

 **FERNANDO VALLEJO TORRECILLA***Economista. Profesor asociado. Universidad de Navarra*

---

## *Sumario:*

---

- Caso 1.** Contabilidad financiera: Adquisición de inmovilizado material con intereses. Cambio de amortización y provisión por reparaciones. Adquisición de página web. Subvenciones. Personal. Anticipos. Derechos de suscripción. Periodificación de intereses. Provisión de existencias. Impuesto sobre Sociedades.
- Caso 2.** Contabilidad de sociedades: Accionista moroso. Ampliación con cargo a reservas. Reparto del resultado y dividendos en especie. Patrimonio neto a efectos de reducción de capital social.
- Caso 3.** Contabilidad de costes: Costes históricos.

[Supuestos propuestos en la Oposición para Gestores de Hacienda del Gobierno de Navarra (Convocatoria de 24 de febrero de 2005)].

## NORMAS PARA LA RESOLUCIÓN

1. Se le proponen a continuación supuestos 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 Vd. 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), sin perjuicio de que deba realizar, además, los cálculos necesarios para obtener las cifras que intervienen en dichos asientos o responder a algunas cuestiones, cuando se deduzcan del enunciado o se planteen expresamente en el mismo.
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, considere, para simplificar sus cálculos, que **su duración es igual a un año**.
5. Contabilice las operaciones que se le proponen utilizando los **criterios del Plan General de Contabilidad, de las Resoluciones del ICAC y de las consultas al mismo**. 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, **utilice cuentas con las denominaciones del Plan, 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, 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 (572) Bancos, c/c**.
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

#### ENUNCIADOS

#### 1. ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO MATERIAL CON INTERESES

El 1 de octubre de este ejercicio nuestra empresa adquiere elementos de transporte por 750.000 €, satisfaciendo en efectivo en ese momento 300.000 €. Acuerda con el vendedor cancelar el resto mediante dos anualidades de 240.000 € cada una, a pagar el 30 de septiembre del próximo año y del siguiente. Del cuadro de amortización de esta operación se deduce que los importes de capital amortizado son 220.140 € para el primer año de vida de este préstamo y 229.860 € para el segundo.

***SE PIDE:** Realizar los asientos relativos a este ejercicio.*

#### 2. CAMBIO EN AMORTIZACIÓN Y PROVISIÓN POR REPARACIONES.

Nuestra sociedad tiene en su balance una maquinaria, cuyo coste de adquisición fue de 30.000 €, con una vida útil de doce años. Antes de practicar la dotación correspondiente al ejercicio actual, la amortización acumulada asciende a 10.000 €. En ese momento consideramos que, a causa de la obsolescencia, a la maquinaria sólo le quedan cinco años de vida útil, incluido el ejercicio actual.

Por otro lado, en ejercicios anteriores nuestra empresa comenzó a dotar la provisión para grandes reparaciones, correspondiente a una maquinaria que debe ser sometida cada cinco años a importantes mejoras, de manera que, al cierre del ejercicio anterior, se había procedido a la dotación correspondiente a cuatro períodos, por cuatro montantes iguales, con un importe total de 128.000 €.

En el ejercicio actual dota un importe igual al dotado en cada uno de los períodos anteriores y, al finalizar el mismo, lleva a cabo la reparación, por la que satisface 172.000 €.

***SE PIDE:** Realizar los asientos relativos al ejercicio actual.*

### 3. ADQUISICIÓN DE UNA PÁGINA WEB

El 1 de octubre satisfacemos a una empresa de servicios informáticos 46.000 € por la creación de la página web de nuestra empresa, 5.000 € como pago de servicios de asesoramiento y consultoría recibidos por dicho concepto y 3.000 € por los cursos de formación que han recibido los empleados encargados de mantener y actualizar dicha página web. También se satisfacen 6.000 € correspondientes al derecho a utilizar durante tres años un dominio en el que alojar aquella web. La web entró en funcionamiento en aquella fecha.

**SE PIDE:** Realizar todos los asientos relativos al presente ejercicio.

### 4. SUBVENCIONES

El primer día del ejercicio actual nuestra empresa recibe las siguientes subvenciones de la Comunidad Autónoma:

- 50.000 € como ayuda a la creación de empleo por la transformación de un contrato eventual en un puesto fijo de duración indefinida.
- 700.000 € por la compra de una maquinaria, que adquirió por ese mismo importe y que se amortiza linealmente en diez años sin valor residual; en el momento de recibir la subvención la maquinaria comenzaba su tercer año de vida útil.

**SE PIDE:** Realizar los asientos relativos al ejercicio actual.

### 5. CONTABILIZACIÓN DE GASTOS DE PERSONAL

La nómina de nuestra empresa está constituida por un salario bruto de 120.000 €, con una retención del 24% por IRPF y del 6% por Seguridad Social a cargo de los empleados. Asimismo, descuenta de la nómina 1.200 € por gastos de actividades sociales recuperados de los trabajadores. Al finalizar el ejercicio no se ha realizado ninguno de los pagos en efectivo que puedan derivarse de estos conceptos.

Nuestra empresa dota, además, un fondo de pensiones interno por 2.400, al que reconoce, además, intereses imputables al mismo por 200, correspondientes al ejercicio.

Por otro lado, realiza aportaciones por 800 € a una entidad independiente para cubrir pensiones futuras de sus trabajadores, contabiliza una subvención a la Escuela de Formación Profesional de la empresa por 900 € y suscribe primas por contratos de seguros de vida del personal por 700 €.

Finalmente, reconoce aportaciones a la Seguridad Social a su cargo por 8.000 € (pendientes de pago) y satisface a algunos de sus empleados, por incapacidad laboral transitoria, 3.000 € a cargo de la entidad gestora obligada, como consecuencia del acuerdo de colaboración con la misma.

