

SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE GESTIÓN DE HACIENDA (AÑO 2001) ADAPTADO AL PGC 2007

ELENA GÓMEZ DÍAZ

Profesora del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Gestión de Hacienda convocada el 26 de mayo de 2001].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Aplicación del resultado, ampliación de capital, reducción de capital social, contabilidad de un inversor.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Aplicación del resultado, ampliación de capital, reducción de capital, contabilidad de una sociedad inversora.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Valoración de existencias, cambio de criterio contable.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Operaciones de cierre de ejercicio, regularización, impuesto sobre beneficios.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

APLICACIÓN DEL RESULTADO, AMPLIACIÓN DE CAPITAL, REDUCCIÓN DE CAPITAL SOCIAL,
CONTABILIDAD DE UN INVERSOR

ENUNCIADO

La sociedad anónima «AMPASA» presenta con fecha 31-12-20X4 el siguiente balance de situación (expresado en u.m.):

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Investigación	100.000	Capital social	2.000.000
Otro inmovilizado	3.000.000	Reservas voluntarias	100.000
Activo circulante	1.600.000	Resultados negativos de ejercicios anteriores	(1.100.000)
		Pérdidas y ganancias	(3.300.000)
		Deudas a largo plazo	3.000.000
		Deudas a corto plazo	1.000.000
		Pasivo exigible a corto plazo	3.000.000
TOTAL	4.700.000	TOTAL	4.700.000

- La sociedad se constituyó el 02-01-20X1.
- La duración del ejercicio económico coincide con el año natural.
- El valor nominal de las acciones es de 100 u.m. acción.
- El resultado negativo del ejercicio cerrado a 31-12-20X3 ascendió a 500.000 u.m.
- Las deudas a largo y corto plazo corresponden a un préstamo con una entidad de crédito. Los intereses devengados y no vencidos están recogidos –entre otras cuentas– en la partida Pasivo exigible a corto plazo. Este préstamo devenga unos intereses del 9% anual a abonar por años vencidos el día 1 de octubre de cada año. La deuda a corto plazo vence el 30 de julio.

Operaciones realizadas por la sociedad «AMPASA» durante el ejercicio 20X5:

1. Con fecha 01-04-20X5 la sociedad celebró la Junta General Ordinaria de Accionistas en el curso de la cual se aprobó:

- Aplicar el resultado de la sociedad correspondiente al ejercicio 20X4 en los siguientes términos:

Base de reparto:

Pérdidas del ejercicio 20X4	3.300.000
A resultados negativos de ejercicios anteriores	3.300.000

- Aumentar el capital social en 5.000.000 de u.m. mediante la emisión de 50.000 acciones de 100 u.m. de valor nominal cada una, con una prima de emisión de 20 u.m. acción. En el caso de que no se suscriban la totalidad de las acciones, el capital social se ampliará en la cuantía suscrita.

2. El 01-05-20X5 finaliza el plazo para hacer efectiva la ampliación de capital suscribiéndose 40.000 acciones, con desembolso total, en las condiciones previstas en la emisión y en esa fecha se inscribe en el Registro Mercantil. Los gastos de ampliación de capital abonados ascendieron a 180.000 u.m.

3. Con fecha 01-06-20X5 la sociedad celebró Junta General Extraordinaria de Accionistas en el curso de la cual aprobó:

- Reducir el capital social por importe de 1.200.000 u.m., con cargo a pérdidas de ejercicios anteriores, mediante la reducción de 20 u.m. del valor nominal del total de las acciones en circulación.
- Proceder a un nuevo aumento de capital, mediante la emisión de acciones de 80 u.m. de valor nominal cada una y con una prima de emisión de 20 u.m. por acción. La inscripción en el Registro Mercantil se lleva a efecto con fecha 1 de agosto del presente año. Esta ampliación se destina a compensar la deuda y los intereses corridos de dicha deuda hasta la fecha de la ampliación. Por este motivo la sociedad opta por la exclusión del derecho preferente de suscripción.

4. El 01-07-20X5 la sociedad inscribe en el Registro Mercantil la ejecución de la reducción de capital. Los gastos de la reducción abonados ascendieron a 60.000 u.m.

5. El 01-08-20X5 la sociedad inscribe en el Registro Mercantil la escritura de la ampliación de capital por compensación de deudas. Los gastos de la operación abonados ascendieron a 120.000 u.m.

