

SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE INSPECTORES DE HACIENDA DE LA COMUNIDAD DE MADRID

SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ

Profesor del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Inspectores de Hacienda de la Comunidad de Madrid, convocada por Orden 434/2006, de 8 de febrero (BOCM del 27)]

Sumario

Caso 1. Contabilidad financiera:

1. Operaciones de inmovilizado. Permuta comercial. Deudas no comerciales. Subvenciones de capital.
2. Operaciones de inmovilizado. Adquisición y provisión para desmantelamiento, retiro y rehabilitación.
3. Valoración de existencias. Deterioro.
4. Activos financieros. Cartera de negociación. Ampliación de capital. Derechos de suscripción.

Caso 2. Contabilidad de sociedades. Distribución del resultado.

Caso 3. Contabilidad de sociedades. Dividendos pasivos pendientes. Accionistas morosos. Emisión de duplicados. Reducción de capital social.

Caso 4. Operaciones financieras. Empréstitos de anualidades constantes: anualidad, títulos amortizados en cada sorteo y cuadro.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

CONTABILIDAD FINANCIERA. OPERACIONES DE INMOVILIZADO. PERMUTA COMERCIAL. DEUDAS NO COMERCIALES. SUBVENCIONES DE CAPITAL. OPERACIONES DE INMOVILIZADO. ADQUISICIÓN Y PROVISIÓN PARA DESMANTELAMIENTO, RETIRO Y REHABILITACIÓN. VALORACIÓN DE EXISTENCIAS. DETERIORO. ACTIVOS FINANCIEROS. CARTERA DE NEGOCIACIÓN. AMPLIACIÓN DE CAPITAL. DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

ENUNCIADO

La sociedad «SEBULCOR, S.A.» se constituyó el 1 de abril de 2008. Contabiliza sus operaciones de acuerdo con el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007.

Conteste a las cuestiones planteadas a continuación sin tener en consideración aspectos de carácter fiscal.

1. OPERACIONES DE INMOVILIZADO. PERMUTA COMERCIAL. DEUDAS NO COMERCIALES. SUBVENCIONES DE CAPITAL

A 1 de enero de 2009 figura en el balance de la sociedad la cuenta «Equipos para procesos de información», que corresponde a un ordenador de alta capacidad adquirido el 1 de abril de 2008 por 20.000 € y al que se estimó una vida útil de cuatro años sin valor residual; método de amortización números dígitos decrecientes.

El 1 de octubre de 2009 este ordenador se cambia por una furgoneta cuyo valor de mercado es de 15.000 €. Recibe de la Comunidad de Madrid una subvención no reintegrable que cubre el 80% de este importe.

El proveedor del equipo valora el ordenador entregado por «SEBULCOR, S.A.» en 3.000 €, pudiéndose considerar como valor razonable. El 70% del importe a pagar se satisface al contado; el resto se pagará en dos plazos de igual cuantía, el primero con vencimiento el 1 de octubre de 2010, y el segundo con vencimiento el 1 de octubre de 2011. El tipo de interés fijado contractualmente para este aplazamiento es del 6%. La periodificación de este interés se hará linealmente.

SE PIDE:

- a) Calificación contable de esta operación.
- b) Anotaciones contables correspondientes a 2009. La furgoneta se amortiza linealmente considerando que su vida útil es de seis años. En este ejercicio no se produce deterioro.
- c) Anotaciones correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011 teniendo en cuenta que, realizados los correspondientes test de deterioro al final de dichos ejercicios, se obtienen los siguientes resultados:

	2010	2011
Valor en uso	10.000	8.000
Valor razonable	12.000	10.000
Gastos de venta	1.000	1.000

Nota: $\frac{1 - (1 + 0,06)^{-2}}{0,06} = 1,8333926.$

2. OPERACIONES DE INMOVILIZADO. ADQUISICIÓN Y PROVISIÓN PARA DESMANTELAMIENTO, RETIRO Y REHABILITACIÓN

El 1 de mayo de 2009, la sociedad compra una máquina por 300.000 €, si bien el proveedor concede a «SEBULCOR, S.A.» un descuento comercial del 5% de ese importe. El 50% del precio facturado por el proveedor del inmovilizado se paga al contado y el resto el 1 de mayo de 2010, cargándose por ello un 4% del precio aplazado.

