituida por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC).

Sin embargo, en el IVA se mantiene el tipo del 16 por 100 en vez del actual 18 por 100, pues-to que era el vigente en los ejercicios a que se refiere el enunciado.

AÑO 2007**1. Constitución de la sociedad anónima «X»**

- Por la emisión de las acciones (1 de noviembre de 2007):

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas (100 × 1.000 × 150%)	150.000,00	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		150.000,00

- Por el desembolso inicial (50% del nominal y la totalidad de la prima):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c [100 × (500 + 500)]	100.000,00	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	50.000,00	
190	Acciones emitidas		150.000,00

- Por la inscripción en el Registro Mercantil (1 de diciembre de 2007):

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	150.000,00	
100	Capital social		100.000,00
110	Prima de emisión		50.000,00

- Por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas e inscritas en el Registro Mercantil (1 de diciembre de 2007):

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	50.000,00	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		50.000,00

- Por la exigencia de otro 25 por 100 del nominal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias (1.000 × 1.000 × 25%)	25.000,00	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		25.000,00

- Por el cobro de la cuantía exigida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	25.000,00	
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias		25.000,00

- Por los gastos habidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión	300,00	
572	Bancos, c/c		300,00

AÑO 2008

CONTABILIZACIÓN DE OPERACIONES

2. Subvención de capital

Tratamiento: norma de registro y valoración 18.^a.

- Por la concesión de la subvención, reflejando ya el efecto impositivo (1 de enero de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	21.000,00	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		21.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido ($30\% \times 21.000$)	6.300,00	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		6.300,00

- Por la compra de la máquina subvencionada (1 de enero de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	30.000,00	
572	Bancos, c/c		30.000,00

- Por el cobro de la subvención (1 de marzo de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	21.000,00	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		21.000,00

Al cierre del ejercicio (31 de diciembre de 2008):

- Por la amortización de la máquina:

Cuota de amortización:

$$(30.000/\sum \text{dígitos} = 1 + 2 + 3 + 4 + 5) \times \text{dígito 1.}^{\text{er}} \text{ año} = (30.000/15) \times 5 = \mathbf{10.000 \text{ euros}}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	10.000,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		10.000,00

- Por la imputación de la subvención al resultado y su correspondiente efecto fiscal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital $(21.000/15 \times 5)$	7.000,00	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		7.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles $(7.000 \times 30\%)$	2.100,00	
8301	Impuesto diferido		2.100,00

- Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	21.000,00	
8301	Impuesto diferido		4.200,00
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		7.000,00
130	Subvenciones oficiales de capital		9.800,00

La cuenta 130 «Subvenciones oficiales de capital» recoge el importe, neto de impuestos, de la subvención pendiente de imputar a resultados.

Subvención bruta concedida	21.000,00
– Imputación a resultados	7.000,00
= Subvención bruta pendiente de imputar	14.000,00
– Impuesto correspondiente (30%)	4.200,00
= Subvención pendiente neta de impuestos	9.800,00

3. Compras en moneda extranjera

Tratamiento: norma de registro y valoración 11.^a.

Las deudas con el proveedor ruso son una **partida monetaria**, por lo que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 11.^a citada, se valorarán así:

- **Valoración inicial:** se aplica el tipo de cambio de contado en la fecha de registro de la operación (aunque se puede utilizar también un tipo de cambio medio del periodo, como máximo mensual).
- **Valoración posterior:**
 - **Al cierre del ejercicio:** se aplica el tipo de cambio vigente en esa fecha, llevando las diferencias de cambio, tanto negativas como positivas, a la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - **En la liquidación:** se procede de la misma forma que en el cierre.
- Por la compra al proveedor ruso (1 de abril de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (10.000 rublos × 2,50 €/rublo)	25.000,00	
4004	Proveedores en moneda extranjera		25.000,00

Al cierre del ejercicio (31 de diciembre de 2008):

- Por el ajuste de la deuda al tipo de cambio de cierre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio [10.000 × (2,60 – 2,50)]	1.000,00	
4004	Proveedores en moneda extranjera		1.000,00

- Por el devengo de intereses por el aplazamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($10.000 \times 0,04 \times 9/12 \times 2,60$)	780,00	
4004	Proveedores en moneda extranjera		780,00

Otra posibilidad sería devengar los intereses a interés compuesto (la diferencia es mínima).

