

# SUPUESTOS PROPUESTOS EN LA OPOSICIÓN PARA GESTORES DE HACIENDA DEL GOBIERNO DE NAVARRA

**FERNANDO VALLEJO TORRECILLA**

*Economista*

*Profesor Asociado. Universidad de Navarra*

[Supuestos propuestos en la Oposición para Gestores de Hacienda del Gobierno de Navarra (Convocatoria de 11 de octubre de 2008)]

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Activos financieros mantenidos para negociar, adquisición de inmovilizado: provisión por desmantelamiento, ventas con cobro a largo plazo, adquisición de inmovilizado: grandes reparaciones, operaciones comerciales, gastos de personal, reparto del resultado, activación de gastos financieros en la adquisición de inmovilizado, subvenciones, inversiones en activos financieros disponibles para la venta.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Constitución de sociedades, accionistas morosos, reducción de capital.
- Caso 3. Contabilidad de costes y análisis de estados financieros.**

## Advertencias importantes al Opositor

1. Se le propone a continuación un ejercicio con varios apartados. Tenga en cuenta que son independientes entre sí, es decir, que no tienen relación alguna entre ellos, de modo que deben ser resueltos por separado.
2. Si no se indica otra cosa, debe usted realizar todos los asientos relativos al ejercicio en curso derivados de los hechos que se contemplan en el enunciado (y no los que puedan ser necesarios en ejercicios sucesivos o los que se hayan efectuado en ejercicios anteriores, salvo en aquellos casos en que se solicite expresamente), sin perjuicio de que deba realizar, además, los cálculos necesarios para obtener las cifras que intervienen en dichos asientos.
3. Aunque puede resolver los diferentes apartados en el orden que estime más conveniente, le rogamos que al entregar su ejercicio los ordene según el enunciado, identificando claramente sus respuestas con el número de apartado al que se refieren.
4. Cuando una operación comience el primer día del ejercicio y finalice el último día del mismo o el primero del siguiente, considere, para simplificar sus cálculos, que su duración es igual a un año. Si es necesario, utilice el año comercial, de 360 días (todos los meses de 30 días).
5. Contabilice las operaciones que se le proponen utilizando los criterios del Plan General de Contabilidad de 2007 (no los del plan contable para Pymes). No obstante, debe aceptar el tratamiento contable y los criterios de valoración adoptados por el enunciado, aunque en algún caso opine que puedan resultar discutibles.
6. Al resolver el supuesto, es preferible que utilice cuentas con las denominaciones del Plan o lo más parecidas posible a ellas, empleando un desglose de al menos tres dígitos o mayor, si es necesario.
7. Por razones de simplicidad, y salvo que en el enunciado se diga lo contrario se debe suponer que las operaciones planteadas no están sometidas a IVA ni a ningún otro impuesto. Sin embargo, cuando en el enunciado se proponga un determinado tratamiento fiscal, este debe aplicarse en la solución, aunque no sea enteramente coincidente con la normativa vigente.
8. Las cifras del enunciado están expresadas en euros. Es preferible que utilice estas cifras tal como se enuncian, sin dividir las por mil, aunque en algún caso fuera posible.
9. Si en el enunciado no se indica otra cosa, las operaciones son al contado, y los cobros y pagos se realizan utilizando la cuenta (57-) Tesorería.
10. Si encuentra algún aspecto dudoso, falto de datos o susceptible de interpretaciones diversas o de soluciones alternativas, razone sobre estas cuestiones y, en su caso, indique los argumentos que le llevan a elegir una de las opciones posibles.

# CASO PRÁCTICO NÚM. 1

## CONTABILIDAD FINANCIERA

### **ENUNCIADO**

#### **1. ACTIVOS FINANCIEROS MANTENIDOS PARA NEGOCIAR**

La empresa «ABC, SA», adquiere el 1/12/X7, a través de una entidad financiera, una cartera de 1.000 acciones de la compañía «Gas-SDG» a un precio de 17,30 por acción. La entidad financiera le repercutió unos gastos totales (comisiones y corretajes) del 1% de la operación.

El día 31/12/X7 los títulos cotizaban a 18,55 y al final del primer trimestre del X8 a 20,29.

El día 14/4/X8 «ABC» vendió los títulos a un precio de 20,9 por acción, con unos gastos asociados a la transacción de venta del 1%.

#### **SE PIDE:**

Contabilizar todas las operaciones correspondientes al ejercicio X7 y X8, suponiendo que «ABC, SA» opta por clasificar los títulos como activos mantenidos para negociar.

#### **2. ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO: PROVISIÓN POR DESMANTELAMIENTO**

La empresa «AAA, SA» adquiere el día 1 de enero de X1 una instalación técnica cuyo coste de adquisición es de 5.000 euros, pagados al contado. La vida útil estimada es de veinte años y su valor residual nulo. La empresa utiliza el método lineal para amortizar el citado elemento.

La instalación debe desmantelarse al finalizar su vida útil, por lo que se estima que habrá que soportar unos gastos de desmantelamiento de 750 euros. El tipo de interés aplicable a la operación es del 4%.

#### **SE PIDE:**

Contabilizar todas las operaciones que se desprenden de la información anterior durante el ejercicio X1 (utilizar dos decimales).

#### **3. VENTAS CON COBRO A LARGO PLAZO**

La empresa «ABC, SA» realiza el día 20 de noviembre del X1 una venta de mercaderías valorada en 200.000 (la operación está gravada con un 16% de IVA, no incluido en dicho importe), con-

cediendo al cliente un plazo de pago de dieciocho meses, superior al habitual, por lo que se le incorpora en factura un interés del 4% anual (el importe total de la factura se eleva a 245.920).

Llegado el momento del vencimiento, «ABC, SA» cobra el importe de la venta anterior.

#### **SE PIDE:**

Contabilizar las operaciones derivadas de la información anterior durante los ejercicios X1, X2 y X3.

#### **4. ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO: GRANDES REPARACIONES**

La empresa «XYZ» adquiere el día 1 de enero del X0 una máquina elevadora para el transporte de las mercancías cuyo coste es de 50.000, pagados al contado. La vida útil estimada es de 20 años y el método de amortización es lineal. Se estima que a la mitad de la vida útil será necesaria una reparación importante, por un importe de 20.000.

El día 1 de enero del X10 se realiza la reparación por un importe definitivo de 25.000, pagados al contado en ese momento.

#### **SE PIDE:**

Registrar los asientos contables correspondientes a la máquina elevadora en los años X0 y X10.

#### **5. OPERACIONES COMERCIALES**

La sociedad «ABC, SA» está destinada a la comercialización de un único modelo de ordenadores. El día 1 de enero de X1 tiene en el almacén 40 ordenadores cuyo coste de adquisición es de 1.250 euros cada uno de ellos y no se ha reconocido ninguna pérdida por deterioro.

Durante el ejercicio X1 realiza únicamente las siguientes operaciones, todas ellas gravadas con un 16% de IVA:

1. El día 15 de enero vende 30 ordenadores a 1.500 euros/unidad. Por cobrar el importe total en efectivo en el momento de la venta hace un descuento dentro de factura del 3% sobre el precio de venta.
2. El día 15 de abril compra 30 ordenadores pagando al contado a su proveedor 1.210 euros/unidad, por lo que le hace un descuento por pronto pago de 3.000 euros dentro de la factura.

3. El día 15 de julio vende 35 ordenadores, a 1.500 euros cada uno, con cobro al contado.
4. El día 20 de diciembre compra 20 ordenadores al precio de 1.260 euros/unidad, con pago a 60 días. Por alcanzar el volumen mínimo en promoción el proveedor le concede un *rappel* y le descuenta fuera de factura 200 euros por cada uno, disminuyendo la deuda en dicha cantidad.