El transporte de la máquina hasta la fábrica corresponde al adquirente, pagando por este concepto 20.000 € al transportista y 2.000 € por el seguro de viaje. Tiene que satisfacer a un especialista unos gastos de instalación de 10.000 €. Todas las labores de transporte e instalación se realizaron el día de la adquisición.

Se estima que la vida útil de la máquina es de cinco años, al final de los cuales habrá que hacer frente a unos gastos de desmantelamiento de 15.000 €. La máquina se amortiza linealmente y el tipo de interés aplicable es del 6%.

A finales de 2010 se produce una retasación de los gastos de desmontaje hasta los 25.000 € debido a los cambios en la legislación medioambiental de la Comunidad de Madrid.

SE PIDE:

- Anotaciones contables correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010.
- Asiento de amortización de la máquina correspondiente a 2011.

Nota:

$$(1 + 0,06)^{-5} = 0,747258172$$

$$(1 + 0,06)^{8/12} = 1,039610308$$

$$(1 + 0,06)^{20/12} = 1,101986926$$

$$(1 + 0,06)^{-40/12} = 0,823468737$$

3. VALORACIÓN DE EXISTENCIAS. DETERIORO

La sociedad «SEBULCOR, S.A.» se dedica a la fabricación de un único producto, para lo que utiliza una sola materia prima. Los datos relativos a su proceso fabril durante el ejercicio 2009 son los siguientes:

Materia prima		
Concepto	Cantidad kg	Precio por unidad (€/kg)
Existencias iniciales	5.000	25
Compras 1-3-2009	20.000	30
Compras 1-7-2009	30.000	29
Existencias finales	10.000	

Productos terminados		
Concepto	Cantidad uds.	Valor (€/ud.)
Existencias iniciales	500	50
Existencias finales	1.000	
Ventas	29.500	

Al inicio del ejercicio no había existencias iniciales de productos en curso. Al final del ejercicio 2009 había 1.000 unidades en curso con un grado de avance del 50%.

Los costes fijos del proceso de fabricación son únicamente los derivados de la amortización de la máquina del punto anterior del supuesto. Además se incurre en los siguientes costes variables:

- a) Mano de obra 150.000
 b) Suministros 25.000

SE PIDE:

- a) Calcular el valor de las existencias finales de 2009 de materias primas, productos en curso y productos terminados, sabiendo que el convenio de valoración utilizado por la empresa es el coste medio ponderado.
- b) Contabilizar si procede deterioro de valor en cada uno de los inventarios teniendo en cuenta los siguientes datos:
- Las materias primas tienen un valor de reposición de 25 €.
 - Los costes comerciales y de las redes de distribución son de 10 € por producto.
 - El precio de venta de los productos terminados es de 55 €.

- Se estima que los costes de producción necesarios para finalizar los productos en curso ascenderán a 20.000 €.
- El ejercicio pasado no se contabilizaron deterioros.

4. ACTIVOS FINANCIEROS. CARTERA DE NEGOCIACIÓN. AMPLIACIÓN DE CAPITAL. DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

El 3 de diciembre de 2009, y con el objeto de invertir especulativamente un excedente de tesorería, «SEBULCOR, S.A.» adquiere 2.000 acciones del «BANCO DE SEPÚLVEDA» que cotizan en ese momento a 15 €, siendo su valor nominal de 5 € por acción. Con anterioridad a esa fecha el «BANCO DE SEPÚLVEDA» había acordado en junta general el reparto de un dividendo 1 € por título, que será abonado el 20 de diciembre. Esta adquisición supone unos gastos de 250 €.

El último día de cotización de 2009, las acciones del «BANCO DE SEPÚLVEDA» se valoraban a 12 € la acción.

El 3 de marzo de 2010 vende en Bolsa la mitad de los títulos anteriores por 20 € la acción. El banco en el que están depositadas las acciones le cobra unos gastos de corretaje del 5% del importe total de la operación.