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas [$10.000 \times (1,04)^{9/12} - 10.000 = 298,52 \times 2,60$]	776,15	
4004	Proveedores en moneda extranjera		776,15

Nota: el 1 de octubre de 2009 vence el aplazamiento en el pago al proveedor ruso (18 meses), por lo que habrá que contabilizarlo al tipo de cambio vigente en esa fecha.

4. Adquisición de un elemento de transporte

- Por la compra del elemento de transporte (1 de agosto de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	9.000,00	
572	Bancos, c/c		9.000,00

- Al cierre del ejercicio (31 de diciembre de 2008), por la amortización:

Cuota de amortización:

$$9.000/6 \times 5/12 = \mathbf{625 \text{ euros}}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	625,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		625,00

5. Venta de mercaderías con descuentos por pronto pago

Tratamiento: norma de registro y valoración 14.^a. En dicha norma se establece el siguiente tratamiento para los descuentos sobre ventas por pronto pago:

- **Si figuran en factura**, se deducen del importe de los ingresos procedentes de las ventas de bienes o servicios.
- **Si figuran fuera de factura**, se tratan como descuentos comerciales, no financieros, reflejándose en la cuenta 706.

- Por las ventas (1 de septiembre de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	58.000,00	
700	Ventas de mercaderías		50.000,00
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		8.000,00

- Por el cobro (15 de septiembre de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c [58.000 × (1 - 0,005)]	55.100,00	
706	Descuentos sobre ventas por pronto pago (50.000 × 0,05)	2.500,00	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (8.000 × 0,05)	400,00	
430	Cientes		58.000,00

6. Dividendos pasivos y accionistas morosos

Tratamiento: TRLSC, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio: artículos 81 a 85.

- Por la exigencia del dividendo pasivo pendiente (1 de octubre de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias (100 × 1.000 × 25%)	25.000,00	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		25.000,00

- Por el desembolso del dividendo pasivo, entrando parte de los títulos en mora:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	22.500,00	
558-	Accionistas morosos (10 × 100 × 25%)	2.500,00	
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias		25.000,00

- Por la emisión de duplicados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Duplicado de acciones (10 × 100 × 150%)	15.000,00	
-	Acciones anuladas		15.000,00

- Por los gastos de emisión de los duplicados (corren por cuenta del moroso):

Código	Cuenta	Debe	Haber
558-	Accionistas morosos	150,00	
572	Bancos, c/c		150,00

- Por la venta de los duplicados (el beneficio o la pérdida lo soporta el moroso):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	16.000,00	
-	Duplicado de acciones		15.000,00
558-	Accionistas morosos		1.000,00

- Por la cancelación de la relación con el accionista moroso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Acciones anuladas	15.000,00	
558-	Accionistas morosos		1.650,00
572	Bancos, c/c		13.350,00

La cantidad pagada al accionista moroso, dado que las acciones se enajenan por cuenta y riesgo del mismo, es la cantidad por él desembolsada, minorada en los gastos de emisión de los duplicados e incrementada en el resultado de la venta.