Operaciones realizadas por el Sr. RENTISTA en el año 20X5:

1. El accionista Sr. RENTISTA, que suscribió a la constitución 1.000 acciones, y que en la primera ampliación decide acudir a la misma ejerciendo el 90% de los derechos de suscripción. Los derechos sobrantes no puede ejercerlos al no encontrar compradores. Las acciones cotizan en la Bolsa antes de la ampliación al 85%. Este accionista ha clasificado las acciones como disponibles para la venta y al final del ejercicio anterior su cotización fue del 95%.

Nota informativa para los accionistas de la sociedad «AMPASA»: al cierre del ejercicio (31-12-20X5) las acciones de la sociedad cotizan en el mercado continuo al 120%.

TRABAJO A REALIZAR:

- Anotaciones contables de la sociedad «AMPASA», realizadas en el ejercicio 20X5, de acuerdo con la información descrita en los puntos anteriores.

- Anotaciones contables del accionista Sr. RENTISTA, siguiendo la información descrita para el ejercicio 20X5.

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

1. Contabilidad de «AMPASA».

Número de acciones: $2.000.000/100 = 20.000$ acciones.

Punto 1.

01-04-20X5

Por la aplicación del resultado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	3.300.000	
129	Resultado del ejercicio		3.300.000

Punto 2.

01-05-20X5

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	6.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (50.000 × 120)		6.000.000

Por la suscripción y desembolso total de 40.000 acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.800.000	
190	Acciones o participaciones emitidas (40.000 × 120)		4.800.000

Por la anulación de las acciones no suscritas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	1.200.000	
190	Acciones o participaciones emitidas (10.000 × 120)		1.200.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	4.800.000	
100	Capital social (40.000 × 100)		4.000.000
110	Prima de emisión o asunción (40.000 × 20)		800.000

Por los gastos de ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	180.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		180.000

En este momento la sociedad tiene un capital social de 6.000.000 dividido en 60.000 acciones de 100 u.m. de valor nominal.

Punto 3.

01-06-20X5

Los acuerdos de reducción y ampliación de capital social se contabilizarán cuando se ejecuten las operaciones, por lo que no procede asiento contable.

Punto 4.

01-07-20X5

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la reducción de capital social de 1.200.000 u.m. para sanear pérdidas de ejercicios anteriores, teniendo en cuenta que en esta operación se debe considerar el artículo 163.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA):

«No se podrá reducir el capital con alguna de las finalidades de los números 1.º y 2.º del artículo anterior cuando la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del 10% del capital.»

Por tanto hay que utilizar la Prima de emisión o asunción por el importe de 800.000, no pudiendo utilizar las Reservas voluntarias ya que tienen saldo deudor de 80.000.

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión o asunción	800.000	
100	Capital social	1.200.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		2.000.000

Después de la operación anterior el Capital social tiene un valor nominal de 4.800.000 y está formado por 60.000 acciones de 80 u.m. de valor nominal.

Por los gastos de la reducción que al tratarse de gastos relacionados con operaciones de instrumento de patrimonio propio se imputan a Reservas voluntarias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Punto 5.

01-08-20X5

La ampliación de capital por compensación de deudas está descrita en el artículo 156 del TRLSA:

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

- Que al menos un 25% de los créditos a compensar sean líquidos, vencidos y exigibles y que el vencimiento de los restantes no sea superior a cinco años.
- Que al tiempo de la convocatoria de la Junta se ponga a disposición de los accionistas, en la forma establecida en la letra c) del apartado primero del artículo 144, una certificación del Auditor de Cuentas de la sociedad que acredite que, una vez verificada la contabilidad social, resultan exactos los datos ofrecidos por los administradores sobre los créditos en cuestión. Si la sociedad no tuviere Auditor de Cuentas, la certificación deberá ser expedida por un Auditor a petición de los administradores.»