**SE PIDE:** Realizar los asientos derivados del enunciado.

## 6. ASIENTOS VARIOS

En el ejercicio en curso nuestra empresa:

- a) Dota el fondo de reversión por la cantidad correspondiente al ejercicio, teniendo en cuenta que debe devolver, a los diez años de su adquisición, unas instalaciones, adquiridas al comienzo del ejercicio en curso por un importe de 300.000 €. Su valor residual es nulo y se amortizan en un período de veinte años. Se estima que en el momento de la reversión serán necesarias unas reparaciones en las instalaciones por un importe igual al 10% de su valor neto contable en aquel momento.
- b) Al cierre del ejercicio actual, considera que los importes correspondientes a reparaciones a efectuar en el próximo ejercicio por garantías post venta relacionadas con los productos vendidos en su actividad ordinaria ascienden a 3.000 €.
- c) Descuenta en el banco dos efectos de 300.000 € cada uno, con vencimiento a 180 días. El descuento se realiza al 12% anual de interés simple, que el banco calcula tomando el año comercial, sin que existan otros gastos. Al vencimiento de ambos, dentro del ejercicio actual, uno de ellos resulta impagado, por lo que el banco nos lo devuelve con 5.000 € de gastos.

***SE PIDE:*** Realizar los asientos relativos al ejercicio en curso.

## 7. ANTICIPOS. VENTAS COBRADAS MEDIANTE TARJETAS DE CRÉDITO

Nuestra empresa satisface por anticipado, en el ejercicio actual, 10.000 €, correspondientes al 50% del presupuesto acordado por la revisión y puesta a punto de los equipos informáticos de la empresa. Más adelante, finalizada la revisión, dentro del mismo ejercicio actual, satisfacemos el resto del importe previsto.

Por otro lado, existe sin contabilizar en nuestra empresa una venta por 100.000 € que el banco nos ha abonado en el momento de realizarla, con un descuento del 4%, correspondiente a la comisión que percibe por tratarse de un cobro mediante tarjetas de crédito.

***SE PIDE:*** Realizar los asientos relativos al ejercicio actual.

## 8. OPERACIONES CON DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

Nuestra empresa adquirió en Bolsa en el ejercicio anterior 16.000 acciones, de 5 € nominales cada una, de otra sociedad, cuando el título cotizaba a 8,43 €. La inversión equivale al 5% del capital de la emisora. Al cierre la cotización era de 7,98, por lo que se procedió a dotar la provisión correspondiente, al ser dicho valor inferior a la cotización media del último trimestre y al valor patrimonial del título.

En el ejercicio actual, la sociedad emisora amplía su capital, emitiendo 2 acciones nuevas, de igual valor nominal que las existentes, con una prima de emisión del 20% sobre el nominal, por cada 7 acciones existentes en circulación. El valor teórico del derecho de suscripción en esta ampliación es de 0,40 € por derecho.

Nuestra sociedad vende 9.000 derechos a 0,45 € cada uno, y suscribe las acciones que corresponden a los derechos restantes.

No existen gastos en ninguna de las operaciones. La sociedad calcula el valor teórico del derecho de suscripción a partir de la cotización bursátil del momento anterior al inicio de la ampliación de capital.

**SE PIDE:** Realizar los asientos relativos al ejercicio actual.

## 9. PERIODIFICACIÓN DE INTERESES EN OBLIGACIONES

El 1 de octubre del año anterior nuestra empresa suscribió obligaciones por un importe de 3.000 €, cuyo nominal nos será reintegrado íntegramente al finalizar la vida del empréstito, que es de cuatro años. Los intereses, que se satisfacen el 1 de octubre de cada año, se calculan al 12% de interés simple.

**SE PIDE:** Contabilizar, únicamente, los asientos correspondientes al ejercicio en curso.

## 10. PROVISIÓN DE EXISTENCIAS CON ACUERDO DE VENTA

Al realizar el inventario de fin de ejercicio, nuestra empresa encuentra una partida de materias primas, con un precio de adquisición de 4.000, cuyo valor estimado de realización se ha reducido a la mitad de dicho importe. En el balance del ejercicio anterior estas existencias figuraban con una provisión de 500 €.

Establece, no obstante, un compromiso de venta para cederlas a otra empresa, interesada en ellas, estipulando un precio de 3.000 € para esta operación y que la entrega se realice en el primer mes del próximo ejercicio. Se estima que los gastos de transporte, que asumirá nuestra empresa, originados por la venta, ascenderán a 300 €.

**SE PIDE:** Realizar los asientos relativos al ejercicio actual.

## 11. IMPUESTO DE SOCIEDADES (I)

Hace cuatro años nuestra empresa obtuvo un resultado negativo, por un importe de 30.000 €, por el que no reconoció el correspondiente activo por pérdidas a compensar, al estimar que no se daban las condiciones previstas para ello por la normativa vigente. Sin embargo, al cierre del ejercicio actual, considera que han cambiado las circunstancias y procede a reconocer el crédito contra Hacienda por este concepto, con la intención de deducir aquellas pérdidas en un ejercicio próximo.

Por otro lado, en el ejercicio anterior nuestra empresa reconoció en balance una diferencia temporal, correspondiente al primer año de arrendamiento en *leasing* de una maquinaria, para la que el gasto fiscalmente deducible fue de 18.000 €, mientras que la suma de intereses y amortización reconocidos contablemente fue de 15.000 €. Sin embargo, a partir del ejercicio actual, no será posible considerar gasto deducible alguno por este concepto.

El tipo impositivo es el 35%.

**SE PIDE:** Realizar, en su caso, los asientos relativos al ejercicio actual.

## 12. IMPUESTO DE SOCIEDADES (II)

Antes del cierre del ejercicio, una vez anotadas todas las operaciones, pero con el gasto por el Impuesto de Sociedades pendiente todavía de determinar, la cuenta de pérdidas y ganancias de nuestra empresa tiene un saldo acreedor de 20.000 €.