Comprobación:

Desembolso inicial [10 accs. \times 1.000 € \times (50% + 50%)]	10.000,00
Desembolso inscripción registral (10 accs. \times 1.000 € \times 25%)	2.500,00
Gastos de emisión de duplicados	-150,00
Resultado venta de duplicados	1.000,00
Total	13.350,00

7. Determinación del beneficio después de impuestos

Las retenciones e ingresos a cuenta que proporciona el enunciado se habrán ido cargando a lo largo del ejercicio a la cuenta 473 «Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta», en algún caso abonando cuentas del subgrupo 76 «Ingresos financieros» (por las retenciones soportadas) y en otros

casos abonando cuentas del subgrupo 57 «Tesorería» (por los ingresos a cuenta efectuados). Al desconocer qué parte son retenciones y cuáles son ingresos a cuenta, para resolver el ejercicio se opta por no reflejarlas contablemente, aunque se van a tener en cuenta en la determinación del gasto por el impuesto sobre el beneficio.

- Por la regularización de la contabilidad:

Se supone que durante el año 2008 no existen más gastos e ingresos que los deducidos directamente de las operaciones del enunciado.

a) Gastos y otras cuentas con saldo deudor

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	39.905,00	
600	Compras de mercaderías		25.000,00
662	Intereses de deudas		780,00
668	Diferencias negativas de cambio		1.000,00
681	Amortización del inmovilizado material		10.625,00
706	Descuentos sobre ventas por pronto pago		2.500,00

b) Ingresos

Código	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías	50.000,00	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	7.000,00	
129	Resultado del ejercicio		57.000,00

Por consiguiente, el resultado contable antes de impuestos asciende a **17.095,00 euros**.

- Por la contabilización del impuesto sobre el beneficio:

Tratamiento: norma de registro y valoración 13.^a del PGC.

El PGC distingue entre activos y pasivos por impuesto corriente y activos y pasivos por impuestos diferidos.

El gasto (o ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio estará formado por dos componentes: el **gasto por impuesto corriente** y el **gasto por impuesto diferido**. El gasto por impuesto corriente (equivalente a la cuota líquida) surge de la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como del reconocimiento del pasivo o activo por impuesto corriente (coincidente con la

cuota diferencial). Por su parte, el gasto por impuesto diferido se corresponde con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, con el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que resulte del registro contable de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones.

La liquidación del impuesto sobre beneficios arroja los siguientes datos:

Resultado contable antes de impuestos	17.095,00
+/- Diferencias permanentes	0,00
+/- Diferencias temporarias	0,00
= Base imponible previa	17.095,00
- Bases impositivas negativas de ejercicios anteriores	0,00
= Base imponible (resultado fiscal)	17.095,00
× Tipo de gravamen	× 30%
= Cuota íntegra	5.128,50
- Deducciones y bonificaciones	0,00
= Cuota líquida	5.128,50
- Retenciones y pagos a cuenta	-3.800,00
= Cuota diferencial	1.328,50

Su contabilización será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	5.128,50	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		3.800,00
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		1.328,50

- Por el traspaso del impuesto corriente a la cuenta de pérdidas y ganancias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	5.128,50	
6300	Impuesto corriente		5.128,50

De tal manera que el resultado del ejercicio (después de impuestos) asciende a **11.966,50 euros**.

ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

Tratamiento: norma 8.^a de elaboración de las cuentas anuales.

El **estado de cambios en el patrimonio neto**, siguiendo la norma 8.^a de elaboración de las cuentas anuales, consta de dos partes:

- El **estado de ingresos y gastos reconocidos**, que refleja exclusivamente los ingresos y gastos generados por la actividad de la empresa durante el ejercicio, distinguiendo entre los reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y los registrados directamente en el patrimonio neto.
- El **estado total de cambios en el patrimonio neto**, que contiene todos los movimientos habidos en el patrimonio neto, incluidos los procedentes de transacciones realizadas con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales. También informa de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en los criterios contables y correcciones de errores.

El Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos recoge los cambios en el patrimonio neto derivados de:

- a) El resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) Los ingresos y gastos que, según lo requerido por las normas de registro y valoración, deban imputarse directamente al patrimonio de la empresa.
- c) Las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias según lo dispuesto por el PGC.