El 30 de mayo de 2010 el «BANCO DE SEPÚLVEDA» amplía capital mediante la puesta en circulación de 1 acción nueva emitida a la par por cada 5 antiguas. El valor nominal de las acciones emitidas es de 5 €, siendo la cotización en el momento anterior a la ampliación de 17 € por acción. La sociedad vende la mitad de sus derechos de suscripción a 1,5 € cada uno. Acude a la ampliación de capital con los derechos restantes haciendo los desembolsos correspondientes por banco.

La cotización de las acciones a 31 de diciembre de 2010 es de 11 € por acción.

SE PIDE:

Realizar los asientos correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

1. OPERACIONES DE INMOVILIZADO. PERMUTA COMERCIAL. DEUDAS NO COMERCIALES. SUBVENCIONES DE CAPITAL

a) Calificación contable de la operación.

Se trata de una permuta, ya que el Plan General de Contabilidad (PGC) en su norma de registro y valoración 2.^a «Inmovilizado material», apartado 1.3. «Permutas», señala:

«A efectos de este PGC, se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de estos con activos monetarios.»

Además esta operación se calificará como permuta de carácter comercial, ya que la recepción de un bien muy diferente del entregado supondrá:

- a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o
- b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último.

Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

b) Anotaciones contables correspondientes a 2009. La furgoneta se amortiza linealmente considerando que su vida útil es de seis años. En este ejercicio no se produce deterioro.

Valor del vehículo recibido	15.000
Valor razonable de los equipos entregados	3.000
Diferencia a pagar: 15.000 – 3.000.....	12.000

- Al contado: $12.000 \times 70\% = 8.400$
- Aplazado: $12.000 \times 30\% = 3.600$

La parte aplazada se abonará en plazos iguales con vencimiento los días 1 de octubre de los años 2010 y 2011.

El importe de cada uno de estos plazos será:

$$3.600 = \text{Pago} \times 1,8333926$$

$$\text{Pago} = 1.963,57$$

En este caso el tipo de interés efectivo coincidirá con los intereses devengados en cada ejercicio

Fecha	Deuda viva	Intereses	Pago	Amortización	Coste amortizado
1-10-2010	3.600,00	216,00	1.963,57	1.747,57	1.852,43
1-10-2011	1.852,43	111,15	1.963,57	1.852,43	0

Sin embargo, el enunciado establece que los intereses se imputen linealmente por lo que se sigue este criterio en la solución.

A 1 de enero de 2009, los saldos de las cuentas relativas al ordenador entregado son:

Equipos para procesos de información	20.000
Amortización acumulada del inmovilizado material	6.000
$(2.000 / 10) \times (4 / 12)$	

1 de octubre

Por la amortización del equipo desde el 1 de enero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	5.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material $\left(20.000 - \frac{4 \cdot \frac{3}{12} + 3 \cdot \frac{6}{12}}{10}\right)$		5.000

Por la permuta de los equipos por los elementos de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	15.000,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (6.000 + 5.000)	11.000,00	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	6.000,00	
217	Equipos para procesos de información		20.000,00
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.400,00
523	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		1.852,52
173	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.747,58

Por la recepción de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (15.000 × 80%)	12.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		12.000

31 de diciembre

Por la amortización de los elementos de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	625	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (15.000 / 6 × 3 / 12)		625

Por la imputación de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	500	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio (12.000 / 6 × 3 / 12)		500

Por la imputación de la carga financiera:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	54	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (3.600 × 6% × 3 / 12)		54

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

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	12.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		500
130	Subvenciones oficiales de capital		11.500

c) **Anotaciones correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011 teniendo en cuenta que, realizados los correspondientes test de deterioro al final de dichos ejercicios, se obtienen los siguientes resultados:**

	2010	2011
Valor en uso	10.000	8.000
Valor razonable	12.000	10.000
Gastos de venta	1.000	1.000

AÑO 2010

1 de octubre

Por la imputación de la carga financiera de la deuda originada por la adquisición del vehículo, teniendo en cuenta que la cuenta «Proveedores de inmovilizado a corto plazo» (523) no puede superar su importe nominal (1.963,57):

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($3.600 \times 6\% \times 9 / 12$)	162	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		162

Por el pago de parte de la deuda que vence en este momento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.963,57	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.963,57