En el balance aparecen partidas por los conceptos fiscales y por las cantidades que se indican:

- 700 € originados por la amortización de una maquinaria, cuyo precio de adquisición fue de 10.000 €, que se amortiza contablemente con una cuota constante en cuatro años y fiscalmente en el mismo período, con una cuota decreciente, de 4.000, 3.000, 2.000 y 1.000 en cada año, dado que se autoriza para la misma la amortización acelerada en ese ámbito. Al final del ejercicio actual se cumple el tercer año de vida de la maquinaria. No existe valor residual.
- 3.150 € por una provisión para insolvencias que fue considerada gasto contable en el ejercicio anterior, deducible en el ejercicio actual.
- 1.750 € debidos a unas pérdidas, obtenidas en un ejercicio anterior, a compensar en el actual.

En relación con el ejercicio actual, sabemos que:

- Nuestra empresa amortiza la maquinaria según lo previsto y compensa fiscalmente la totalidad de las pérdidas de ejercicios anteriores, pero la provisión para insolvencias sólo resultará deducible por las dos terceras partes del importe inicialmente previsto, habiéndose perdido definitivamente el carácter de gasto deducible por el resto.
- Un gasto registrado contablemente por un importe de 2.000 €, no es, ni se espera que resulte en un futuro, fiscalmente deducible.
- Existen unas bonificaciones en la cuota, que no se consideran periodificables, por 1.200.

El tipo impositivo es el 35% en todos los ejercicios.

**SE PIDE:** Contabilización de los asientos relativos al gasto por Impuesto de Sociedades.

ADVERTENCIAS IMPORTANTES AL OPOSITOR PARA RESOLVER LOS APARTADOS 13, 14 Y 15,

*Se le proponen a continuación tres apartados en los que, a partir de las indicaciones del auditor, se deben realizar determinados ajustes en la contabilidad de nuestra sociedad.*

*Se piden únicamente los asientos necesarios para realizar las correcciones indicadas por el auditor, aceptándolas íntegramente. No se contempla, por tanto, balance ni cuenta de pérdidas y ganancias, ni tampoco asientos de ejercicios anteriores, si bien es lógico que en algunos casos estos últimos deban tenerse en cuenta para practicar los ajustes en el ejercicio actual.*

### 13. EXISTENCIAS NO INCLUIDAS, CORRECCIÓN EN PROVISIÓN Y GASTOS DE ESTABLECIMIENTO

Antes de practicar la regularización de existencias correspondiente a este ejercicio, se descubre que una partida de mercaderías, por importe de 6.000 €, no fue incluida en el saldo de existencias finales del ejercicio anterior.

Por otro lado, antes de practicar la dotación a la provisión correspondiente a este ejercicio, se comprueba que a 31 de diciembre pasado no se alteró la provisión por depreciación de este tipo de existencias, que aparecía al comienzo de dicho ejercicio por 17.000, a pesar de que se estimó que el importe de las deterioradas había descendido en 5.000 €.

Por otro lado, el auditor considera que unos determinados importes, recogidos como gastos por suministros en la cuenta de resultados del ejercicio actual, por un importe de 1.200 €, pueden considerarse gastos de primer establecimiento.

### 14. SANCIÓN POR IVA

En el ejercicio actual nuestra empresa ha contabilizado una liquidación que le practica la administración tributaria, por el IVA correspondiente a un ejercicio anterior, imputando a la cuenta (678), Gastos extraordinarios, el total de los importes contemplados en la misma, que ascienden a 4.700 €, cuyo desglose es el siguiente:

Cuota adicional: 1.500 €.

Sanción: 3.000 €.

Intereses de demora: 200 €, de los cuales el 10% corresponden al ejercicio en curso.

El auditor considera que alguno de estos conceptos no está adecuadamente registrado, por lo que deben practicarse los ajustes oportunos.

### 15. PROVISIÓN POR INVERSIONES FINANCIERAS CALCULADA INCORRECTAMENTE

Durante el ejercicio anterior, nuestra sociedad adquirió en Bolsa, como inversión temporal, 5.000 acciones, de 5 euros nominales cada una, cotizadas a 9,35 €, sin gastos, incluyendo en su balance esta inversión por su valor de adquisición.

A comienzos del presente ejercicio ha percibido un dividendo de 0,52 € por acción, que había sido acordado por la sociedad emisora antes de la compra y que nuestra sociedad ha contabilizado como un ingreso financiero.

Al finalizar el ejercicio anterior, se dotó una provisión por depreciación de estos títulos, calculada comparando el precio de adquisición con la cotización media del último trimestre, que era de 9,07 €, sin tener en cuenta que la cotización del último día del ejercicio era de 8,75 €.

A la vista de estos datos, nuestra sociedad debe realizar los ajustes necesarios en relación con el precio de adquisición de los títulos y con la provisión dotada en el ejercicio anterior.

**SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1****1. ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO MATERIAL CON PAGO APLAZADO****Normativa aplicada:**

PGC-NV 2.<sup>a</sup>, apartado 2.

Resolución ICAC de 30-7-1991, norma sexta.

**Comentarios:**

No se han capitalizado los intereses devengados en el período en la cuenta que recoge el elemento de transporte por suponer que éste entra en funcionamiento desde el momento de su adquisición, como suele ser habitual en este tipo de bienes.

Por otra parte, no se ha efectuado ningún asiento relativo a la amortización del elemento, por no facilitar datos al respecto el enunciado.

**Cálculos justificativos:**

Calcularemos los intereses totales de la operación y su imputación temporal.