Los ordenadores existentes a final de ejercicio se ha comprobado que tienen un valor realizable neto de 1.035 euros cada uno. La empresa utiliza el método del coste medio ponderado para valorar sus inventarios.

### **SE PIDE:**

Registrar las operaciones comerciales anteriores y los asientos que procedan para la regularización y valoración de existencias a final de ejercicio.

## **6. GASTOS DE PERSONAL**

Los gastos de personal de la empresa «XYZ, SA», correspondientes al mes de diciembre, están integrados por los siguientes conceptos:

- Sueldos y salarios brutos: 20.000 euros.
- Retención IRPF: 20%.
- Retención a los trabajadores por Seguridad Social: 5%.
- Aportaciones a la Seguridad Social a cargo de la empresa: 30%.
- Gastos de actividades sociales a cargo de la empresa, destinados al servicio del comedor del personal, que se satisfacen a una empresa externa encargada del servicio: 400 euros.
- Gastos de actividades sociales recuperados, que se descuentan de la nómina: 100 euros.
- Aportaciones a un plan para retribuciones a largo plazo al personal, constituido en la entidad aseguradora «VITALITY», de aportación definida: 150 euros.

Además, la empresa tiene constituido con el personal de la empresa otro plan de retribuciones a largo plazo, de prestación definida, para incapacidades. A final del ejercicio el valor actual de las retribuciones comprometidas es de 600.000 euros, siendo el valor razonable de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidan las obligaciones de 590.000 euros.

### **SE PIDE:**

Contabilice la nómina del mes de diciembre y las retribuciones a largo plazo al personal, teniendo en cuenta que están todavía pendientes de pago todos los gastos correspondientes.

## 7. REPARTO DEL RESULTADO

La sociedad «ABC, SA» ha satisfecho a sus accionistas, durante el ejercicio X0, un dividendo a cuenta por importe de 85.000. Además, la empresa tiene a 31 de diciembre de X0 los siguientes datos en su balance de situación expresados en euros:

- Capital social: 2.000.000.
- Reserva legal: 120.000.
- Reservas voluntarias: 95.000.
- Remanente: 45.000.
- Fondo de comercio: 150.000.
- Resultado del ejercicio: 355.000.

En el ejercicio X1, la Junta general de Accionistas aprueba la distribución de resultados según las bases que se adjuntan a continuación, disponiendo también de la parte de remanente que sea necesario:

- A reserva legal: el mínimo establecido en la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA).
- A reserva indisponible por fondo de comercio: el mínimo establecido en el TRLSA.
- A reserva voluntaria: 127.000.
- A dividendos: 200.000.

### SE PIDE:

Contabilizar el reparto del resultado del ejercicio X0 según se indica.

## 8. ACTIVACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS EN LA ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO

El día 1 de agosto de 20X1 la empresa «NAPO, SA» adquiere una máquina por valor de 240.000 (la operación está gravada con un IVA del 16%). Las condiciones de pago de la máquina son las siguientes: el 50% al contado y el resto en dos cuotas anuales de igual importe a pagar dentro de uno y dos años, respectivamente. Por el importe aplazado se acuerda un interés del 5% anual, pagadero por años vencidos.

La máquina necesita un período de instalación de 17 meses, por lo que no podrá ponerse en funcionamiento hasta el día 31 de diciembre de X2. Dado que se cumplen los requisitos del PGC,

«NAPO, SA» activa los intereses financieros asociados a la máquina y realiza todos los pagos según lo convenido.

### **SE PIDE:**

Realizar todas las anotaciones contables correspondientes a la adquisición y pago de la máquina durante los ejercicios X1 y X2.

## **9. SUBVENCIONES**

La empresa «BBV, SA» ha recibido a lo largo del ejercicio X1 distintas ayudas públicas para realizar determinadas actividades, según se indica a continuación:

- a) De la Consejería de Industria de la Comunidad Autónoma, el 15 de mayo recibió la comunicación de una subvención por una cuantía de 75.000 euros, que fue ingresada en la cuenta corriente de la empresa en ese mismo momento. Esta ayuda se solicitó para la adquisición de una maquinaria altamente especializada que será incorporada a su proceso productivo, cuyo coste ascendió a 200.000 euros. La adquisición se llevó a cabo el 1 de julio con pago al contado, momento en el que fue instalada para su funcionamiento. La máquina tiene una vida útil de cinco años y se amortiza en forma lineal.
- b) El 1 de diciembre el Ayuntamiento al que pertenece el polígono industrial donde está instalada la factoría, le otorga una subvención no reintegrable para cubrir el déficit de explotación con el fin de incentivarla para continuar con su actividad, el ingreso en cuenta por importe de 30.000 euros se produce 15 días después.

El tipo del impuesto sobre beneficios aplicable es del 30%.

### **SE PIDE:**

Contabilice las operaciones del ejercicio X1 relacionadas con estas ayudas públicas suponiendo que se trata de una empresa que utiliza los grupos 8 y 9 del PGC de 2007.

## **10. INVERSIONES EN ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA**

La empresa «BBC, SA» adquiere el día 15 de julio del X1 200 participaciones del FIAMM «GESAH», al precio unitario de 32 por participación, pagando unos gastos por la operación de 15. La inversión es considerada por la empresa como activos financieros disponibles para la venta.

A 31 de diciembre la sociedad gestora comunica que el valor liquidativo del fondo es de 33 euros cada participación.

El 15 de abril del X2 se venden todas las participaciones en el fondo, siendo su valor de 34,5 cada una.

El tipo general del impuesto sobre beneficios aplicable a la empresa es del 30%.

### SE PIDE:

Contabilizar las operaciones correspondientes al fondo de inversión durante los dos ejercicios suponiendo que la empresa utiliza los grupos 8 y 9 del PGC de 2007.

## SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

### 1. ACTIVOS FINANCIEROS MANTENIDOS PARA NEGOCIAR

*Normativa aplicada.*

PGC 2007– NRV 9.<sup>a</sup>, apartado 2.3.

*Comentarios y cálculos justificativos.*

Al tratarse de activos financieros mantenidos para negociar, la valoración se realizará por su cotización (valor razonable) considerando los cambios en dicho valor como realizados (en cuenta de pérdidas y ganancias, por tanto). Los gastos de las diversas transacciones figurarán en cuenta de gastos, en las adquisiciones y como menor resultado, en las ventas.

*Contabilización.*

Por la compra de las acciones el 1 de diciembre de X7, reflejando los gastos en cuenta aparte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	Cartera de negociación a corto plazo. Acciones «Gas-SDG»	17.300	
6260	Comisiones bancarias	173	
57-	Tesorería		17.473



Por la actualización de la cartera según su cotización (valor razonable) a 31 de diciembre de X7:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	Cartera de negociación a corto plazo. Acciones «Gas-SDG»	1.250	
7630	Beneficios de cartera de negociación [1.000 × (18,55 – 17,30)]		1.250

Por la actualización de la cartera según su cotización (valor razonable) a 31 de marzo de X8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	Cartera de negociación a corto plazo. Acciones «Gas-SDG»	1.740	
7630	Beneficios de cartera de negociación [1.000 × (20,29 – 18,55)]		1.740

Esta actualización se realiza aprovechando la obligatoriedad de elaboración y presentación de un balance de comprobación con sumas y saldos, al menos trimestralmente, tal y como establece el Código de Comercio en su artículo 28.

Por la venta de todos los títulos el 14 de abril de X8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería [1.000 × 20,9 × 0,99]	20.691	
5400	Cartera de negociación a corto plazo. Acciones «Gas-SDG»		20.290
7630	Beneficios de cartera de negociación		401

## 2. ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO: PROVISIÓN POR DESMANTELAMIENTO

*Normativa aplicada.*

PGC 2007– NRV 2.<sup>a</sup>, apartado 1 y NRV 15.<sup>a</sup>.