En nuestro caso los saldos de las cuentas afectadas son:

Deudas a largo plazo	3.000.000
Deudas a corto plazo	1.000.000
Pasivo exigible a corto plazo (intereses año anterior).....	90.000
(4.000.000 × 9% × 3/12)	
Intereses del ejercicio actual	210.000
(4.000.000 × 9% × 7/12)	
TOTAL	4.300.000

Valor de emisión de las acciones	100
Número de acciones a emitir (4.300.000/100)	43.000

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	4.300.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (43.000 × 100)		4.300.000

Por la suscripción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	3.000.000	
521	Deudas a corto plazo	1.000.000	
–	Pasivo exigible a corto plazo	90.000	
662	Intereses de deudas	210.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.300.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	4.300.000	
100	Capital social (43.000 × 80)		3.440.000
110	Prima de emisión o asunción (43.000 × 20)		860.000

Por los gastos de la ampliación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	120.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		120.000

2. Contabilidad del Sr. RENTISTA.

Al inicio del año 20X5 el Sr. RENTISTA tiene los siguientes saldos en su contabilidad:

Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	100.000
(1.000 × 100)	
Valor razonable al 31-12-20X4 (1.000 × 100 × 95%)	95.000
Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	5.000

01-05-20X5. Ampliación de capital.

La relación de canje de la ampliación es de: $50.000/20.000 = 5$ nuevas por 2 antiguas. El Sr. RENTISTA tiene 1.000 acciones antiguas que le proporcionan 1.000 derechos de los que ejerce 900 que le permiten suscribir 2.250 acciones nuevas y pierde los 100 derechos restantes al no poder encontrar compradores en Bolsa.

Por el ajuste de las acciones al valor razonable antes de la ampliación (cotización del 85%):

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	10.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio [$1.000 \times 100 (95\% - 85\%)$]		10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	10.000	
			10.000

Por el desglose de los derechos de suscripción valorándose éstos al valor teórico:

2 antiguas $\times 100 \times 85\%$	170
5 nuevas $\times 100 \times 120\%$	600
7 acciones	770
Valor <i>ex ante</i> ($170/2$)	85
Valor <i>ex post</i> ($770/7$)	110
Valor del derecho.....	-25

Al salir el importe con valor negativo el importe del derecho es cero, por lo que no procede contabilización alguna.

Por las acciones suscritas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	270.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ($2.250 \times 100 \times 120\%$)		270.000

Por los derechos perdidos no procede asiento contable ya que su valor es cero.

01-07-20X5. Reducción de capital por disminución del valor nominal de las acciones:

No procede asiento contable, si bien en este momento tiene 3.250 acciones de 80 de valor nominal que serán valoradas a valor razonable al cierre del ejercicio.

01-08-20X5. Ampliación de capital por compensación de deudas. Esta ampliación de capital no afecta al Sr. RENTISTA al haber sido eliminados los derechos de suscripción.

31-12-20X5. Ajuste de la cartera a valor razonable

Valor contable	355.000
Valor razonable ($3.250 \times 80 \times 120\%$)	312.000
Ajuste a valor razonable	- 43.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	43.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		43.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	43.000	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		43.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

APLICACIÓN DEL RESULTADO, AMPLIACIÓN DE CAPITAL, REDUCCIÓN DE CAPITAL,
CONTABILIDAD DE UNA SOCIEDAD INVERSORA

ENUNCIADO

La sociedad anónima «PAMASA» presenta con fecha 31-12-20X9 el siguiente balance de situación (expresado en u.m.):

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Otro inmovilizado	13.000.000	Capital social	4.000.000
Activo circulante	6.400.000	Prima de emisión de acciones	100.000
		Reservas voluntarias	2.000.000
		Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	-400.000
		Pérdidas y ganancias	1.000.000
			.../...

.../...		Reserva legal	700.000
		Pasivo exigible a largo plazo	5.090.000
		Pasivo exigible a corto plazo	6.910.000
TOTAL	19.400.000	TOTAL	19.400.000

Información complementaria a los datos del balance:

- La duración del ejercicio económico coincide con el año natural.
- El valor nominal de las acciones es de 200 u.m. acción.
- Las acciones propias se adquirieron a comienzos del ejercicio 20X8 a un precio de 1.000 u.m. cada una.

Operaciones realizadas por la sociedad «PAMASA» durante el ejercicio 20X10:

1. El 04-05-20X10 la sociedad celebró la Junta General Ordinaria de Accionistas en el curso de la cual se aprobó:

- Aplicar el resultado de la sociedad correspondiente al ejercicio 20X9 en los siguientes términos:

Base de reparto:

Beneficio del ejercicio 20X9: 1.000.000

Distribución de resultados:

A reserva legal el mínimo permitido por la ley.