Total a pagar .....	780.000
Precio al contado .....	750.000
Intereses por aplazamiento .....	30.000

Y en cuanto a la distribución temporal de los intereses anteriores, tendremos:

	<b>1.<sup>a</sup> anualidad</b>	<b>2.<sup>a</sup> anualidad</b>
Anualidad .....	240.000	240.000
Amortización .....	220.140	229.860
<b>Intereses .....</b>	<b>19.860</b>	<b>10.140</b>

Los intereses correspondientes al período octubre-diciembre del año en curso son:

$$\frac{1}{4} \text{ de } 19.860 = 4.965.$$

**Contabilización:**

Por la adquisición a terceros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2280	<i>Elementos de transporte</i>	750.000	
2720	<i>Gastos por intereses diferidos en adquisición de inmovilizado</i>	30.000	
572X	<i>Banco X, c/c</i>		300.000
5230	<i>Proveedores de inmovilizado a corto plazo</i>		240.000
1730	<i>Proveedores de inmovilizado a largo plazo</i>		240.000

Por los intereses devengados al cierre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6620	<i>Gastos financieros</i>	4.965	
2720	<i>Gastos por intereses diferidos en adquisición de inmovilizado</i>		4.965

**2. CAMBIO EN AMORTIZACIÓN Y PROVISIÓN POR REPARACIONES****Normativa aplicada:**

PGC-NV 21.<sup>a</sup>

Resolución ICAC de 30-7-1991, norma séptima.

**Comentarios:**

Se trata de una rectificación en la cuota anual de amortización, debido a un cambio en uno de los parámetros de cálculo, en este caso la vida útil que, por obsolescencia, se ve reducida respecto de la estimación inicial, lo cual incide en la cuota de amortización de los años restantes. Al no tratarse de un error sino de un cambio de estimación, no supone la rectificación de las cuotas de amortización de ejercicios anteriores.

**Cálculos justificativos:**

Nueva cuota de amortización = Valor en libros al cierre del ejercicio/Vida útil restante modificada:

$$(30.000 - 10.000) / 5 \text{ años} = 4.000 \text{ €/año}$$

Respecto de la provisión para grandes reparaciones, la dotación anual es:  $128.000/4 = 32.000$ .

**Contabilización:**

Por la amortización de la maquinaria al cierre, con la nueva cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6823	<i>Amortización maquinaria</i>	4.000	
2823	<i>Amortización acumulada maquinaria</i>		4.000

Por la dotación a la provisión para grandes reparaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6220	<i>Reparaciones y conservación</i>	32.000	
1430	<i>Provisión para grandes reparaciones</i>		32.000

Y por la aplicación de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1430	<i>Provisión para grandes reparaciones (5 × 32.000)</i>	160.000	
6220	<i>Reparaciones y conservación (por la diferencia no cubierta con la provisión)</i>	12.000	
572X	<i>Banco X, c/c</i>		172.000

**3. ADQUISICIÓN Y GASTOS RELACIONADOS CON UNA PÁGINA WEB****Normativa aplicable:**

PGC-NV 5.<sup>a</sup>, apartado e).

Resolución ICAC de 21-1-1992, norma sexta.

Consulta ICAC-BOICAC 44, consulta 1.

**Comentarios:**

Se plantea el tratamiento contable aplicable a una página web encargada a terceros, junto con una serie de gastos adicionales (asesoramiento y formación del personal). Estos últimos no son susceptibles de capitalización.

Hemos supuesto que el importe de las aplicaciones es *relevante* para la empresa, pues de lo contrario *todos* los desembolsos deberían ser anotados en cuentas de gastos. También suponemos que la empresa no se dedica a la comercialización de este tipo de aplicaciones y que se espera que dichas aplicaciones tengan proyección económica en ejercicios futuros. Se han supuesto todos los gastos activados devengados en el propio ejercicio.

La amortización se hace en el plazo máximo permitido por las normas, 5 años, al no proporcionar el enunciado ningún plazo inferior.

### Cálculos justificativos:

Cuota de amortización anual = 46.000 € / 5 años = 9.200 €/año.

Cuota que corresponde al ejercicio: 9.200 €/año × ¼ año = 2.300.

### Contabilización:

Por los servicios informáticos pagados para la elaboración de la página web:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2150	Aplicaciones informáticas	46.000	
572X	Banco X, c/c.		46.000

Por el resto de gastos (consultoría y cursos de formación), que no tienen carácter de capitalizables:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6232	Servicios informáticos	5.000	
6231	Cursos de formación		8.000
572X	Banco X, c/c	3.000	

Y por la cuota trienal de alojamiento en el dominio, recogiendo en el activo la parte no consumida en el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6232	Servicios informáticos	500	
4800	Gastos anticipados	5.500	
572X	Banco X, c/c.		6.000

Y por la amortización de la aplicación para el trimestre octubre-diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6817	<i>Amortización inmovilizado material</i>	2.300	
2817	<i>Amortización acumulada inmovilizado material</i>		2.300

#### 4. SUBVENCIONES OFICIALES POR CREACIÓN DE EMPLEO Y POR ADQUISICIÓN DE MAQUINARIA

##### Normativa aplicada:

PGC-NV 20.<sup>a</sup>

Consulta ICAC-BOICAC 40, consulta 10.

Consulta ICAC-BOICAC 53, consulta 3.

##### Comentarios:

Se trata de dos subvenciones oficiales obtenidas: una por creación de empleo y otra por inversión en maquinaria. En ambos casos ya se han cumplido los requisitos exigidos para su concesión.

Respecto de la primera de ellas, procede su imputación total al resultado del ejercicio, tal y como establece la consulta al ICAC-BOICAC 53.

En cuanto a la obtenida por la adquisición de la maquinaria, se obtiene en un ejercicio posterior a la entrada en funcionamiento de ésta.

En este caso, procede un ajuste en la cuenta que recoge la subvención, en el ejercicio que ha sido concedida y por el importe acumulado que hubiera correspondido imputar a resultados en los años en que se ha amortizado la maquinaria con anterioridad a la obtención de la subvención. De esta forma, en el tercer año de vida de la maquinaria y siguientes, la dotación por amortización y el traspaso en la misma proporción a ingresos de la subvención coincidirán en el importe anotado en la cuenta de resultados.