*Comentarios y cálculos justificativos.*

El valor actualizado de la provisión es:  $750 \times (1,04)^{-20} = 342,29$ .

Este valor se añade como mayor coste de adquisición de la instalación. La actualización del primer año de la provisión supone un aumento de la misma (gasto financiero) de:  $0,04 \times 342,29 = 13,69$ .

En cuanto a la amortización:  $5.342,29 / 20 \text{ años} = 267,11$ .

*Contabilización.*

Por la adquisición de la instalación el 1 de enero de X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2120	Instalaciones técnicas	5.342,29	
1432	Provisión por desmantelamiento de instalaciones técnicas		342,29
57-	Tesorería		5.000,00

Por la amortización anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6812	Amortización de instalaciones técnicas	267,11	
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		267,11

Por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6603	Gastos financieros por actualización de provisión de desmantelamiento	13,69	
1432	Provisión por desmantelamiento de instalaciones técnicas		13,69

**3. VENTAS CON COBRO A LARGO PLAZO***Normativa aplicada.*

PGC 2007– NRV 9.<sup>a</sup>, apartado 2.1 a) y NRV 14.<sup>a</sup>.

*Comentarios y cálculos justificativos.*

La factura es la siguiente:

• Importe .....	200.000
• IVA 16% .....	32.000
• Intereses (4% × 1,5 × 232.000).....	13.920
• Total factura .....	<u>245.920</u>

De acuerdo con el total de la factura que proporciona el enunciado, el cálculo de los intereses se ha realizado linealmente, es decir, con capitalización simple.

Puesto que el crédito ha de ser valorado por su coste amortizado, calcularemos el tipo de interés efectivo de la operación:  $232.000 (1 + i_e)^{1,5} = 245.920$ ; despejando,  $i_e = 3,9610\%$

El devengo de los intereses (redondeado) en cada ejercicio es:

Período	Intereses devengados
X1: 40 días	$232.000 \times (1,039610^{40/360} - 1) = 1.004$
X2: 360 días (año entero)	$(232.000 + 1.004) \times 0,039610 = 9.229$
X3: 140 días	$(232.000 + 1.004 + 9.229) \times (1,039610^{140/360} - 1) = 3.687$
<b>Total: 540 días (18 meses)</b>	<b>Total intereses: 13.920</b>

### Contabilización.

Puesto que algunos asientos son repetitivos, los dispondremos en forma de tabla:

	X1		X2		X3	
	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber
<b>Venta (20-11-X1)</b>						
Cientes a largo plazo (4500)	232.000					
Ventas de mercaderías (7000)		200.000				
Hacienda Pública, IVA repercutido (4770)		32.000				
<b>Devengo de intereses en el ejercicio</b>						
Cientes a largo plazo (4500)	1.004		9.229			
Ingresos de créditos a largo (7620)		1.004		9.229		
<b>Reclasificación del crédito</b>						
Cientes (4300)			242.233			
Cientes a largo plazo (4500)				242.233		
<b>Cobro al vencimiento</b>						
Tesorería (57-)					245.920	
Ingresos de créditos a largo (7620) (*)						3.687
Cientes (4300)						242.233

(\*) Todos los ingresos financieros se han considerado, incluidos los del último año, como procedentes de créditos a largo plazo, pues el crédito que los genera tiene tal naturaleza, con independencia de las reclasificaciones o traspasos contables a corto plazo realizados en función de la proximidad del vencimiento.

#### 4. ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO: GRANDES REPARACIONES

*Normativa aplicada.*

PGC 2007– NRV 3.<sup>a</sup>, apartado 3 g).

*Comentarios y cálculos justificativos.*

La gran reparación se trata como un componente separado del coste y se amortiza en el período estimado que transcurre hasta su desembolso, momento en el que se trata como una sustitución.

- Primeros 10 años de vida de la máquina:
  - Amortización de la gran reparación:  $20.000 / 10 \text{ años} = 2.000$ .
  - Resto del coste de la máquina:  $(50.000 - 20.000) / 20 \text{ años} = 1.500$ .
  - Cuota de amortización de los 10 primeros años:  $2.000 + 1.500 = 3.500$ .
- Últimos 10 años de vida de la máquina:
  - Amortización de la gran reparación:  $25.000 / 10 \text{ años} = 2.500$ .
  - Resto del coste de la máquina:  $30.000 / 10 \text{ años} = 1.500$ .
  - Cuota de amortización de los 10 primeros años:  $2.500 + 1.500 = 4.000$ .

*Contabilización.*

Adquisición de la máquina a principios de X0:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2130	Maquinaria	50.000	
57-	Tesorería		50.000

Amortización a fin del ejercicio X0:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6813	Amortización de maquinaria	1.500	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		1.500

Realización de la gran reparación en X10:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2130	Maquinaria	25.000	
57-	Tesorería		25.000

Y por la baja en cuentas en X10 del coste (totalmente amortizado) de la gran reparación inicial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2813	Amortización acumulada de maquinaria	20.000	
2130	Maquinaria		20.000

Y por la amortización a fin de ejercicio X10 (se supone que la vida útil restante de la máquina no se ha modificado):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6813	Amortización de maquinaria	4.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		4.000

## 5. OPERACIONES COMERCIALES

*Normativa aplicada.*

PGC 2007– NRV 10.<sup>a</sup> y NRV 14.<sup>a</sup>.

*Comentarios y cálculos justificativos.*

Los cálculos, al ser sencillos, se efectúan en cada asiento. La valoración es la que se deriva de la normas de valoración (los descuentos por pronto pago en factura se consideran menor importe de la compra o de la venta).

*Contabilización.*

Por la venta de 30 ordenadores el 15 de enero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería	50.634	
4770	Hacienda Pública, IVA repercutido (16% de 43.650)		6.984
7001	Ventas de ordenadores ( $30 \times 1.500 \times 0,97$ )		43.650

Por la compra de 30 ordenadores el 15 de abril:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6001	Compras de ordenadores (30 × 1.210 – 3.000)	33.300	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado (16% de 33.300)	5.328	
57-	Tesorería		38.628

Por la venta de 35 ordenadores el 15 de julio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería	60.900	
4770	Hacienda Pública, IVA repercutido		8.400
7001	Ventas de ordenadores		52.500

Por la compra de 20 ordenadores el 20 de diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6001	Compras de ordenadores	25.200	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	4.032	
4000	Proveedores		29.232

Y por el *rappel* concedido fuera de factura, relativo a la compra anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4000	Proveedores	4.640	
6001	Compras de ordenadores (200 × 20)		4.000
4720	Hacienda Pública, IVA soportado		640

Por la valoración del inventario final según el coste medio ponderado:

$$\frac{\text{Existencia inicial} + \text{coste de compras netas en el ejercicio}}{\text{Unidades netas disponibles}} = \frac{50.000 + 33.300 + 25.200 - 4.000}{40 + 30 + 20} = 1.161,11$$

### Regularización de las existencias a fin de ejercicio.

a) Para cargar al coste de ventas el inventario inicial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6100	Variación de existencias de ordenadores (40 × 1.250)	50.000	
3000	Ordenadores		50.000

b) Para dar entrada como menor coste al inventario final, según la valoración coste medio ponderado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3000	Ordenadores (25 × 1.161,11)	29.027,75	
6100	Variación de existencias de ordenadores		29.027,75

Y por el deterioro en el valor recuperable (el valor realizable neto en este caso) que existe al final del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6930	Pérdidas por deterioro de ordenadores [25 × (1.161,11 – 1.035)]	3.152,75	
3900	Deterioro de valor de ordenadores		3.152,75

## 6. GASTOS DE PERSONAL

*Normativa aplicada.*

PGC 2007– partes 4.<sup>a</sup> y 5.<sup>a</sup> y NRV 16.<sup>a</sup>.