Un dividendo por acción de 19,6 u.m.

A reservas voluntarias el resto.

- Aumentar el capital social sin emisión de nuevas acciones con cargo a reservas disponibles y a la reserva legal en la cuantía máxima posible por importe de 2.000.000 de u.m.
- Reducir el capital social por amortización de acciones propias y con cargo a reservas con el fin de evitar la oposición de los acreedores.

2. El 20-05-20X10 abona a través de Bancos el dividendo acordado.

3. El 01-06-20X10 se inscribe la escritura de ampliación de capital en el Registro Mercantil. Los gastos incurridos en la ampliación ascienden a 30.000 u.m. que se abonan por Bancos.

4. El 04-07-20X10 procede a la reducción de capital social por amortización de las acciones propias y ese día se inscribe la escritura en el Registro Mercantil. Los gastos incurridos en el procedimiento, abonados a través de Bancos, ascendieron a 2.000 u.m.

5. El 01-10-20X10 la sociedad llega a un acuerdo con un proveedor, al que debe 4.000.000 de u.m., por el que se procede a cancelar la deuda mediante la entrega de una construcción, que se valora en 2.000.000 de u.m., y el terreno que la sustenta, que se valora también en 2.000.000 de u.m. En la contabilidad de la sociedad aparece valorado el terreno en 1.000.000 de u.m., según coste histórico, mientras que el precio de adquisición de la construcción fue de 3.000.000 de u.m., con una amortización acumulada de 960.000 u.m. a 31-12-20X9. La sociedad viene dotando amortización en cada ejercicio para la construcción a razón de 70.000 u.m.

Operaciones realizadas por la sociedad «RIBERA»:

1. El 10-02-20X10 adquiere en el Mercado de valores 1.000 acciones de «PAMASA» cuando su cotización es del 1.000% con abono por Bancos que incluye en la categoría de activos financieros disponibles para la venta.

2. El 04-05-20X10 tiene conocimiento del dividendo aprobado por la Junta General de Accionistas.

3. El 20-05-20X10 cobra a través de Bancos el dividendo correspondiente.

4. El 01-06-20X10 acude a la ampliación de capital.

5. El 01-10-20X10 llega a un acuerdo con la sociedad «PAMASA» por el que se cancela el crédito contra la misma que tiene como cliente por importe de 4.000.000 de u.m., recibiendo a cambio una construcción con valor razonable de 2.000.000 de u.m. y el terreno sobre el que se asienta con valor razonable de 2.000.000 de u.m. La operación de compra de ambos elementos supone unos gastos de 8.000 de u.m., abonados a través de Bancos. Esta operación supone la ventaja de aproximar el producto al cliente, con el que firma un contrato estable de suministrador preferente. Está previsto que en el ejercicio 20X11 se someta la construcción a una reparación importante que dará como resultado una mejora evidente, aumentando su eficiencia productiva; la cuantía prevista en la reparación se aproxima a 1.000.000 de u.m., mientras tanto la construcción no se encuentra operativa.

6. Al cierre del ejercicio del año 20X10 tiene conocimiento de que la cotización de las acciones fue del 700%. Además conoce en dicha fecha que la sociedad «PAMASA» estima que el resultado del ejercicio es de 2.500.000 u.m. y que está previsto se destine a repartir dividendos a razón de 30 u.m. la acción.

TRABAJO A REALIZAR:

- Anotaciones contables de la sociedad «PAMASA», realizadas en el ejercicio 20X9, de acuerdo con la información descrita en los puntos anteriores.
- Anotaciones contables de la sociedad «RIBERA», siguiendo el orden descrito en los puntos anteriores.

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2**1. Operaciones realizadas por «PAMASA».**

Punto 1.

04-05-20X10

Por la aplicación del resultado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.000.000	
112	Reserva legal ⁽¹⁾		100.000
526	Dividendo activo a pagar ⁽²⁾		392.000
113	Reservas voluntarias		508.000

⁽¹⁾ Artículo 214 del TRLSA.