##### Cálculos justificativos:

Cuota de amortización anual de la maquinaria =  $700.000 \text{ €} / 10 \text{ años} = 70.000 \text{ €/año}$ .

Ajuste en la cuenta de la subvención en el ejercicio en que es concedida:  $2 \text{ años} \times 70.000 \text{ €/año} = 140.000 \text{ €}$ .

Traspaso a resultados de la subvención (años 3 a 10):  $(700.000 - 140.000) / 8 \text{ años} = 70.000 \text{ €/año}$ .

**Contabilización:**

Por la obtención de la subvención por creación de empleo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572X	Banco X, c/c	50.000	
7400	Subvenciones oficiales a la explotación		50.000

Por la obtención de la subvención por la adquisición de maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572X	Banco X, c/c	700.000	
1301	Subvenciones de capital de la Comunidad Autónoma.		700.000

Por el ajuste de la misma al corresponder al tercer año de vida de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1301	Subvenciones de capital de la Comunidad Autónoma	140.000	
7790	Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores		140.000

Y por el importe de la amortización del año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6823	Amortización maquinaria	70.000	
2823	Amortización acumulada maquinaria		70.000

Por el traspaso a resultados de la misma proporción de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1301	Subvenciones de capital de la Comunidad Autónoma	70.000	
7751	Subvenciones oficiales traspasadas al resultado del ejercicio		70.000

## 5. CONTABILIZACIÓN DE GASTOS DE PERSONAL

### Normativa aplicada:

PGC-parte tercera.

PGC-NV 19.<sup>a</sup>

Consulta ICAC-BOICAC 54, consulta 1.

### Contabilización:

Por los conceptos relacionados con la nómina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6400	<i>Sueldos y salarios</i>	120.000	
4751	<i>Hacienda Pública, acreedor por retenciones IRPF</i>		28.800
4760	<i>Organismos de la Seguridad Social, acreedores</i>		7.200
7550	<i>Ingresos por servicios al personal</i>		1.200
4650	<i>Remuneraciones pendientes de pago</i>		82.800

Por la cuota de empresa de seguros sociales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6420	<i>Seguridad Social a cargo de la empresa</i>	8.000	
4760	<i>Organismos Seguridad Social, acreedores</i>		8.000

Por las prestaciones por ILT pagadas por cuenta de la Seguridad Social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4710	<i>Organismos Seguridad Social, deudores</i>	3.000	
572X	<i>Banco X, c/c</i>		3.000

Por la dotación al fondo interno de pensiones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6430	<i>Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones</i>	2.400	
1400	<i>Provisión para pensiones y obligaciones similares</i>		2.400

Por la imputación de los rendimientos (intereses) generados por los recursos en que se encuentra materializado el fondo (suponemos que el ingreso generado ya se encuentra contabilizado con anterioridad):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6690	<i>Otros gastos financieros</i>	200	
1400	<i>Provisión para pensiones y obligaciones similares</i>		200

Por la aportación al fondo externo (lo suponemos pagado, dada la naturaleza de este tipo de operaciones):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6430	<i>Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones</i>	800	
572X	<i>Banco X, c/c</i>		800

Y por el resto de gastos de personal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6490	<i>Subvención EFP</i>	900	
6491	<i>Primas de seguros de vida del personal</i>	700	
572X	<i>Banco X, c/c</i>		1.600

## 6. FONDO DE REVERSIÓN. GARANTÍA POST VENTA. DESCUENTO DE EFECTOS

### Normativa aplicada:

PGC-parte tercera.

Resolución ICAC de 21-1-92, norma tercera, apartados 4 y 5.

Consulta ICAC-BOICAC 40, consulta 1.

### Comentarios y cálculos justificativos:

#### a) Fondo de reversión

Calcularemos en primer lugar el valor en libros de las instalaciones en el momento de la reversión.

Puesto que se habrán amortizado (suponemos que de forma lineal) durante la mitad de su vida útil estimada, dicho valor será:

$$\frac{300.000 \text{ €}}{20 \text{ años}} \times (20 - 10) \text{ años} = 150.000 \text{ €}$$

A esta cifra hay que añadirle los gastos que se producen en el momento de la reversión:

$$150.000 + 10\% \text{ s}/150.000 = 165.000$$

La dotación anual (la suponemos constante, al no haber otra información) será:

$$\frac{165.000 \text{ €}}{10 \text{ años}} = 16.500 \text{ €/año}$$

*b) Garantía post venta*

No requiere cálculos. Simplemente hay que dotar una provisión por el importe estimado.

*c) Descuento de papel comercial*

Descuento:  $600.000 \times (180/360) \times 0,12 = 36.000$ .

Valor descontado o líquido = Nominal – Descuento =  $600.000 - 36.000 = 564.000$ .

Suponemos que los efectos vencen en el ejercicio pues en otro caso los intereses por descuento, al menos desde un punto de vista teórico, deberían periodificarse, aunque no suele ser práctica habitual.

**Contabilización:**

a) Por la dotación al fondo de reversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6900	Dotación al fondo de reversión	16.500	
1440	Fondo de reversión		16.500

b) Por la garantía post venta estimada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6950	<i>Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico</i>	3.000	
4990	<i>Provisión para garantía post venta</i>		3.000

c) Por las operaciones relacionadas con los efectos de la cartera:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4311	<i>Efectos comerciales descontados</i>	600.000	
4310	<i>Efectos comerciales a cobrar</i>		600.000

Y por el líquido abonado por el banco:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572X	<i>Bancos X, c/c</i>	564.000	
6640	<i>Intereses por descuento de efectos</i>	36.000	
5208	<i>Deudas por efectos descontados</i>		600.000

Por los atendidos a su vencimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5208	<i>Deudas por efectos descontados</i>	300.000	
4311	<i>Efectos comerciales descontados</i>		300.000

Y por los devueltos por el banco, considerando que los gastos de devolución no tienen naturaleza financiera:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5208	<i>Deudas por efectos descontados</i>	300.000	
6261	<i>Gastos de devolución de efectos</i>	5.000	
572X	<i>Bancos X, c/c</i>		305.000

Y por la reclasificación de los impagados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4315	<i>Efectos comerciales impagados</i>	300.000	
4311	<i>Efectos comerciales descontados</i>		300.000

## 7. ANTICIPOS. VENTAS CON TARJETA DE CRÉDITO

### Normativa aplicada:

PGC-NV 18.<sup>a</sup>

Consulta ICAC-BOICAC 51, consulta 1.