*Contabilización.*

Código	Cuenta	Debe	Haber
6400	Sueldos y salarios	20.000	
6420	Seguridad Social a cargo de la empresa	6.000	
6490	Otros gastos sociales	400	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		4.000
4760	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		7.000
7050	Prestaciones de servicios al personal		100
4650	Remuneraciones pendientes de pago		14.900
4100	Acreedores por prestación de servicios		400

Y por la aportación devengada y pendiente de pago al Plan de aportación definida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6430	Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida	150	
4660	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal		150

Por la diferencia entre el pasivo por las prestaciones definidas comprometidas y los activos afectados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8500	Pérdidas actuariales	10.000	
1400	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal		10.000

Y por el efecto fiscal diferido (suponemos que este se devengará en el momento del pago de las prestaciones, a falta de otra información en el enunciado):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles (30% de 10.000)	3.000	
83010	Impuesto diferido en retribuciones a largo plazo al personal		3.000

Y al cierre de ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1150	Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes	7.000	
83010	Impuesto diferido en retribuciones a largo plazo al personal	3.000	
8500	Pérdidas actuariales		10.000

## 7. REPARTO DEL RESULTADO

*Normativa aplicada.*

TRLSA 1989 – artículos 213, 214 y 215.

*Comentarios.*

En primer lugar, la reserva legal, al no alcanzar la quinta parte de la cifra de capital social ( $2.000.000 / 5 = 400.000$ ), debe seguir dotándose con el 10% del beneficio (art. 214).

Existe en este caso otro precepto legal: la obligatoriedad de dotar la reserva por fondo de comercio, por un importe del 5% del importe de este (siempre y cuando el beneficio disponible, tras la dotación de la reserva legal, alcance para ello) y hasta el saldo por el que figura dicho fondo en el activo.

*Contabilización.*

La contabilización de la aplicación del resultado del ejercicio X0 disponiendo de la parte necesaria del remanente, tal y como indica el enunciado, y tras haber compensado el dividendo a cuenta entregado, es la siguiente:



Código	Cuenta	Debe	Haber
1290	Pérdidas y ganancias	355.000	
1200	Remanente	15.000	
1120	Reserva legal		35.500
1143	Reserva por fondo de comercio		7.500
1130	Reservas voluntarias		127.000
5570	Dividendo activo a cuenta		85.000
5260	Dividendo activo a pagar		115.000

En la cifra de dividendos que proporciona el enunciado se ha supuesto que es el dividendo total (no el complementario) y está incluido, por tanto, el dividendo a cuenta.

## 8. ACTIVACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS EN LA ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO

*Normativa aplicada.*

PGC 2007– NRV 2.<sup>a</sup> y NRV 9.<sup>a</sup>, apartado 3.1.

*Comentarios y cálculos justificativos.*

La valoración de la deuda por el pago aplazado se realizará por su coste amortizado. El tipo de interés efectivo coincide con el nominal (al no haber gastos adicionales, comisiones, etc.).

El importe de la adquisición con el IVA es:  $240.000 \times 1,16 = 278.400$ .

Si suponemos que no se paga todo el IVA al formalizar la operación (el enunciado no lo indica), tendremos que el importe aplazado es:  $278.400 / 2 = 139.200$ .

Al abonarse esta parte aplazada mediante dos cuotas constantes, el importe de estas, será:

$$139.200 = a \times 1,05^{-1} + a \times 1,05^{-2}, \text{ de donde } a = 74.862.$$

La evolución del coste amortizado es la siguiente:

Año	Coste amortizado inicial (1)	Interés efectivo (2)	Carga financiera efectiva (3) = (1) × (2)	Pagos (4)	Coste amortizado final (5) = (1) + (3) – (4)	Cambio en el coste amortizado (1) – (4)
1	139.200	5%	6.960	74.862	71.298	67.902
2	71.298	5%	3.564	74.862	0	71.298
			<b>10.524</b>			

Los intereses imputables a los distintos períodos (al no coincidir con el año natural), calculados con el tipo de interés efectivo (el 5% en este caso, al no haber otros gastos), son:

Período	Intereses devengados
20X1: 1-8 a 31-12 (5 meses)	$139.200 \times (1,05^{5/12} - 1) = 2.859$
20X2: 1-1 a 31-07 (7 meses)	$(139.200 + 2.859) \times (1,05^{7/12} - 1) = 4.101$
20X2: 1-8 a 31-12 (5 meses)	$71.298 \times (1,05^{5/12} - 1) = 1.464$
20X3: 1-1 a 31-07 (7 meses)	$(71.298 + 1.464) \times (1,05^{7/12} - 1) = 2.100$
<b>Total intereses</b>	<b>10.524</b>

### Contabilización.

De acuerdo con los cálculos anteriores, la contabilización para los ejercicios 20X1 y 20X2, será:

	20X1		20X2	
	Debe	Haber	Debe	Haber
<b>Adquisición de la maquinaria el 1-08-20X1</b>				
Maquinaria en montaje (2330)	240.000			
Hacienda Pública, IVA soportado (4720)	38.400			
Tesorería (57-)		139.200		
Proveedores de inmovilizado a corto plazo (5230)		67.902		
Proveedores de inmovilizado a largo plazo (1730)		71.298		
<b>Devengo de intereses al cierre del ejercicio</b>				
Intereses de deudas (6620)	2.859		1.464	
Proveedores de inmovilizado a corto plazo (5230)		2.859		1.464
<b>Devengo de intereses al 1-8</b>				
Intereses de deudas (6620)			4.101	
Proveedores de inmovilizado a corto plazo (5230)				4.101
<b>Pago de la cuota anual el 1-8</b>				
Proveedores de inmovilizado a corto plazo (5230)			74.862	
Tesorería (57-)				74.862
<b>Capitalización de intereses al cierre del ejercicio</b>				
Maquinaria en montaje (2330)	2.859		5.565	
Incorporación al activo de gastos financieros (7360)		2.859		5.565
<b>Reclasificación del vencimiento a corto</b>				
Proveedores de inmovilizado a largo plazo (1730)			71.298	

.../...

.../...				
Proveedores de inmovilizado a corto plazo (5230)				71.298
<b>Finalización de la instalación a 31-12</b>				
Maquinaria (2130)			248.424	
Maquinaria en montaje (2330)				248.424

## 9. SUBVENCIONES

*Normativa aplicada.*

PGC 2007– NRV 18.<sup>a</sup>

*Comentarios y cálculos justificativos.*

La subvención de capital se imputará al patrimonio neto (pero no al resultado del ejercicio), una vez descontado el efecto impositivo, mediante cuentas de los grupos 8 y 9. Posteriormente se irá transfiriendo al resultado del ejercicio, junto con el efecto impositivo del importe transferido, conforme se amortice la maquinaria subvencionada, también mediante cuentas de los grupos 8 y 9.

En cuanto a la subvención obtenida en diciembre, se ha supuesto que es para cubrir el déficit de explotación del ejercicio actual, pues en el caso de ser para cubrir déficit de ejercicios futuros, procedería su imputación a ingresos en dichos ejercicios. Su efecto impositivo vendrá recogido en la liquidación del año (impuesto corriente), por lo cual no surge impuesto diferido alguno.