Por la reclasificación a corto plazo de la parte de la deuda reconocida contablemente, cuyo vencimiento es el 1 de octubre de 2011:

Código	Cuenta	Debe	Haber
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	1.852,43	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.852,43

31 de diciembre

Por los intereses devengados por la deuda de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($1.852,43 \times 6\% \times 3 / 12$)	27,79	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		27,79

Por la amortización del vehículo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (15.000 / 6)		2.500

Por el traspaso a resultados de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	2.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio (12.000 / 6)		2.000

Según establece la norma de registro y valoración 2.^a apartado 2.2 se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material puede estar deteriorado, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Valor contable (15.000 – 625 – 2.500)	11.875
Importe recuperable	11.000
Deterioro	875

En cuanto a la contabilización del deterioro, hay que tener presente que el 80% del valor del activo está subvencionado, y según se establece en la norma de registro y valoración 18.^a, se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que estos hayan sido financiados gratuitamente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	175	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	700	
218	Elementos de transporte (875 × 80%)		700
291	Deterioro de valor del inmovilizado material (875 × 20%)		175

También, según la mencionada norma, las subvenciones asociadas a activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias, se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción

a la dotación a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance, por lo que:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	700	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio (875 × 80%)		700

Al cierre del ejercicio por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	700	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		700

AÑO 2011

1 de octubre

Por los intereses devengados por la deuda de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (1.852,43 × 6% × 3 / 12)	83,35	
523	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		83,35

Por el pago:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.963,57	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.963,57

31 de diciembre

Los cálculos previos para dotar la amortización son los siguientes:

Valor contable al inicio del ejercicio (11.875 – 700 – 175)..... 11.000

Vida útil pendiente al inicio del año: 4 años y 9 meses

Nueva cuota de amortización: [(11.000 / 57) × 12] 2.315,79

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.315,79	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.315,79

En cuanto a la imputación de la subvención:

Saldo inicial de la subvención (12.000 – 500 – 2.700)	8.800,00
Imputación anual [(8.800 / 57) × 12]	1.852,63

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	1.852,63	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio		1.852,63

Cálculo deterioro:

Valor contable (11.000 – 2.315,79)	8.684,21
Importe recuperable	9.000,00
Diferencia	315,79

Al estar subvencionado el 80% de la inversión, solo puede revertir al pérdida correspondiente al 20% restante:

$$315,79 \times 20\% = 63,16$$

Al ser el importe recuperable mayor que el valor contable se producirá reversión del deterioro previamente contabilizado. El tratamiento contable de esta operación está regulado en el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 2.^a del PGC:

«Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.»

Valor inicial	15.000
Amortización acumulada (2.500 × 2,25 años)	5.625
Valor contable	9.375
Deterioro contabilizado	175
Reversión deterioro	63,16

Código	Cuenta	Debe	Haber
291	Deterioro de valor del inmovilizado material	63,16	
791	Reversión del deterioro del inmovilizado material		63,16

En el proceso de cierre del ejercicio, por la regularización de las cuentas del grupo 8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	1.852,63	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		1.852,63

2. OPERACIONES DE INMOVILIZADO. ADQUISICIÓN Y PROVISIÓN PARA DESMANTELAMIENTO, RETIRO Y REHABILITACIÓN

a) Anotaciones contables correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010.

1 de mayo de 2009

Por la adquisición de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (300.000 × 95%)	285.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (285.000 × 50%)		142.500
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (285.000 × 50%)		142.500

Por los gastos de transporte, seguro y montaje, que según establece la norma de registro y valoración 2.ª son de mayor importe del precio de adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	32.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		32.000

También formará parte del valor de la maquinaria, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo.

El valor actual de los gastos de desmantelamiento, aplicando el tipo de interés que proporciona el enunciado del ejercicio, es:

$$15.000 \times 1,06^{-5} = 11.208,87$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	11.208,87	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		11.208,87

Con respecto al asiento anterior se ha considerado que la maquinaria se ha adquirido con un propósito distinto a la producción de existencias, ya que si este hubiese sido el caso, los movimientos de la cuenta «Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado» (143) hubiesen sido análogos a los de la cuenta «Provisión para otras responsabilidades» (142) y, por tanto, el valor actualizado de la provisión habría tenido como cargo cuentas del grupo 6 y no mayor importe de la maquinaria, según establece el PGC en las definiciones y relaciones contables de la cuenta 143.