### Contabilización:

Por el anticipo concedido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4170	<i>Anticipo a acreedores por prestaciones de servicios (*)</i>	10.000	
572X	<i>Banco X, c/c</i>		10.000

(\*) También, dependiendo del carácter que tenga el que presta el servicio (proveedor habitual o no), se podía haber utilizado la cuenta 4070, *Anticipos a proveedores*.

Una vez efectuada la revisión, aplicado el anticipo y liquidado el resto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6232	<i>Servicios informáticos</i>	20.000	
4179	<i>Anticipo a acreedores por prestaciones de servicios</i>		10.000
572X	<i>Banco X, c/c</i>		10.000

Por la venta con el descuento por utilización de tarjetas de crédito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572X	<i>Banco X, c/c</i>	96.000	
6691	<i>Descuento sobre ventas abonadas con tarjeta de crédito</i>	4.000	
7001	<i>Ventas abonadas con tarjeta de crédito</i>		100.000

## 8. OPERACIONES CON DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

### Normativa aplicable:

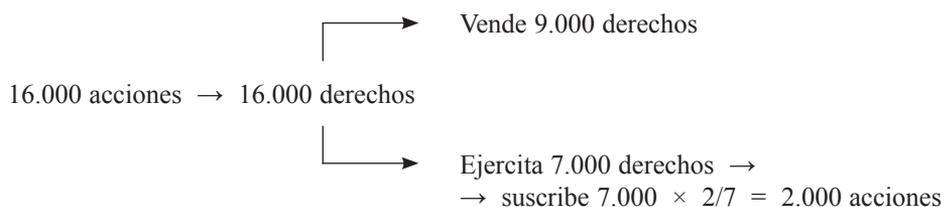
PGC-NV 8.<sup>a</sup>

Consulta ICAC-BOICAC 56, consulta 4.

Al cierre del ejercicio anterior, cuando se adquirió la participación en Bolsa, la situación contable era la siguiente:

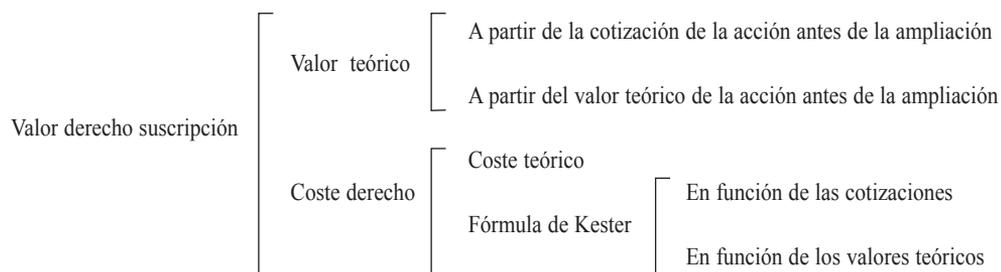
Inversiones financieras-Acciones	Provisión depreciación-Acciones
$16.000 \times 8,43 = 134.880$	$16.000 \times (8,43 - 7,98) =$ $= 7.200$ (0,45 por título)
Saldo: 134.880 (D)	Saldo: 7.200 (H)

En el ejercicio actual, la sociedad participada amplía su capital en la proporción  $2 \times 7$ , al 120%, y nuestra empresa suscribe parte de las nuevas acciones que le corresponden y vende los derechos restantes:



A la hora de calcular el valor atribuible a los derechos de suscripción, existen varios procedimientos de cálculo, los cuales conducen a resultados distintos.

Podemos resumirlos en el siguiente esquema:



Aunque la norma de valoración 8.<sup>a</sup> no propone ninguna fórmula concreta para la valoración del derecho (valor teórico o coste del derecho), es más correcta la utilización del coste del derecho, pues refleja mejor el fondo económico de la operación de acuerdo con la situación de cada inversor.

La diferencia fundamental entre el valor teórico y el coste estriba en que el primero es una cifra objetiva, es la misma para todos los accionistas, mientras que el coste varía para cada inversor o accionista, puesto que se calcula a partir del coste de los títulos que se poseen y este coste, como puede suponerse, varía de unos inversores a otros.

En cuanto a las opciones para su cálculo, como podemos ver en el esquema anterior, para el coste del derecho existen dos: el coste teórico y un reparto proporcional en función de los valores de mercado, más conocido como fórmula de *Kester*.

En cuanto a la reducción del valor de la inversión como consecuencia de la dilución patrimonial que supone la ampliación de capital, debe reflejarse en los libros del inversor. Este valor, contablemente, se obtiene a partir del saldo de dos cuentas: la de la inversión financiera y la de la provisión, por lo cual hay que ajustar las dos.

En primer lugar, se hace necesario ajustar el valor de la provisión al valor de mercado según la cotización antes de la ampliación, a fin de calcular la provisión imputable al coste teórico calculado para el derecho. Para ello, hay que conocer el valor de cotización de las acciones *pre-ampliación*, dato que no se facilita pero que puede ser calculado puesto que se conoce el valor teórico del derecho de suscripción y la sociedad, según el enunciado, calcula éste a partir de la cotización bursátil anterior a la ampliación.

Mediante la fórmula tradicional para el valor teórico del derecho:

Llamando:  $n$  = acciones nuevas.

$a$  = acciones antiguas.

$B$  = cotización *pre-ampliación*.