N.º de cuentas	Descripción	2008
	A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	11.966,50
	Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto	
	I. Por valoración de instrumentos financieros.	
(800), 900	1. Activos financieros disponibles para la venta.	
(89), 991, 992	2. Otros ingresos/gastos.	
(810), 910	II. Por coberturas de flujos de efectivos.	
94	III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	21.000,00
(85), 95	IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.	
8300*, 8301*, (833), 834, 835,838	V. Efecto impositivo.	-6.300,00
	B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I + II + III + IV + V)	14.700,00
		.../...

N.º de cuentas	Descripción	2008
.../...		
	Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	
	VI. Por valoración de instrumentos financieros.	
(802), 902	1. Activos financieros disponibles para la venta.	
993, 994	2. Otros ingresos/gastos.	
(812), 912	VII. Por coberturas de flujos de efectivo.	
(84)	VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	-7.000,00
8301*, (836), (837)	IX. Efecto impositivo.	2.100,00
	C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	-4.900,00
	TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	21.766,50

* Su signo puede ser positivo o negativo.

AÑO 2009

CONTABILIZACIÓN DE OPERACIONES

8. Ampliación de capital (1 de marzo de 2009)

Regulación: artículos 295-316 del TRLSC y 165-169 del Reglamento del Registro Mercantil.

Cálculo del número de acciones a emitir:

5 A (vn = 1.000) 1 N (vn = 1.000, al 180%)

100 A (vn = 1.000) X N (vn = 1.000, al 180%)

$$X = (100 \times 1)/5 = \mathbf{20 \text{ acciones nuevas}}$$

Según el TRLSC, dichas acciones deben desembolsar el 100 por 100 de la prima y el 25 por 100, al menos, del valor nominal.

- Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas (20 × 1.000 × 180%)	36.000,00	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		36.000,00

- Por el desembolso (75% del nominal y la totalidad de la prima):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c [$20 \times (1.000 \times 75\%) + 800$]	31.000,00	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	5.000,00	
190	Acciones emitidas		36.000,00

- Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	36.000,00	
100	Capital social		20.000,00
110	Prima de emisión		16.000,00

- Por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas en el momento de la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	5.000,00	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		5.000,00

9. Distribución del resultado del ejercicio 2008

- Por el acuerdo de distribución del beneficio (1 de junio de 2009):

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	11.966,50	
112	Reserva legal ($10\% \times 11.966,50$)		1.196,65
526	Dividendo activo a pagar		3.625,00
113	Reservas voluntarias (por diferencia)		7.144,85

Reserva legal (art. 274 TRLSC): su saldo debe ser al menos del 20 por 100 del capital social y hasta que no se alcance esa cifra la sociedad está obligada a detraer de los beneficios un 10 por 100.

Dividendo a pagar: se debe tener en cuenta dos notas importantes:

- En primer lugar, las limitaciones al reparto de dividendo.
- En segundo lugar, la determinación de la cuantía de los dividendos.

a) Limitaciones al reparto de dividendos (art. 273 TRLSC).

Dichas limitaciones son las siguientes:

1. Cubrir primero las atenciones previstas en la ley o en los estatutos.
2. El valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no debe ser inferior al capital social. Los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.
3. Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que el valor del patrimonio neto fuera inferior a la cifra de capital social, el beneficio se destinará a la compensación de esas pérdidas.
4. El importe de las reservas disponibles debe ser, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.
5. Debe dotarse una **reserva indisponible** equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5 por 100 del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.

b) Importe del dividendo [arts. 93 a), 275, 276 y 278 TRLSC].

Generalmente el dividendo a repartir a los accionistas ordinarios se establece como un porcentaje a aplicar sobre el capital que los mismos hayan desembolsado. Como se están repartiendo beneficios del año 2008, no van a tener derecho al dividendo los accionistas que suscribieron la ampliación de capital de marzo de 2009 (20 títulos), ya que en el año 2008, periodo de generación de los beneficios, no eran socios de la sociedad «X».