*Contabilización.*

Por la obtención e ingreso de la subvención de capital el 15 de mayo de X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-9400	Tesorería Ingresos de subvenciones oficiales de capital	75.000	75.000

Por el efecto impositivo asociado a la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
83014	Impuesto diferido en subvenciones de capital (30% de 75.000)	22.500	
4790	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		22.500

Por la adquisición de la maquinaria el 1 de julio de X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2130	Maquinaria	200.000	
57-	Tesorería		200.000

Por la obtención de la subvención el 1 de diciembre para el déficit de explotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	30.000	
7400	Subvenciones a la explotación		30.000

Y por el cobro de la misma 15 días después:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería	30.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		30.000

### Regularización y cierre de ejercicio.

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6813	Amortización maquinaria [200.000 / (5 × 2)]	20.000	
2813	Amortización acumulada maquinaria		20.000

Por la imputación de la subvención en la misma proporción que la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8400	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (1/10)	7.500	
7460	Subvenciones transferidas al resultado del ejercicio		7.500

Y por la transferencia del efecto impositivo (ya que figurará en la liquidación del impuesto corriente):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4790	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (30% de 7.500)	2.250	
83014	Impuesto diferido en subvenciones de capital		2.250

Por el cierre de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9400	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	75.000	
8400	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		7.500
83014	Impuesto diferido en subvenciones de capital		20.250
1300	Subvenciones oficiales de capital		47.250

En cuanto a las cuentas de los grupos 6 y 7, se saldarán contra la cuenta 129, Pérdidas y ganancias, de la forma habitual.

## 10. INVERSIONES EN ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA

*Normativa aplicada.*

PGC 2007– NRV 9.<sup>a</sup>, apartado 2.6.

*Comentarios y cálculos justificativos.*

Al ser calificadas estas participaciones como disponibles para la venta, serán valoradas por su cotización (valor razonable), reflejando los cambios en esta en el epígrafe A.2 del Patrimonio Neto (ajustes por cambio de valor), en el balance. Son beneficios (o pérdidas) no realizados (no figuran en pérdidas y ganancias), pero sí reconocidos en el Patrimonio Neto.

*Contabilización.*

### Ejercicio X1

Por la adquisición de las 200 participaciones el 15 de julio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5401	A.F.D.V. Participaciones en FIAMM	6.415	
57-	Tesorería (200 × 32 + 15)		6.415

(A.F.D.V.= activos financieros disponibles para la venta).

Por el cambio en su cotización al cierre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5401	A.F.D.V. Participaciones en FIAMM (200 × 33 – 6.415)	185	
9000	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		185

Y por el efecto impositivo diferido asociado a la plusvalía anterior no realizada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V. Participaciones en FIAMM	55,50	
4790	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		55,50

Por el cierre de las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas en el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9000	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	185	
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V. Participaciones en FIAMM		55,50
1330	Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta		129,50

## Ejercicio X2

Por la venta de todas las participaciones el 15 de abril:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería (200 × 34,5)		
5401	A.F.D.V. Participaciones en FIAMM	6.900	6.600
7632	Beneficios de disponibles para la venta		300

Por la realización del beneficio reconocido el ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8020	Transferencia de beneficios en activos financieros	185	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		185

Y por la transferencia del efecto impositivo (ya que figurará en la liquidación del impuesto corriente):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4790	Pasivo por diferencias temporarias imponibles	55,50	
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V. Participaciones en FIAMM		55,50

Por el cierre de las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas en el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
83013	Impuesto diferido en A.F.D.V. Participaciones en FIAMM	55,50	
1330	Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta	129,50	
8020	Transferencia de beneficios en activos financieros		185

## CASO PRÁCTICO NÚM. 2

### CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

#### **ENUNCIADO**

### 1. CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES

Cinco inversores, personas físicas, han decidido constituir una sociedad anónima de forma simultánea, con un capital social de 10.000 acciones de 20 euros nominales cada una. Las acciones han sido emitidas por su valor nominal y suscritas en su totalidad por los socios fundadores. Los socios han desembolsado el mínimo exigido por la ley.

Los socios han inscrito la escritura de constitución de la sociedad en el Registro Mercantil diez días más tarde.

Los gastos de constitución, pagados en efectivo, son los siguientes:

- Minuta del notario y del asesor: 650 euros.
- Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD): 2.000 euros.
- Gastos de inscripción en el Registro Mercantil: 200 euros.

Por otro lado, han sido necesarios gastos de primer establecimiento correspondientes a publicidad efectuada por una empresa especializada, por 900 euros. Asimismo, la empresa ha encargado a una sociedad de recursos humanos la selección del personal, pagando por ello 1.000 euros.

El IVA aplicable a las operaciones sujetas es del 16%, la retención a cuenta del IRPF para profesionales es del 15% y el tipo general del impuesto sobre sociedades es del 30%.

#### **SE PIDE:**

Contabilizar todas las operaciones anteriores utilizando los criterios del Plan General de Contabilidad de 2007.

### 2. ACCIONISTAS MOROSOS

La sociedad «MAN, SA» cuyo capital social está constituido por 75.000 acciones de 10 euros de valor nominal y desembolsado en el 60%, realiza las siguientes operaciones:

El día 5 de marzo de X1 exige a sus accionistas un dividendo pasivo del 25%. El día 20 de marzo los accionistas pagan el importe correspondiente al dividendo pasivo, a excepción del socio X, poseedor de 4.000 acciones, y del socio Y, poseedor de 1.000 acciones, que no abonan el mismo.

La sociedad, según lo previsto en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), procede a la emisión de los duplicados correspondientes a ambos accionistas morosos el día 1 de mayo del X1, pagando por esta operación 300 euros.

El día 20 de mayo el socio Z adquiere en subasta pública los 4.000 títulos duplicados correspondientes al socio X, anulados anteriormente. El precio acordado es del 120% y se desembolsa la cantidad necesaria para igualarse al resto de accionistas.

«MAN, SA» liquida su relación con el accionista X, según lo previsto en el TRLSA, el día 1 de julio, cargando 200 euros en concepto de daños y perjuicios y aplicando un interés legal del 6% anual.

El día 22 de julio la sociedad opta por reducir el capital social suscrito por el accionista Y, dado que nadie ha adquirido los duplicados emitidos, quedando a favor de la sociedad el 25% del desembolso que había realizado hasta ese momento.

### **SE PIDE:**

Contabilizar las operaciones que debería registrar la empresa «MAN, SA» durante el ejercicio X1 teniendo en cuenta la información anterior. Utilizar los criterios del Plan General de Contabilidad de 2007.

### **3. REDUCCIÓN DE CAPITAL**

La empresa «BBC, SA» presenta en su balance de situación a 31 de diciembre de X1 las siguientes cuentas expresadas en euros:

- Capital social: 15.000.000.
- Reserva legal: 3.000.000.
- Reserva voluntaria: 1.020.000.
- Resultados negativos de ejercicios anteriores 10.000.000.

Ha transcurrido un ejercicio económico sin que la sociedad haya eliminado pérdidas. Por eso, el responsable financiero ha planteado a la Junta la necesidad de reducir el capital social, habiendo acordado reducirlo para sanear las pérdidas y restablecer el equilibrio patrimonial, pero solo en aque-



lla cuantía necesaria para cumplir con la legislación, dado que se quiere mantener la mayor cifra posible de capital.

El día 1 de enero de X2 se da cumplimiento a dicho acuerdo.

### SE PIDE:

Contabilizar la reducción de capital anterior, utilizando los criterios del Plan General de Contabilidad de 2007.

## **SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2**

### 1. CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES

*Normativa aplicada.*

TRLSA 1989 – artículos 4, 12, 15 y 17 y PGC 2007– partes 4.<sup>a</sup> y 5.<sup>a</sup> y NRV 9.<sup>a</sup>, apartado 4.

*Comentarios y cálculos justificativos.*

Los gastos relacionados con la emisión de las acciones se han debitado contra reservas voluntarias.