$E$  = valor de emisión de las acciones nuevas.

$$\text{VTD} = 0,40; \quad \text{VTD} = \frac{n}{n + a} (B - E); \quad 0,40 = \frac{2}{2 + 7} (B - 6)$$

y de aquí se obtiene:  $B = 7,8$ .

Una vez conocida esta cotización, procederemos a ajustar la provisión:

	Total	Por acción
Coste acciones .....	$16.000 \times 8,43 = 90.000$	8,43
Valor de mercado <i>pre-ampliación</i> .....	$16.000 \times 7,80 = 124.800$	7,80
Provisión necesaria .....	$16.000 \times 0,63 = 10.080$	0,63
Provisión actual .....	$16.000 \times 0,45 = 7.200$	0,45
Ajuste en la provisión.....	$16.000 \times 0,18 = 2.880$	0,18

Por el ajuste de la provisión, según lo anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6961	<i>Dotación a la provisión por depreciación inversiones financieras permanentes</i>	2.880	
2941	<i>Provisión por depreciación de inversiones financieras permanentes</i>		2.880

Una vez actualizada la provisión, calcularemos de las dos formas el coste del derecho.

### Coste teórico del derecho

Podemos seguir el siguiente planteamiento <sup>1</sup>:

$$\text{Valor neto contable del derecho}^2 = \text{Valor neto contable de la acción antes de la ampliación} - \text{Valor neto contable de la acción después de la ampliación}$$

Es decir:  $VNC_d = VNC_a - VNC_d$

Donde:  $VNC_a = C_A - P_a$  y  $VNC_d = \frac{a(C_a - P_a) + n \times E}{n + a}$

<sup>1</sup> Este planteamiento es válido siempre y cuando las acciones antiguas y nuevas gocen de los *mismos derechos*, pues de no ser así, tras la ampliación, habrá *dos cotizaciones diferentes* para cada una de ellas y todas las fórmulas y planteamientos aquí expuestos carecerán de validez.

<sup>2</sup> Hemos considerado más consistente con el planteamiento expuesto la denominación «valor neto contable del derecho», en lugar de «coste teórico», para resaltar el hecho de que hay una provisión que interviene en los cálculos.

$C_A$  = coste unitario de la acción

$P_a$  = provisión *actualizada* (por acción)

$E$  = precio de emisión de las acciones nuevas

La segunda ecuación expresa la media ponderada de costes entre las acciones antiguas ( $a$ ) y las nuevas ( $n$ ), según la proporción entre unas y otras tras la ampliación [ $2 / (2 + 7)$ ].

$$VNC_a - VNC_d = (C_A - P_a) - \frac{a(C_a - P_a) + n \times E}{n + a} = \frac{n[(C_a - P_a) - E]}{n + a}$$

Y de la última expresión, cambiando el orden de los términos en el numerador y descomponiéndolo en dos fracciones, tendremos:

$$Cd = \underbrace{\frac{n}{n + a} (C_a - E)}_{\text{Reducción que experimenta el coste de la acción}} - \underbrace{\frac{n}{n + a} P_a}_{\text{Reducción que experimenta su provisión}}$$

Vemos, en definitiva, que se reduce la provisión aplicando a ésta la misma proporción que la aplicada para calcular la reducción en el valor del coste de la acción <sup>3</sup>.

Con los datos del enunciado:

$$Cd = \underbrace{\frac{2}{2 + 7} (8,43 - 6)}_{\text{Reducción que experimenta el coste de la acción}} - \underbrace{\frac{2}{2 + 7} 0,63}_{\text{Reducción que experimenta su provisión}}$$

$$= 0,54 - 0,14 = 0,40. \text{ }^4$$

Aunque se podía haber calculado de forma proporcional la parte de la provisión imputable al derecho (mediante una simple regla de tres), tal y como establece el PGC en su norma de valo-

<sup>3</sup> La reducción en el coste medio se da siempre que  $C_a > E$ . Si la diferencia entre ambos fuese cero o negativa, el coste asignado al derecho de suscripción sería de cero, ya que un importe negativo carece de sentido.

<sup>4</sup> La cifra obtenida como coste teórico considerando la provisión actualizada coincide, *en este caso*, como puede comprobarse fácilmente, con el valor teórico del derecho, lo cual es lógico, ya que  $(C_a - P_a)$  coincide con la cotización antes de la ampliación, cifra que suele ser la utilizada para calcular el valor teórico.

ración 8.<sup>a</sup>, es más correcto hacer los cálculos de esta manera, ya que así queda la cartera ajustada tras la ampliación al valor de mercado (o por debajo de él, según los casos), como veremos posteriormente.

El cálculo proporcional hubiera conducido al siguiente resultado:

Si a 8,43 de coste de la acción le corresponden 0,63 de provisión,  
a 0,54 de coste del derecho le corresponderán X de provisión

$$\text{Y de aquí: } \frac{8,43}{0,54} = \frac{0,63}{X} ; \quad X = 0,04$$

Esta cifra es totalmente distinta de la obtenida anteriormente (0,14).

#### *Coste del derecho calculado a partir de los valores de cotización (Kester)*

Se trata del clásico razonamiento <sup>5</sup> de *Roy Bernard Kester*: consiste en aplicar al coste de las acciones el porcentaje o proporción que representa la cotización del derecho respecto de la suma de la cotización de la acción *ex-derecho* más la cotización del derecho <sup>6</sup>. Dicho de otra forma: se aplica la misma ratio a los costes (acción y derecho) que la que existe entre sus cotizaciones.