El precio de adquisición de la maquinaria, después de las operaciones anteriores, será:

$$285.000 + 32.000 + 11.208,87 = 328.208,87$$

31 de diciembre de 2009

Por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(328.208,87 / 5) × (8 / 12)]	43.761,18	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		43.761,18

Por la actualización de la provisión para desmantelamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	443,99	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación [11.208,87 (1 + 0,06) ^{8/12} - 11.208,87]		443,99

Por la imputación de los intereses de la deuda derivada de la adquisición de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas [(142.500 × 0,04) × (8 / 12)]	3.800	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		3.800

1 de mayo de 2010

Por el vencimiento de la deuda del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	146.300	
662	Intereses de deudas	1.900	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		148.200

31 de diciembre de 2010

Por la amortización del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	65.641,77	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (328.208,87 / 5)		65.641,77

Por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	699,17	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado [11.208 (1 + 0,06) ^{20/12} - (11.208,87 + 443,99)]		699,17

Por la retasación de la provisión para desmantelamiento:

Valor contable provisión para desmantelamiento	12.352,03
Nuevo valor ajustado (25.000 × 1,06 ^{-40/12})	20.586,72
Incremento	8.234,69

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	8.234,69	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		8.234,69

b) Asiento de amortización de la máquina correspondiente a 2011.

Por la amortización del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	68.112,18	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		68.112,18

El valor neto contable de la maquinaria al inicio del año 2011 era:

$$328.208,87 - 43.761,18 - 65.641,77 + 8.234,69 = 227.040,61$$

Y la cuota anual de amortización teniendo que la vida útil pendiente es de 40 meses:

$$(227.040,61 / 40) \times 12 = 68.112,18$$

Aunque el enunciado no lo solicita, por la actualización de la provisión por desmantelamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	1.235,20	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (20.586,72 × 0,06)		1.235,20

3. VALORACIÓN DE EXISTENCIAS. DETERIORO

- a) Calcular el valor de las existencias finales de 2009 de materias primas, productos en curso y productos terminados, sabiendo que el convenio de valoración utilizado por la empresa es el coste medio ponderado.

Materias primas

Concepto	kg	Precio	Importe
Existencias iniciales	5.000	25	125.000
Compra 1	20.000	30	600.000
Compra 2	30.000	29	870.000
TOTAL	55.000	29	1.595.000
Consumo	45.000	29	1.305.000
Existencias finales	10.000	29	290.000
TOTAL	55.000	29	1.595.000

Las unidades consumidas se obtienen a partir del dato que proporciona el enunciado del supuesto de las existencias finales.

Código	Cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	125.000	
310	Materias primas		125.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas	290.000	
611	Variación de existencias de materias primas		290.000

Productos terminados

Para determinar el importe de las existencias finales de productos terminados hay que calcular el coste de producción del período.

Conceptos	Importes
Consumo de materias primas	1.305.000,00
Amortizaciones	43.761,18
Mano de obra directa	150.000,00
Suministros	25.000,00
Coste de la producción del período	1.523.761,18
Unidades equivalentes	
Empezadas y terminadas (fabricadas)	30.000
Existencias finales en curso (1.000 × 50%)	500
Total	30.500
Coste unitario (1.523.761,18 / 30.500)	49,96

El número de las unidades fabricadas en el período se puede obtener a partir de la siguiente igualdad:

$$\text{Existencias iniciales} + \text{Fabricadas} = \text{Vendidas} + \text{Existencias finales}$$

$$500 + \text{Fabricadas} = 29.500 + 1.000$$

$$\text{Fabricadas (empezadas y terminadas)} = 30.000$$

Una vez determinado el número de unidades fabricadas en el período, el valor de las existencias finales de productos terminados –valorados el precio medio ponderado–, es el siguiente:

Concepto	Número de unidades	Precio	Importe
Existencias iniciales	500	50,00	25.000,00
Fabricadas	30.000	49,96	1.498.800,00
TOTAL	30.500	49,9606	1.523.800,00
Coste de ventas	29.500	49,9606	1.473.839,34
Existencias finales	1.000	49,9606	49.960,64
TOTAL	30.500	49,9606	1.523.800

Código	Cuenta	Debe	Haber
712	Variación de existencias de productos terminados	25.000	
350	Productos terminados		25.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados	49.960,64	
712	Variación de existencias de productos terminados		49.960,64

Productos en curso

El importe de los productos en curso será:

$$1.000 \times 50\% \times 49,96 = 24.980$$

Y teniendo en cuenta que no hay existencias iniciales, el reflejo de las existencias finales será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
330	Productos en curso	24.980	
710	Variación de existencias de productos en curso		24.980

b) Contabilizar si procede deterioro de valor en cada uno de los inventarios teniendo en cuenta los siguientes datos:

- Las materias primas tienen un valor de reposición de 25 €.
- Los costes comerciales y de las redes de distribución son de 10 € por producto.
- El precio de venta de los productos terminados es de 55 €.
- Se estima que los costes de producción necesarios para finalizar los productos en curso ascenderán a 20.000 €.
- El ejercicio pasado no se contabilizaron deterioros.

Según la norma de registro y valoración 10.^a, cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Según establece el Marco Conceptual, el valor neto realizable de un activo es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

Materias primas

Según establece la NRV 10.^a «Existencias», en el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Valor contable (10.000 × 29)	290.000
Valor neto realizable (10.000 × 25)	250.000
Deterioro	40.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	40.000	
392	Deterioro de valor de las materias primas		40.000

Productos terminados

Valor contable (1.000 × 49,9606)	49.960,64
Valor neto realizable [1.000 × (55 – 10)].....	45.000,00
Deterioro	4.960,64

Código	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	4.960,64	
395	Deterioro de valor de los productos terminados		4.960,64

Productos en curso

Valor contable	24.980
Valor neto realizable [1.000 (55 – 10) – 20.000]	25.000
	+20

En este caso, al ser el valor neto realizable superior al valor contable no procede reconocer deterioro.

4. ACTIVOS FINANCIEROS. CARTERA DE NEGOCIACIÓN. AMPLIACIÓN DE CAPITAL. DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

Al tratarse de una inversión de carácter especulativo, la inversión en acciones de «SEBULLOR, S.A.» será clasificada en la categoría de «activos financieros para negociar», ya que se trata de activos adquiridos con el propósito de venderlos a corto plazo.

3 de diciembre de 2009

Por la adquisición de los instrumentos de patrimonio, teniendo en cuenta que los activos financieros para negociar 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. Los costes de transacción se reconocerán como gastos del ejercicio.

Por otro lado, según establece el apartado 2.8 de la norma de registro y valoración 9.^a del PGC, los dividendos devengados con anterioridad al momento de la adquisición se registrarán de forma independiente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (2.000 × 14)	28.000	
545	Dividendo a cobrar (2.000 × 1)	2.000	
669	Otros gastos financieros	250	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.000 × 15 + 250)		30.250

20 de diciembre de 2009

Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.000	
545	Dividendo a cobrar		2.000

31 de diciembre de 2009

Valor contable	28.000
Valor razonable (2.000 × 12)	24.000
Pérdida	4.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	4.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		4.000

3 de marzo de 2010

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (1.000 × 20 × 95%)	19.000	
669	Otros gastos financieros (1.000 × 20 × 5%)	1.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (1.000 × 12)		12.000
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		8.000

30 de mayo de 2010

En primer lugar se ajustan los instrumentos de patrimonio al valor razonable existente antes de la ampliación de capital.