La minuta del notario y del asesor, de forma resumida, sería la siguiente:

• Honorarios .....	650
• + IVA 16% .....	104
• – Retención 15% .....	(97,5)
• Líquido a pagar .....	656,5

Y en cuanto a la minuta del registrador, con la retención practicada:

• Honorarios .....	200
• + IVA 16% .....	32
• – Retención 15% .....	(30)
• Líquido a pagar .....	202

*Contabilización.*

Por la escritura de constitución, pendiente de inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería (25% de 200.000)	50.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	150.000	
1940	Capital emitido pendiente de inscripción (10.000 × 20)		200.000

Por la reclasificación de las cuentas tras la inscripción de la escritura de constitución en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1940	Capital emitido pendiente de inscripción	200.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	150.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		150.000
1000	Capital social		200.000

**Gastos de constitución y de primer establecimiento**

Por los gastos de notaría y asesor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1130	Reservas voluntarias	650	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	104	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		97,50
57-	Tesorería		656,50

Por el impuesto (ITP y AJD):

Código	Cuenta	Debe	Haber
1130	Reservas voluntarias	2.000	
57-	Tesorería		2.000

Y por la liquidación del Registro Mercantil, con la retención practicada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1130	Reservas voluntarias	200	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	32	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		30
57-	Tesorería		202

Conviene observar que no surge ningún activo por impuesto diferido en las operaciones anteriores ya que en la liquidación y contabilización del impuesto corriente del propio ejercicio figurarán estos gastos como diferencia permanente negativa, al ser fiscalmente deducibles y no haber sido gastos contables. No hay ninguna repercusión fiscal futura.

Esta situación es diferente de la que se produce en el asiento de apertura del ejercicio 2008 en lo referente a estos gastos, ya que en ese caso el efecto impositivo favorable está originado o causado en ejercicios anteriores y, por lo tanto, hay que imputarlo a dichos ejercicios, minorando para ello el cargo en la cuenta de reservas voluntarias en el importe correspondiente a dicho efecto.

Y por los gastos de primer establecimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6270	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	900	
6230	Servicios de profesionales independientes	1.000	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	304	
57-	Tesorería		2.204

## 2. ACCIONISTAS MOROSOS

*Normativa aplicada.*

TRLSA 1989 – artículos 12, 43, 44 y 45 y PGC 2007– partes 4.<sup>a</sup> y 5.<sup>a</sup>.

*Contabilización.*

Por la exigibilidad del dividendo pasivo pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios, por desembolsos exigidos sobre acciones ( $75.000 \times 10 \times 0,25$ )	187.500	
1030	Socios, por desembolsos no exigidos, capital social		187.500

Por lo desembolsado y por los dividendos no atendidos en plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería ( $70.000 \times 10 \times 0,25$ )	175.000	
5589	Accionistas en mora ( $5.000 \times 10 \times 0,25$ )	12.500	
5580	Socios, por desembolsos exigidos sobre acciones		187.500

Por los gastos de emisión de los duplicados emitidos, por cuenta de los morosos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5589	Accionistas en mora ( $300 / 5.000 = 0,06$ por duplicado)	300	
57-	Tesorería		300

Por la venta de los 4.000 duplicados emitidos en sustitución de las acciones del socio X, dejando el socio Z pendiente de desembolso el mismo porcentaje que el resto de accionistas (100% – 60% inicial – 25% posterior = 15% del nominal):

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Tesorería ( $4.000 \times 10 \times 120\% - 4.000 \times 10 \times 0,15$ )	42.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social ( $4.000 \times 10 \times 0,15$ )	6.000	
5589	Accionistas en mora ( $4.000 \times 10 \times 120\%$ )		48.000

El producto de la venta se ha abonado en su totalidad <sup>1</sup> en la cuenta que recoge la deuda de los accionistas morosos, 5589, Accionistas en mora, ya que, según establece el TRLSA, la enajenación de los duplicados se hará por cuenta y riesgo de ellos.

La liquidación con el accionista moroso X, según lo anterior, será la siguiente:

Importes a favor del accionista moroso X:

• Nominal desembolsado: $4.000 \times 10 \times 0,60$ .....	24.000	
• Producto de la venta de los duplicados .....	<u>48.000</u>	<u>72.000</u>

Importes a favor de la sociedad:

• Valor de emisión de los duplicados .....	40.000	
• Gastos de emisión de los duplicados ( $4.000 \times 0,06$ ) .....	240	
• Daños y perjuicios .....	200	
• Interés legal [ $100 \text{ días} \times 10.000 \text{ (dividendo no atendido)} \times 6\% / 360$ ] ..	<u>167</u>	<u>40.607</u>
<b>Total saldo a su favor .....</b>		<b><u>31.393</u></b>

<sup>1</sup> El artículo 45.1 de la LSA establece que la venta se efectuará por cuenta del moroso. Por ello, en la cuenta 5589, Accionistas morosos, hemos abonado *todo* el producto de la venta, no únicamente el resultado (beneficio o pérdida) de la misma. Lo que ocurre es que también el *coste* de los duplicados vendidos (su valor de emisión) hay que descontárselo al moroso, con lo cual se llega al mismo resultado: el moroso recibe, en definitiva, el beneficio o la pérdida en la operación de venta.

Y por el pago del saldo anterior a favor del moroso X y cancelación de las cuentas relacionadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5589	Accionistas en mora	37.760	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social ( $4.000 \times 10 \times 0,15$ )		6.000
7780	Ingresos excepcionales (*)		200
7690	Otros ingresos financieros		167
57-	Tesorería		31.393

(\*) Dada su cuantía reducida, sería más práctico incluir este concepto en una cuenta de los ingresos de gestión corriente.

En cuanto al accionista Y, la sociedad reduce el capital social y cancela las cuentas relacionadas, devolviéndole el 75% de su desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1000	Capital social ( $1.000 \times 10$ )	10.000	
5589	Accionistas en mora ( $1.000 \times 10 \times 0,25 + 1.000 \times 0,06$ )		2.560
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social ( $1.000 \times 10 \times 0,15$ )		1.500
7780	Ingresos excepcionales ( $1.000 \times 10 \times 0,60 \times 0,25 - 60$ )		1.440
57-	Tesorería ( $1.000 \times 10 \times 0,60 \times 0,75$ )		4.500

Tras los asientos anteriores, se puede comprobar que la cuenta 5589, Accionistas en mora, queda saldada.

Como puede observarse, se ha prescindido del enfoque de contabilización que habitualmente se encuentra en la práctica contable, el cual pone de manifiesto, mediante cuentas de orden, la creación y venta de los duplicados emitidos en sustitución de los títulos originales en poder de los morosos, cuantas que tradicionalmente se han venido denominando Duplicados de acciones y Acciones anuladas.

Las razones para no haber utilizado las citadas cuentas se resumen en dos. En primer lugar, y desde un punto de vista conceptual, hay que señalar que estas cuentas son puramente informativas y no representan ni activos ni pasivos ni tan siquiera instrumentos de patrimonio propio (téngase en cuenta que los títulos originales a los que sustituyen aún no han sido anulados contablemente), por lo que, en ningún caso, pueden figurar en las cuentas anuales. En segundo lugar, y ya desde un punto de vista práctico, podemos observar que no son en absoluto necesarias ya que se puede contabilizar sin necesidad alguna de utilizarlas, tal y como se ha puesto de manifiesto anteriormente.

### 3. REDUCCIÓN DE CAPITAL

*Normativa aplicada.*

TRLSA 1989 – artículos 163, 164 y 168.

*Comentarios y cálculos justificativos.*

El patrimonio neto asciende a:

Capital social .....	15.000.000
Reserva legal .....	3.000.000
Reserva voluntaria .....	1.020.000
Resultados negativos anteriores .....	(10.000.000)
Patrimonio neto .....	<u>9.020.000</u>

Y puesto que  $2/3$  del capital social =  $2/3 \times 15.000.000 = 10.000.000 > 9.020.000$ , la sociedad debe reducir obligatoriamente el capital para adecuarlo a la cifra del patrimonio neto.