20% Capital social = $20\% \times 4.000.000 = 800.000$

Reserva legal anterior = 700.000

Dotación: 10% del Resultado del ejercicio = $10\% \times 1.000.000 = 100.000$

⁽²⁾ $20.000 \times 19,6 = 392.000$ lo que supone un dividendo efectivo por acción de $392.000/19.600 = 20$. También podría defenderse que el importe del dividendo fuese de 19,6 u.m. a las acciones en circulación, esto es, $19.600 \text{ acciones} \times 19,6 = 384.160$ u.m. A efectos de solución se sigue la primera alternativa.

Punto 2.

20-05-20X10

Por el pago del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	392.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		392.000

Punto 3.

Al ser una ampliación de capital por elevación del valor nominal de las anteriores, la nueva cifra de capital social será de:

$$4.000.000 + 2.000.000 = 6.000.000 \text{ u.m}$$

$$6.000.000 \text{ u.m.}/20.000 \text{ acciones} = 300 \text{ u.m./acción}$$

Además también hay que tener en cuenta que la sociedad tiene acciones propias a las que corresponden acciones de la ampliación de capital, por lo que la autocartera estará formada a partir de este momento por 4.000 acciones de 300 u.m. de valor nominal con idéntico coste que las anteriores, esto es, 400.000 u.m.

Los asientos relativos a este punto son los siguientes:

Por la elevación del valor nominal de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (20.000 × 100)	2.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		2.000.000

Por la suscripción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	1.800.000	
112	Reserva legal	200.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		2.000.000

Capital social incrementado.....	6.000.000
Saldo anterior de la reserva legal.....	800.000
10% capital social (6.000.000 × 10%)	600.000
Se puede utilizar de la reserva legal	200.000

Por los gastos de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

Punto 4.

04-07-20X10

Por la reducción de capital social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (4.000 × 300)	120.000	
113	Reservas voluntarias	280.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		400.000

Dado que el enunciado señala que la reducción de capital se hace con cargo a reservas, es necesario constituir la reserva por capital amortizado por el importe del valor nominal del capital reducido.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	120.000	
1142	Reserva por capital amortizado		120.000

Por los gastos de reducción de capital social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	2.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.000

Punto 5.

01-10-20X10

En este punto se trata simplemente del pago de una deuda con un inmovilizado material lo que producirá el correspondiente resultado. Antes de efectuar la entrega de los inmovilizados es necesario dotar la amortización referida al periodo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	52.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (70.000 × 9/12)		52.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	4.000.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (960.000 + 52.500)	1.012.500	
			.../...

...			
210	Terrenos y bienes naturales		1.000.000
211	Construcciones		3.000.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		1.012.500

Operaciones de la sociedad «RIBERA».

Punto 1.

10-02-20X10

Por la adquisición de 1.000 acciones de la sociedad «PAMASA»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (1.000 × 200 × 1.000%)	2.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.000.000

Punto 2.

04-05-20X10

Por el reconocimiento del dividendo acordado por la sociedad «PAMASA»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	20.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (1.000 × 20)		20.000

Punto 3.

20-05-20X10

Por el cobro del dividendo de «PAMASA»

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20.000	
545	Dividendo a cobrar		20.000

Punto 4.

01-06-20X10

No procede asiento contable, ya que al tratarse de una ampliación totalmente liberada el coste de adquisición de las acciones suscritas es cero. En este aspecto, el Plan General de Contabilidad (PGC) señala:

«Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.»

Punto 5.

Por el cobro del crédito sobre «PAMASA»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	2.000.000	
231	Construcciones en curso	2.000.000	
430	Clientes		4.000.000

Por los gastos asociados a la adquisición que suponen un mayor importe del precio de adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	4.000	
231	Construcciones en curso	4.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.000

Punto 6.

Al tratarse de activos financieros que están incluidos en la cartera de activos financieros disponibles para la venta al cierre del ejercicio se han de ajustar a valor razonable.

Valor contable.....	2.000.000
Valor razonable (1.000 × 300 × 70%)	2.100.000
Incremento.....	100.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	100.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		100.000

En cuanto a los dividendos que estima que «PAMASA» puede entregar en el futuro porque ha tenido resultados positivos se contabilizarán como ingreso cuando lo acuerde el órgano de administración competente de «PAMASA».