Valor contable (1.000 × 12)	12.000
Valor razonable (1.000 × 17)	17.000
Beneficio	5.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	5.000	
7630	Beneficios de cartera de negociación		5.000

Cálculo del valor del derecho de suscripción:

5 antiguas \times 5 euros \times 340 85

1 nueva \times 5 euros \times 100 5

Valor *ex ante* = $85 / 5 = 17$

Valor *ex post* = $90 / 6 = 15$

Valor de derecho de suscripción = $17 - 15 = 2$

Por la segregación de los derechos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540-	Derechos de suscripción (1.000 \times 2)	2.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		2.000

Por la venta de 500 derechos de suscripción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (500 \times 1,5)	750	
666	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda (500 \times 0,5)	250	
540-	Derechos de suscripción (500 \times 2)		1.000

Por los 500 derechos que se ejercen:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (100 \times 15)	1.500	
540-	Derechos de suscripción (500 \times 2)		1.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (100 \times 5)		500

31 de diciembre de 2010

Por el ajuste a valor razonable:

Valor contable (1.100 \times 15) 16.500

Valor razonable (1.100 \times 11) 12.100

Pérdida 4.400

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	4.400	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		4.400

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES. DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO

ENUNCIADO

La sociedad anónima «TRIPLE X» ha obtenido en el último ejercicio un beneficio de 9.000 € y presenta en su balance de situación las siguientes cuentas:

100	Capital social	120.000
112	Reserva legal	15.000
110	Prima de emisión o asunción	55.000
121	Resultados negativos ejercicios anteriores	(80.000)

Tras varios ejercicios con pérdidas, los accionistas quieren justificar ante sus respectivos cuñados la inversión que realizaron hace años y pretenden que se destine a dividendos la mayor cantidad posible del beneficio del ejercicio.

SE PIDE:

Ayude a los accionistas a ganar puntos con sus cuñados y realice una aplicación del resultado de la sociedad donde se reparta el mayor dividendo que las restricciones del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas permitan.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

El patrimonio neto de la sociedad «TRIPLE X» es el siguiente:

Conceptos	Importe
Capital social	120.000
Reserva legal	15.000
Prima de emisión o asunción	55.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-80.000
Resultado del ejercicio	9.000
Total patrimonio neto	119.000

Por su parte el artículo 213.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establece: «Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social.»

En nuestro caso:

$$119.000 < 120.000$$

por lo que no es posible ninguna distribución de dividendos.

Aunque el enunciado del ejercicio no lo solicita el asiento de la aplicación del beneficio sería el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	9.000	
112	Reserva legal		900
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		8.100

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES. DIVIDENDOS PASIVOS PENDIENTES. ACCIONISTAS MOROSOS.
EMISIÓN DE DUPLICADOS. REDUCCIÓN DE CAPITAL SOCIAL

ENUNCIADO

Los administradores de la sociedad anónima «TRIPLE X» (cuyo capital está compuesto por 300.000 acciones de 10 € nominales, emitidas al 150% y desembolsadas en el 60%) deciden exigir a sus accionistas un dividendo pasivo del 20%. Vencido el plazo fijado para realizar el desembolso, accionistas titulares de 9.000 acciones no satisfacen el dividendo solicitado. El conflicto está servido.

La sociedad, ante esta situación, no quiere reclamar judicialmente el dividendo a sus accionistas morosos y opta por enajenar las acciones por cuenta y riesgo de estos y así quitarse de encima a semejantes imprevistos. Para ello, emite duplicados de las acciones con unos gastos de emisión de 4.500 € y procede a enajenar por cuenta de los morosos 4.000 acciones al 170% desembolsando los nuevos accionistas la totalidad del precio de emisión.

Por las restantes 5.000 acciones morosas, la sociedad al no encontrar accionistas interesados en ellas, acuerda reducir capital.

La sociedad, y ya terminamos, liquida con los accionistas morosos, cargándoles unos intereses de demora de 1.500 €.

SE PIDE:

Haga las anotaciones contables pertinentes a los hechos descritos y realice los comentarios jurídicos y contables que estime oportunos y que argumenten las anotaciones realizadas.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

Por la solicitud del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos	600.000	
103	Socios por desembolsos no exigidos (300.000 × 2)		600.000

Por el reconocimiento de los desembolsos realizados por los titulares de 291.000 acciones y de 9.000 acciones en mora:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (291.000 × 2)	582.000	
55800	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos (9.000 × 2)	18.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos		600.000

Por la emisión de los duplicados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
–	Duplicados de acciones (9.000 × 15)	135.000	
–	Acciones anuladas		135.000