Este saneamiento financiero no supone cambio alguno en el total del patrimonio neto (al no haber aportaciones de los accionistas), sino únicamente un cambio en los saldos de algunas cuentas. Por otra parte, la voluntad de la sociedad es reducir el capital en la cuantía mínima imprescindible para cumplir lo establecido en el artículo 168 del TRLSA.

Puesto que el límite legal establece que:

- Patrimonio neto  $\geq 2/3$  del capital social

El límite se cumplirá cuando la relación anterior se convierta en igualdad, es decir:

- Capital social =  $3/2$  de 9.020.000 = 13.530.000

La reducción de capital ascenderá, por tanto, a:  $15.000.000 - 13.530.000 = 1.470.000$ .

*Contabilización.*

Código	Cuenta	Debe	Haber
1000	Capital social	1.470.000	
1210	Resultados negativos de ejercicios anteriores		1.470.000

Se podía haber saneado un importe mayor de resultados negativos anteriores utilizando para ello las reservas, tanto la legal (en su totalidad o en la parte que exceda del 10% de la cifra del capital, una vez reducido) como la voluntaria. No obstante, la cifra de capital *mínima* a reducir en *cualquier caso* hubiera sido exactamente la misma, como fácilmente se puede comprobar, dado que el total del patrimonio neto no experimenta cambio alguno, como ya se ha comentado.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 3

### CONTABILIDAD DE COSTES Y ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS

#### ENUNCIADO

#### 1. CÁLCULO DEL COSTE DE PRODUCCIÓN Y DEL COSTE COMPLETO FINAL

La empresa «XVZ» obtiene los productos A y B en su proceso de fabricación utilizando una única materia prima. Además tiene un contrato de suministro de la materia prima con un consorcio, por lo que las existencias de esta son prácticamente nulas.

El saldo de inventarios a 1 de enero del ejercicio X1 y los criterios de valoración aplicados son los siguientes:

- Producto terminado A: 400 unidades (14 euros/unidad)
- Producto terminado B: 300 unidades (3,8 euros/unidad)

Criterio de valoración de las salidas: FIFO.

Durante el ejercicio, los datos relativos a costes, ingresos y producción fueron los siguientes:

Conceptos	Producto A	Producto B	Total
Unidades vendidas	1.500 unidades	4.000 unidades	
Precio de venta:	(20 euros / unidad)	(5 euros / unidad)	
<b>Costes de producción:</b>			
Materia prima	8.675 euros	7.000 euros	
Mano de obra directa	3.000 euros	2.000 euros	
Actividad	300 horas	200 horas	
Costes indirectos de producción			18.000
Costes comerciales			2.100
Costes de administración			5.400

Los costes indirectos de producción se asignan a los productos proporcionalmente a las horas de mano de obra directa. Los costes comerciales y de administración se asignan a los productos proporcionalmente al importe de las ventas.

El saldo de inventarios a 31 de diciembre del ejercicio X1 es el siguiente:

- Producto terminado A: 450 unidades.
- Producto terminado B: 350 unidades.

### SE PIDE:

- Determinar los costes unitarios de los productos A y B, siguiendo los criterios del coste completo de producción y del coste completo final.
- Determinar los márgenes y resultados obtenidos por la empresa en cada uno de los productos.

## 2. ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS

### Análisis de la situación financiera a corto y largo plazo.

La empresa «XYZ, SA», dedicada a la fabricación de un único tipo de máquina elevadora, presenta la siguiente información en su balance de situación:

	31/12/2008	31/12/2009
Acciones propias	–	5.000
Ajustes por valoración de instrumentos financieros	–	350
Amortización acumulada de construcciones	20.000	27.000
Amortización acumulada de maquinaria	10.000	15.000
Capital social	140.000	150.000
Clientes	15.000	18.000
Construcciones	82.000	82.000
Deterioro de valor de créditos comerciales	–	500
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	75.000	82.500
H. P., acreedora por IVA	3.000	4.500
H. P., acreedora por retenciones practicadas	2.000	2.500
H. P., acreedora por impuesto de sociedades	5.000	6.000
Inversiones financieras a L.P. en instrumentos de patrimonio	5.000	4.500
Maquinaria	90.000	127.500
Materias primas	2.000	3.000
Organismos Seguridad Social acreedores	2.000	4.000
Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.500	1.350
Prima de emisión de acciones	–	2.000

.../...



.../...		
Productos en curso	2.000	1.000
Productos terminados	3.000	5.500
Proveedores	5.000	7.500
Reservas	30.000	33.800
Resultado del ejercicio	8.000	15.925
Socios, por desembolsos no exigidos	–	7.500
Subvenciones oficiales de capital	3.500	2.800
Terrenos	100.000	100.000
Tesorería	6.000	1.725

Durante el ejercicio 2009 se han contabilizado los ingresos y gastos que aparecen a continuación:

Amortización del inmovilizado material	12.000
Beneficios de activos financieros	500
Compras	160.000
Impuesto s/sociedades	6.825
Intereses de deudas	10.500
Pérdidas por deterioro de créditos comerciales	500
Seguridad social a cargo de la empresa	20.000
Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	1.000
Subvenciones de explotación	12.000
Sueldos y salarios	70.500
Suministros	10.000
Trabajos realizados por otras empresas	1.750
Variación de existencias	2.500
Ventas	292.000

### SE PIDE:

- Ordenar las partidas del balance de situación de acuerdo con la estructura recogida en el PGC (desglosar solo las letras mayúsculas: activo no corriente, activo corriente, patrimonio neto, pasivo no corriente y pasivo corriente).
- Realizar el análisis de la situación financiera a corto plazo en ambos ejercicios a través de los ratios de liquidez, test ácido y tesorería. Indicar cómo ha evolucionado de un ejercicio a otro.
- Realizar el análisis de la situación financiera a largo plazo en ambos ejercicios a través del índice de solvencia o garantía y el de autonomía financiera. Indicar cómo ha evolucionado de un ejercicio a otro.

## SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

### 1. CÁLCULO DEL COSTE DE PRODUCCIÓN Y COSTE COMPLETO FINAL

#### a) Costes unitarios de producción y costes unitarios finales.

Calcularemos, en primer lugar, las unidades producidas en el período, teniendo en cuenta que:

$$\text{Existencia inicial} + \text{unidades producidas} = \text{Unidades vendidas} + \text{existencia final}$$

Y de aquí:

$$\text{Unidades producidas} = \text{Unidades vendidas} + \text{existencia final} - \text{existencia inicial}$$

- Producto A:  $1.500 + 450 - 400 = 1.550$  unidades producidas.
- Producto B:  $4.000 + 350 - 300 = 4.050$  unidades producidas.