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

VALORACIÓN DE EXISTENCIAS, CAMBIO DE CRITERIO CONTABLE

ENUNCIADO

La sociedad anónima «DIRECTA, SA», dedicada a la comercialización y venta de productos farmacéuticos, ha realizado durante el año 20X10 las siguientes operaciones:

A 1 de enero mantiene en almacén unas existencias iniciales de 200.000 unidades del producto «A», valoradas conforme al criterio del coste medio ponderado, en 18 u.m./unidad. A estos efectos, durante el año 20X9 tan sólo ha realizado dos adquisiciones de producto, el 15 de octubre, de 150.000 unidades a 20 u.m./unidad y el 3 de diciembre de otras 150.000 unidades a 16 u.m./unidad no habiendo existencias iniciales.

Durante el año el volumen de adquisiciones del producto «A» ha tenido el siguiente detalle:

Fecha	Unidades	Precio unitario
2-marzo	35.000	19
27-mayo	70.000	21
3-septiembre	40.000	20
23-noviembre	25.000	20,5

Por su parte, las ventas realizadas de forma sistemática durante todo el ejercicio ascienden a 360.000 unidades, a razón de 30.000 unidades mensuales, contabilizadas siempre a fin de mes, a un precio unitario de 42 u.m./unidad.

Durante el ejercicio económico, la entidad ha tenido que asumir una serie de costes como consecuencia del mantenimiento y gestión de los almacenes de producto terminado que han ascendido a 2.000.000 de u.m. A su vez, las circunstancias del mercado del producto «A», altamente volátil durante el ejercicio y con previsiones similares para ejercicios futuros, han obligado a la sociedad a cambiar el criterio de estimación del valor de las existencias finales considerando mucho más adecuado la aplicación del método FIFO de valoración de *stocks* frente al coste medio ponderado aplicado hasta este momento.

Con fecha 30 de diciembre, el proveedor «ALFA» concede a la sociedad un *rappel* por volumen de compras por importe de 250.000 u.m., derivado, no sólo de estas mercancías, sino de otras compras realizadas. La sociedad entiende que dicho *rappel* no puede ser claramente imputado a unas

determinadas compras, sino que es fruto de la relación permanente y estable con el proveedor durante varios ejercicios económicos.

TRABAJO A REALIZAR:

- Determinación del valor del *stock* final de existencias de producto terminado.
- Contabilización de las operaciones de regularización de existencias.
- Cálculo del resultado de las operaciones de compraventa.

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

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

1. Determinación del valor del *stock* final de producto terminado.

En este caso se produce un cambio de criterio contable ya que la empresa viene valorando sus almacenes por criterio del precio medio ponderado y desea aplicar el FIFO, ambos reconocidos en el PGC como métodos de valoración de existencias.

El PGC regula los cambios de criterio en la norma de registro y valoración 22.^a, la cual se refiere a este aspecto en los siguientes términos:

«Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto».

Criterio del precio medio ponderado.

Las existencias iniciales del año 20X10 (finales del año 20X9) conforme al criterio del precio medio ponderado son:

$$200.000 \times 18 \dots\dots\dots 3.600.000$$

Criterio FIFO.

Año 20X9

	20	16
Existencias iniciales		
Compra 1	150.000	
Compra 2		150.000
Existencias	150.000	150.000
Ventas	-100.000	
Existencias finales año 20X9 = Existencias iniciales año 20X10	50.000	150.000

Siendo su valor:

$$50.000 \times 20 + 150.000 \times 16 = 3.400.000$$

Año 20X10

	20	16	19	21	20	20,5
Existencias iniciales	50.000	150.000				
Ventas enero	-30.000					
Ventas febrero	-20.000	-10.000				
Existencias	0	140.000				
Compra marzo			35.000			
Ventas marzo		-30.000				
Venta abril		-30.000				
Existencias	0	80.000	35.000			
Compra de mayo				70.000		
Ventas de mayo		-30.000				
Ventas de junio		-30.000				
Ventas de julio		-20.000	-10.000			
Ventas de agosto			-25.000	-5.000		
Existencias	0	0	0	65.000		
Compra septiembre					40.000	
Ventas septiembre				-30.000		
Ventas octubre				-30.000		
Existencias	0	0	0	5.000	40.000	
Compra noviembre						25.000
Ventas noviembre				-5.000	-25.000	
Ventas diciembre					-15.000	-15.000
Existencias finales	0	0	0	0	0	10.000

Existencias finales año 20X10 según FIFO: $10.000 \times 20,5 = 205.000$.