Para calcular su cuantía se tiene en cuenta el capital efectivamente desembolsado a 31 de diciembre de 2008 (100.000 €) y no el desembolsado en la fecha en que se acuerda la distribución del beneficio (115.000 €). Pero, además, y para ser más exactos, el importe del dividendo se calcula sobre el **capital desembolsado medio** a lo largo del año, es decir, como lo que se está repartiendo es el dividendo del ejercicio 2008, se debe tener en cuenta no solo el capital social desembolsado en 2008 sino también el periodo de tiempo que ha estado desembolsado en cada fracción de ese año. Para ello, se haría lo siguiente:

Nominal desembolsado en 2008 por periodo de tiempo sin contar el moroso:

- De 1 de enero de 2008 a 1 de noviembre de 2008:
 $90 \text{ acciones} \times 1.000 \text{ euros} \times 75\% = 67.500 \text{ euros.}$
- De 1 de noviembre de 2008 a 31 de diciembre de 2008:
 $90 \text{ acciones} \times 1.000 \text{ euros} \times 100\% = 90.000 \text{ euros.}$

El socio moroso, dado que el 15 de noviembre se cancela su relación con él, no tiene derecho a exigir dividendo, y el nuevo accionista que compra los duplicados el 15 de noviembre tiene derecho al dividendo desde esa fecha hasta el 31 de diciembre.

Por tanto, el dividendo que reparte la sociedad:

- Por los no morosos:

$$67.500 \times 10/12 \text{ meses} \times 5\% = 2.812,50$$

$$90.000 \times 2/12 \text{ meses} \times 5\% = 750$$

- Por el que compra los duplicados de acciones:

$$10 \text{ acciones} \times 1.000 \times 100\% \times 1,5/12 \text{ meses} \times 5\% = 62,5$$

En total: $2.812,50 + 750 + 62,5 = 3.625 \text{ euros}$

- Por el pago del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	3.625,00	
572	Bancos, c/c		2.972,50
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (3.625 x 18%)		652,50

10. Dividendo a cuenta (1 de diciembre de 2009)

Regulación: artículos 277 y 278 del TRLSC.

- Por el reconocimiento del dividendo a cuenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta	12.000,00	
526	Dividendo activo a pagar		12.000,00

- Por el pago del dividendo a cuenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	12.000,00	
572	Bancos, c/c		9.840,00
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (12.000 x 18%)		2.160,00

11. Error en la amortización del elemento de transporte

Tratamiento: norma de registro y valoración 22.^a.

Al tratarse de un error en el cálculo de la cuota de amortización del ejercicio 2008 (por error en la determinación de la vida útil), el ajuste se debe contabilizar de forma retroactiva, es decir, determinando el efecto producido en ejercicios anteriores, imputándolo directamente al patrimonio neto, utilizando para ello una cuenta de reservas. También deben modificarse las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que afecte el error.

Cálculos:

Cuota amortización del ejercicio 2008 $[(9.000/6) \times 5/12]$	625
Cuota de amortización que debió ser $[(9.000/5) \times 5/12]$	750
Diferencia	125

- Por el asiento de ajuste:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	125,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		125,00

- Por la amortización anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (9.000/5)	1.800,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.800,00

12. Operaciones procedentes de ejercicios anteriores

a) Pago al proveedor ruso (1 de octubre de 2009)

- Por el devengo de intereses hasta la fecha de pago (1 de octubre de 2009):

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas $(10.000 \times 0,04 \times 9/12 \times 2,40)$	720,00	
4004	Proveedores en moneda extranjera		720,00

- Por el pago de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores en moneda extranjera	27.500,00	
572	Bancos, c/c (10.600 rublos × 2,40 €/rublo)		25.440,00
768	Diferencias positivas de cambio		2.060,00