En cuanto a las cifras de ventas necesarias para distribuir los costes comerciales y de administración, son las siguientes:

	Producto A	Producto B	Total
Ventas	$1.500 \times 20 = 30.000$	$4.000 \times 5 = 20.000$	50.000
% sobre el total	60%	40%	100%

Una vez obtenidas las cifras anteriores, tendremos:

Elementos de coste	Producto A	Producto B
Materia prima	8.675	7.000
Mano de obra directa	3.000	2.000
Costes indirectos de producción	$18.000 \times 3/5 = 10.800$	$18.000 \times 2/5 = 7.200$
<b>COSTE DE PRODUCCIÓN TOTAL</b>	<b>22.475</b>	<b>16.200</b>
Unidades producidas	1.550	4.050
<b>COSTE DE PRODUCCIÓN UNITARIO</b>	<b>14,50</b>	<b>4,00</b>

Conviene tener presente que una cosa es asignar a los productos costes comerciales y de administración <sup>2</sup> a efectos puramente de gestión interna (cálculo de márgenes y resultados, fijación de

<sup>2</sup> Los costes de administración suelen ser lo que se denomina *costes no separables*, es decir, que salvo excepciones (empresas que fabrican un único producto, por ejemplo), no pueden ser asignados a los productos y si se asignan a estos, el criterio es, generalmente, arbitrario. No ocurre lo mismo con los costes comerciales, para los cuales, sí puede ser factible su asignación ya que esta es función del esfuerzo comercial que se realiza para cada producto.

precios de venta, etc.) y otra muy distinta incluirlos en el coste inventariable del producto, lo cual está estrictamente prohibido por la normativa contable. Es decir, se trata de *costes del período*, lo que supone que figurarán en el resultado del ejercicio, con independencia de que los productos se vendan o no. El coste de producción se considera un activo hasta que los productos se venden. Son lo que se denomina *costes del producto*.

Por lo tanto, para cada *unidad fabricada y vendida* en el período, tendremos:

Elementos de coste	Producto A	Producto B
Costes comerciales totales imputados	$0,60 \times 2.100 = 1.260$	$0,40 \times 2.100 = 840$
Costes de administración totales imputados	$0,60 \times 5.400 = 3.240$	$0,40 \times 5.400 = 2.160$
Costes unitarios comerciales y de administración (*)	3,00	0,75
Coste de producción unitario	14,50	4,00
Coste unitario completo final para la unidad vendida que ha sido fabricada en el período (**)	<b>17,50</b>	<b>4,75</b>

(\*) Para asignar a los productos estos costes, hay que tener en cuenta que los costes comerciales se añadirán a cada unidad vendida, no a las producidas. Son las unidades **vendidas** las que inducen estos costes, no las producidas. En cuanto a los costes de administración, aunque no se pueden asociar únicamente con las unidades vendidas, se asignarán siguiendo el criterio establecido en el enunciado (en función de las ventas también).

(\*\*) Para las existencias iniciales de producto terminado habría que añadir su coste unitario, que es diferente del de las fabricadas en el período actual.

## b) Márgenes y resultados de cada uno de los productos.

Conceptos	Producto A	Producto B	Total
Ventas	30.000	20.000	50.000
Coste industrial de ventas (*)	21.550	15.940	37.490
<b>Margen industrial</b>	<b>8.450</b>	<b>4.060</b>	<b>12.510</b>
Costes comerciales	1.260	840	2.100
<b>Margen comercial</b>	<b>7.190</b>	<b>3.220</b>	<b>10.410</b>
Costes de administración	3.240	2.160	5.400
<b>Beneficio antes de intereses e impuestos</b>	<b>3.950</b>	<b>1.060</b>	<b>5.010</b>

(\*) Coste de ventas (FIFO):

- Producto A:  $400 \times 14 + 1.100 \times 14,50 = 21.550$ .
- Producto B:  $300 \times 3,8 + 3.700 \times 4 = 15.940$ .

Como ya se ha comentado, no se incluyen ni los costes comerciales ni los de administración en el coste industrial de ventas.

## 2. ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS

### a) Balance ordenado por masas patrimoniales.

A efectos de análisis, el balance se puede sintetizar así:

<b>Activo</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>Patrimonio neto y pasivo</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Activo no corriente	247.000	272.000	Patrimonio neto	181.500	192.375
Activo corriente	28.000	28.725	Pasivo no corriente	76.500	83.850
			Pasivo corriente	17.000	24.500
<b>Total</b>	<b>275.000</b>	<b>300.725</b>	<b>Total</b>	<b>275.000</b>	<b>300.725</b>

A continuación, se presenta el balance clasificado y detallado como se solicita en el enunciado:

<b>Activo</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>Activo no corriente</b>		
Terrenos	100.000	100.000
Construcciones	82.000	82.000
Amortización acumulada construcciones	(20.000)	(27.000)
Maquinaria	90.000	127.500
Amortización acumulada maquinaria	(10.000)	(15.000)
Inversiones financieras a L.P. en instrumentos de patrimonio	5.000	4.500
	<b>247.000</b>	<b>272.000</b>
<b>Activo corriente</b>		
Materias primas	2.000	3.000
Productos en curso	2.000	1.000
Productos terminados	3.000	5.500
Clientes	15.000	18.000
Deterioro de valor de créditos comerciales	–	(500)
Tesorería	6.000	1.725
	<b>28.000</b>	<b>28.725</b>
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>275.000</b>	<b>300.725</b>

<b>Patrimonio neto y Pasivo</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>Patrimonio neto</b>		
Capital social	140.000	150.000
Socios por desembolsos no exigidos	–	(7.500)
Prima de emisión de acciones	–	2.000
Reservas	30.000	33.800
Resultado del ejercicio	8.000	15.925
Acciones propias	–	(5.000)
Ajustes por valoración de instrumentos financieros	–	350
Subvenciones oficiales de capital	3.500	2.800
	<b>181.500</b>	<b>192.375</b>
<b>Pasivo no corriente</b>		
Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.500	1.350
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	75.000	82.500
	<b>76.500</b>	<b>83.850</b>
<b>Pasivo corriente</b>		
H. P., acreedora por IVA	3.000	4.500
H. P., acreedora por retenciones practicadas	2.000	2.500
H. P., acreedora por impuesto de sociedades	5.000	6.000
Organismos Seguridad Social acreedores	2.000	4.000
Proveedores	5.000	7.500
	<b>17.000</b>	<b>24.500</b>
<b>Total Patrimonio neto y Pasivo</b>	<b>275.000</b>	<b>300.725</b>

En el balance anterior figuran dos cuentas cuyo saldo puede ser tanto deudor como acreedor: Resultado del ejercicio y Ajustes por valoración de instrumentos financieros.

Respecto de la primera de ellas, se soluciona fácilmente, ya que el enunciado proporciona la cuenta de pérdidas y ganancias aparte y se conoce en ella la naturaleza del saldo de la variación de existencias (basta ver los dos balances para saber si aumentan o disminuyen) y el impuesto sobre el beneficio puede tener también saldo deudor o acreedor, pero se deduce fácilmente para llegar al saldo del resultado en el balance.

En cuanto a la segunda, la naturaleza de su saldo se obtiene por diferencia para cuadrar el balance.

Por otra parte, como para el cálculo de las ratios solicitadas no es necesario utilizar la cuenta de pérdidas y ganancias, se omite su análisis.

**b) Situación financiera a corto plazo.**

Indicadores de solvencia a corto plazo	2008	2009
Fondo de maniobra = Activo corriente – Pasivo corriente	11.000	4.225
Solvencia a corto plazo = $\frac{\text{Activo corriente}}{\text{Pasivo corriente}}$	1,65	1,17
Test ácido = $\frac{\text{Activo corriente} - \text{inventarios}}{\text{Pasivo corriente}}$	1,23	0,78
Liquidez = $\frac{\text{Tesorería}}{\text{Pasivo corriente}}$	0,35	0,07

A la vista del cuadro anterior, puede apreciarse que las ratios de solvencia a corto plazo han empeorado en mayor o menor medida, siendo la ratio de liquidez la que ha experimentado el descenso más acusado.

**c) Situación financiera a largo plazo.**

Indicadores de solvencia a largo plazo	2008	2009
Garantía = $\frac{\text{Activo total}}{\text{Pasivo exigible total}}$	2,94	2,78
Autonomía financiera = $\frac{\text{Patrimonio neto}}{\text{Capitales permanentes}}$	0,70	0,69

Los capitales permanentes se componen del patrimonio neto y del pasivo no corriente.

Se puede observar que, a diferencia del cuadro anterior, las ratios de solvencia a largo plazo no presentan cambios destacables.