2. Contabilización de las operaciones de regularización de existencias.

Al inicio del año 20X10 por el ajuste para reflejar el cambio de criterio de valoración de las existencias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	200.000	
300	Mercaderías		200.000

Al final del año 20X10 por el ajuste de los inventarios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	3.400.000	
300	Mercaderías		3.400.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	205.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		205.000

3. Cálculo de las operaciones de compraventa.

Ventas de l año 20X10 (30.000 unidades × 12 meses × 42)	15.120.000
Menos coste de ventas	-6.642.500
Resultado de las operaciones de compraventa	8.477.500

Este resultado se verá incrementado por los *rappels* y disminuido por los costes de mantenimiento que no se incluyen dado que el ejercicio habla del resultado de las operaciones de compraventa.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

OPERACIONES DE CIERRE DE EJERCICIO, REGULARIZACIÓN, IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

ENUNCIADO

El balance de saldos de la firma «DARSA», a 30 de diciembre de 20X10 presenta el siguiente detalle resumido (expresado en u.m.):

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Clientes	5.000.000	Capital social	55.000.000
Inmovilizado material	30.000.000	Reserva legal	2.000.000
Investigación	7.000.000	Amortización acumulada del inmovilizado material	2.000.000
Desarrollo	8.000.000	Amortización acumulada de gastos de investigación y desarrollo	12.000.000
Gastos financieros	1.500.000	Provisión para impuestos	5.000.000
Compras de materia prima	53.000.000	Diferencias positivas de cambio	2.000.000
Gastos anticipados	200.000	Acreedores comerciales	3.500.000
Activos por diferencias temporarias deducibles	350.000	Ingresos excepcionales	6.000.000
Diferencias negativas de cambio	500.000	Ventas productos terminados	200.000.000
Gastos de personal	85.000.000	Hacienda Pública, acreedora conceptos fiscales	300.000
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	400.000	Devoluciones de compras	1.000.000
Productos terminados	2.000.000	Deudas a largo plazo	4.200.000
Materias primas	1.050.000	Reversión del deterioro de créditos comerciales	1.000.000
Servicios exteriores	50.000.000		
Tesorería	50.000.000		
Total saldos deudores	294.000.000	Total saldos acreedores	294.000.000

Las operaciones pendientes de contabilizar son las siguientes:

- Los productos terminados en almacén a cierre de ejercicio ascienden a un 10% de la producción del año. Para su valoración se incorpora, además del coste de la materia prima consumida, un 20% de los gastos de personal y un 35% de los gastos de servicios exteriores. Al cierre no hay existencias de materias primas.
- Como consecuencia de un procedimiento fiscal abierto, la sociedad es condenada a abonar indemnizaciones por valor de 4.000.000 de u.m. Dicha indemnización no tiene carácter deducible en el Impuesto sobre Sociedades. La sociedad dotó la provisión para impuestos que figura en contabilidad en el ejercicio anterior.
- Los gastos de investigación y desarrollo que figuran en balance, al resultar fracasado el proyecto, son directamente imputados a resultados. Dicha partida tampoco tiene la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.
- El inmovilizado material, que no incluye terrenos, se amortiza de media en un 5% anual. El máximo fiscal permitido, teniendo en cuenta los diferentes componentes, es del 4%.
- La cuenta Activos por diferencias temporarias deducibles se refiere a un deterioro por operaciones comerciales no admitida fiscalmente, y que ha sido revertida en el presente ejercicio económico.
- La cuantía de las deducciones y bonificaciones fiscales sobre cuota asciende a 1.011.500 u.m.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Contabilizar las operaciones pendientes.

2. Contabilizar el gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades. Tipo de gravamen 30%.
3. Regularización y cierre de cuentas a 31 de diciembre.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

1. Contabilidad de las operaciones pendientes.

Punto 1.

Para obtener las existencias finales de productos terminados hay que calcular su coste de producción al cual se refiere la NRV 10.^a del PGC en los siguientes términos:

«El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto.

También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.»

Consumo de materias primas.

Existencias iniciales	1.050.000
Compras netas (53.000.000 – 1.000.000)	52.000.000
TOTAL	53.050.000
Existencias finales	0
Consumo	53.050.000
TOTAL	53.050.000

Coste de producción y existencias finales de productos terminados.