Por los gastos de emisión de los duplicados, que se repercuten a los accionistas morosos, por lo que se les anotan en su cuenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
55810	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos	4.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.500

Por la venta de 4.000 duplicados con beneficio y reconocimiento del mismo para los accionistas morosos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (4.000 × 10 × 170%)	68.000	
–	Duplicados de acciones (4.000 × 15)		60.000
55810	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos (4.000 × 2)		8.000

Por la reducción de capital social correspondiente a los 5.000 duplicados no vendidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (5.000 × 10)	50.000	
110	Prima de emisión o asunción (5.000 × 5)	25.000	
–	Duplicados de acciones (5.000 × 15)		75.000

Por la liquidación a los accionistas cuyos duplicados han sido vendidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
–	Acciones anuladas (4.000 × 15)	60.000	
103	Socios por desembolsos no exigidos (4.000 × 2)		8.000
55810	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos [4.000 × 2 + 4.500 (4.000 / 9.000) – 8.000]		2.000
769	Otros ingresos financieros		1.500
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		48.500

El cálculo extracontable correspondiente a esta liquidación es el siguiente:

Desembolsado hasta la fecha	44.000
(4.000 × 10 × 60% + 4.000 × 5)	
Más beneficio venta duplicados	8.000
Menos gastos emisión duplicados	–2.000
Menos intereses	–1.500
Total	48.500

Por la liquidación a los accionistas cuyos duplicados no han sido vendidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
–	Acciones anuladas (5.000 × 15)	75.000	
103	Socios por desembolsos no exigidos (5.000 × 2)		10.000
55810	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos		12.500
778	Ingresos excepcionales		52.500

El importe de los ingresos excepcionales se obtiene de la siguiente forma:

Desembolsado hasta la fecha	55.000
(5.000 × 10 × 60% + 5.000 × 5)	
Menos gastos emisión duplicados	–2.500
Total	52.500

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

OPERACIONES FINANCIERAS. EMPRÉSTITOS DE ANUALIDADES CONSTANTES: ANUALIDAD, TÍTULOS AMORTIZADOS EN CADA SORTEO Y CUADRO

ENUNCIADO

La empresa «X» emite un empréstito con las siguientes características:

- Títulos emitidos: 10.000
- Nominal del título: 1.000 €
- Cupón anual ($c \times i$) = 120 €
- Duración = 4 años
- Sorteos anuales, amortizándose los títulos por el nominal.
- Anualidad constante.

SE PIDE:

- Anualidad del empréstito.
- Número de títulos amortizados cada año.
- Cuadro de amortización del empréstito.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

Anualidad del empréstito

El equilibrio financiero de la operación es:

$$N_1 C = a a_{n|i}$$

$$10.000 \times 1.000 = a \times a_{4|0,12}$$

El tipo de interés se obtiene a partir del dato del cupón:

$$C \times i = 120; 1.000 \times i = 120$$

$$i = 0,12$$

Despejando, la anualidad teórica del empréstito es:

$$3.292.344,36$$

Número de títulos amortizados cada año:

$$M_1 = \frac{a - I}{C} = \frac{3.292.344,36 - 10.000 \times 120}{1.000} \dots\dots\dots 2.092,34$$

$$M_2 = M_1 (1 + i) = 2.092,34 \times 1,12 \dots\dots\dots 2.343,42$$

$$M_3 = M_2 (1 + i) = 2.343,42 \times 1,12 \dots\dots\dots 2.624,63$$

$$M_4 = M_3 (1 + i) = 2.624,63 \times 1,12 \dots\dots\dots 2.939,59$$

Sumando las partes enteras se obtienen 9.998 títulos y redondeando los años que tienen la fracción decimal más alta, los títulos que se amortizan cada año son:

M ₁	2.092
M ₂	2.343
M ₃	2.625
M ₄	2.940
	10.000

Cuadro de amortización del empréstito

Años	Títulos vivos	Intereses	Títulos amortizados	Anualidad teórica
1	10.000	1.200.000	2.092	3.292.000
2	7.908	948.960	2.343	3.291.960
3	5.565	667.800	2.625	3.292.800
4	2.940	352.800	2.940	3.292.800
		3.169.560	10.000	