Se utiliza, para simplificar, la capitalización simple, aunque, tratándose de una operación de 18 meses de duración, hubiera sido más correcta la utilización de la capitalización compuesta (ahora bien, el resultado no es muy distinto y podemos hacer uso del principio de importancia relativa). Los cálculos son los siguientes:

- En capitalización compuesta: $VF = [10.000 \times (1 + 0,04)^{18/12}] = \mathbf{10.605,96 \text{ rublos}}$
- En capitalización simple: $VF = [10.000 \times (1 + 0,04 \times 18/12)] = \mathbf{10.600 \text{ rublos}}$

b) Asientos relativos a la maquinaria subvencionada

- Por la amortización anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (30.000/15 × 4)	8.000,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		8.000,00

- Por la imputación de la subvención al resultado y su correspondiente efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (21.000/15 × 4)	5.600,00	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		5.600,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (5.600 × 30%)	1.680,00	
8301	Impuesto diferido		1.680,00

- Por la regularización de las cuentas del grupo 8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.680,00	
130	Subvenciones oficiales de capital	3.920,00	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		5.600,00

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

a) Estado de ingresos y gastos reconocidos

N.º de cuentas	Descripción	2009	2008
	A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	30.000,00	11.966,50
	Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto		
	I. Por valoración de instrumentos financieros.		
(800), 900	1. Activos financieros disponibles para la venta.		
(89), 991, 992	2. Otros ingresos/gastos.		
(810), 910	II. Por coberturas de flujos de efectivos.		
94	III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.		21.000,00
(85), 95	IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.		
8300*, 8301*, (833), 834, 835, 838	V. Efecto impositivo.		-6.300,00
	B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I + II + III + IV + V)		14.700,00
	Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias		
	VI. Por valoración de instrumentos financieros.		
(802), 902	1. Activos financieros disponibles para la venta.		
993, 994	2. Otros ingresos/gastos.		
(812), 912	VII. Por coberturas de flujos de efectivo.		
(84)	VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	-5.600,00	-7.000,00
8301*, (836), (837)	IX. Efecto impositivo.	1.680,00	2.100,00
	C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	-3.920,00	-4.900,00
	TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	26.080,00	21.766,50

* Su signo puede ser positivo o negativo.

b) Estado total de cambios en el patrimonio neto

	Capital		Prima de emisión	Reservas	(Acciones o participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Otros instrumentos de patrimonio neto	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	Total
	Escriturado	No exigido											
.../...													
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 2008	100.000,00	0,00	49.700,00	0,00	0,00	0,00	0,00	11.966,50	0,00	0,00	0,00	9.800,00	171.466,50
I. Ajustes por cambio de criterio 2008 y anteriores				-125,00									-125,00
II. Ajustes por errores 2008 y anteriores													0,00
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 2009	100.000,00	0,00	49.700,00	-125,00	0,00	11.966,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9.800,00	171.341,50
I. Total de ingresos y gastos reconocidos								30.000,00				-3.920,00	26.080,00
II. Operaciones con socios y propietarios													0,00
1. Ampliaciones de capital	20.000,00	-5.000,00	16.000,00										31.000,00
2. (-) Reducciones de capital													0,00
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión de obligaciones/condonaciones de deudas)													0,00
4. (-) Distribución del dividendo						-3.625,00			-12.000,00				-15.625,00
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas)													0,00
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios													0,00
7. Otras operaciones con socios y propietarios													0,00
.../...													.../...

	Capital		Prima de emisión	Reservas	(Acciones o participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Otros instrumentos patrimonio neto	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	Total
	Escriturado	No exigido											
.../...													
III. Otras variaciones en el patrimonio neto				8.341,50		-8.341,50							0,00
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 2009	120.000,00	-5.000,00	65.700,00	8.216,50	0,00	0,00	0,00	30.000,00	-12.000,00	0,00	0,00	5.880,00	212.796,50