Consumo de materias primas	53.050.000
Gastos de personal (85.000.000 × 20)	17.000.000
Servicios exteriores (50.000.000 × 35)	17.500.000
TOTAL	87.550.000
Existencias finales de productos terminados	8.755.000

Por la regularización de los productos terminados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
712	Variación de existencias de productos terminados	2.000.000	
350	Productos terminados		2.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados	8.755.000	
712	Variación de existencias de productos terminados		8.755.000

Por la regularización de las materias primas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	2.000.000	
310	Materias primas		2.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas	1.050.000	
611	Variación de existencias de materias primas		1.050.000

Punto 2.

Por el reconocimiento de la deuda definitiva y la eliminación del exceso de la provisión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
141	Provisión para impuestos	5.000.000	
475	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales		4.000.000
7951	Exceso de provisión para impuestos		1.000.000

Punto 3.

El PGC indica en la NRV 6.^a: «Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en caso de que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio».

Por tanto, procede darlos de baja:

Código	Cuenta	Debe	Haber
280	Amortización acumulada de gastos de investigación y desarrollo	12.000.000	
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible	3.000.000	
200	Investigación		7.000.000
201	Desarrollo		8.000.000

Punto 4.

Por la amortización del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (30.000.000 × 5%)	1.500.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.500.000

Puntos 5 y 6.

En estos puntos se trata de información que será utilizada en la liquidación del impuesto.

Regularización

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	195.550.000	
66	Gastos financieros		1.500.000
601	Compras de materias primas		53.000.000
668	Diferencias negativas de cambio		500.000
64	Gastos de personal		85.000.000
62	Servicios exteriores		50.000.000
611	Variación de existencias de materias primas		1.050.000
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible		3.000.000
681	Amortización del inmovilizado material		1.500.000
			195.550.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
768	Diferencias positivas de cambio	2.000.000	
778	Ingresos excepcionales	6.000.000	
712	Ventas de productos terminados	200.000.000	
608	Devoluciones de compras y operaciones similares	1.000.000	
794	Reversión del deterioro de créditos comerciales	1.000.000	
712	Variación de existencias de productos terminados	6.755.000	
795	Exceso de provisiones	1.000.000	
129	Resultado del ejercicio		217.755.000

Beneficio antes de impuestos = 217.755.000 – 195.550.000 = 22.205.000

2. Conciliación del Impuesto sobre Sociedades, incorporando un cuadro de conciliación entre el resultado contable y la base imponible fiscal.

RESULTADO CONTABLE	22.205.000
+/- Ajustes	
<i>Diferencias permanentes</i>	
Indemnizaciones	-1.000.000
	.../...

.../...	
Gastos I+D	+3.000.000
<i>Diferencias temporarias con origen en el ejercicio</i>	
Amortizaciones	+300.000
Provisión para insolvencias	-1.000.000
BASE IMPONIBLE	23.505.000
Tipo de gravamen	30%
CUOTA ÍNTEGRA	7.051.000
Deducciones y bonificaciones	-1.011.500
CUOTA LÍQUIDA	6.040.000
Retenciones y pagos a cuenta	-400.000
CUOTA DIFERENCIAL	5.640.000

Los asientos derivados de la anterior liquidación relativos al gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades son los siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	6.040.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		400.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		5.640.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles amortizaciones (300.000 × 30%)	90.000	
6301	Impuesto diferido		90.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	300.000	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles deterioro operaciones comerciales (1.000.000 × 30%)		300.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido		210.000
129	Resultado del ejercicio	6.250.000	
6300	Impuesto corriente		6.040.000

Beneficio después de impuesto = 22.205.000 – 6.250.000 = 15.955.000

Cierre de la contabilidad.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	55.000.000	
112	Reserva legal	2.000.000	
			.../...

.../...			
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	3.500.000	
410	Acreedores comerciales	3.500.000	
475	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales	4.300.000	
171	Deudas a largo plazo	4.200.000	
129	Resultado del ejercicio	15.955.000	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	5.640.000	
430	Clientes		5.000.000
21	Inmovilizado material		30.000.000
480	Gastos anticipados		200.000
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		90.000
350	Productos terminados		8.755.000
57	Tesorería		50.050.000