Al estar la cartera provisionada, la prorrata o proporción entre las cotizaciones la aplicaremos al valor neto contable de las acciones,  $(C_a - P_a)$ , con lo cual sabremos cuánto hay que reducir las dos cuentas correspondientes, tal y como vimos en el apartado anterior.

$$\frac{\text{Cotización derecho}}{\text{Cotización acción (ex-derecho) + Cotización derecho}} (C_a - P_a) =$$

$$= \text{Coste atribuido al derecho} - \text{reducción provisión}$$

La cotización de las acciones *ex-derecho* durante el período de ampliación no la sabemos, pero podemos utilizar, como aproximación razonable, la cotización *pre-ampliación* menos la cotización del derecho, ya que el mercado suele descontar el valor de dicha cotización, con lo cual

<sup>5</sup> Esta forma de operar (prorratao según valores de mercado) se aplica también cuando hay compras de varios activos (del inmovilizado generalmente) por un tanto alzado o suma global, para poder así atribuir un coste a los elementos adquiridos.

<sup>6</sup> En el caso de tratarse de empresas no cotizadas, pueden hacerse los cálculos a partir de los valores teóricos.

el denominador de la segunda fracción, al añadirle la cotización del derecho se convierte en la cotización *pre-ampliación*:

$$C_d = \frac{0,45}{(7,8 - 0,45) + 0,45} (8,43 - 0,63) = 0,4863 - 0,0363 = 0,45$$

La primera cifra del segundo miembro es la reducción del coste de la acción y la segunda (0,0363) la reducción en la provisión.

Si ahora calculamos la reducción proporcional, tal y como establece el PGC, a partir de las cifras anteriores, con provisión actualizada, mediante una regla de tres simple y directa:

Si a 8,43 de coste de la acción le corresponden 0,63 de provisión,  
a 0,45 de coste del derecho le corresponderán X de provisión

Obtenemos que:  $\frac{8,43}{0,4863} = \frac{0,63}{X}$  ;  $X = 0,0363$

Vemos cómo en el caso de utilizar el planteamiento de *Kester*, el valor obtenido para la reducción proporcional de la provisión coincide con el obtenido antes. Por lo tanto, el planteamiento propuesto por la norma de valoración 8.<sup>a</sup> del PGC para el cálculo de la provisión imputable a los derechos de suscripción sí es válido si se utiliza el planteamiento de *Kester*. Esto, como ya se vio anteriormente, no ocurría en el caso del coste teórico.

Los diferentes valores obtenidos se pueden resumir en la siguiente tabla, donde se han presentado todos los resultados con tres cifras decimales:

	<b>Coste del derecho</b>	<b>Provisión imputable</b>
Coste teórico .....	0,540	0,140
Reparto proporcional (coste teórico)	-	0,040
Coste Kester .....	0,486	0,036
Reparto proporcional (Kester) .....	-	0,036

(El reparto proporcional se aplica al cálculo de la provisión imputable al derecho).

**Contabilización:**

En el desarrollo contable que se presenta a continuación se emplean los valores obtenidos según el planteamiento del coste teórico.

Si contabilizamos el desdoble, tanto de la participación como de la provisión <sup>7</sup>, tendremos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
24101	<i>Inversiones financieras. Derechos de suscripción (16.000 × 0,54)</i>	8.640	
29411	<i>Provisión por depreciación de derechos de suscripción (16.000 × 0,14)</i>	2.240	
2410	<i>Participaciones con cotización oficial en empresas asociadas</i>		8.640
2941	<i>Provisión por depreciación de inversiones financieras permanentes</i>		2.240

Por la venta de los derechos y ajuste en la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572X	<i>Banco X, c/c (9.000 × 0,45)</i>	4.050	
2941	<i>Provisión por depreciación de inversiones financieras permanentes</i>	1.260	
7661	<i>Beneficios en valores negociables</i>		450
24101	<i>Inversiones financieras. Derechos de suscripción (9.000 × 0,54)</i>		4.860

Y por las acciones que suscribe con los derechos restantes [7.000 derechos × (2 acciones / 7 derechos) = 2.000 acciones nuevas]:

<sup>7</sup> Aunque no es realmente necesario desdoblar también la cuenta de la provisión para los derechos que se van a ejercitar, ni es habitual verlo, se ha preferido hacerlo así para tratar de forma homogénea a todos los derechos. Puesto que en el desdoble de la cuenta que recoge la cartera de acciones se ha segregado el coste calculado de *todos* los derechos, es consistente hacer lo mismo en la cuenta que recoge la provisión y así se ha segregado también la correspondiente a *todos* los derechos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2410	Participaciones con cotización oficial en empresas asociadas	14.800	
29411	Provisión por depreciación de derechos de suscripción (7.000 × 0,14)	980	
572X	Banco X, c/c (2.000 × 6)		12.000
24101	Inversiones financieras. Derechos de suscripción (7.000 × 0,54)		3.780

Situación de las cuentas tras la ampliación:

#### Inversiones financieras-Acciones

$16.000 \times 8,43 = 134.880$	$16.000 \times 0,54 = 8.640$
$2.000 \times 7,40 = 14.800$	

Saldo: 141.040 (D)

#### Provisión depreciación acciones

$16.000 \times 0,14 = 2.240$	$16.000 \times (8,43 - 7,98) = 7.200$
	$16.000 \times 0,18 = 2.880$

Saldo: 7.840 (H)

#### Inversiones financieras-Derechos

$16.000 \times 0,54 = 8.640$	$9.000 \times 0,54 = 4.860$
	$7.000 \times 0,54 = 3.780$

Saldo: 0 (D)

#### Provisión depreciación derechos

$9.000 \times 0,45 = 1.260$	$16.000 \times 0,14 = 2.240$
$7.000 \times 0,14 = 980$	

Saldo: 0 (H)

Se puede observar cómo las dos cuentas que recogen las operaciones con los derechos quedan saldadas al final, lo cual es lógico, una vez ejercitados y vendidos los mismos.

- Valor contable de la cartera:  $141.040 - 7.840 = 133.200$ .
- Valor medio de las acciones tras la ampliación:  $133.200 / 18.000 = 7,40$ .
- Cotización teórica de la acción tras la ampliación = cotización *pre-ampliación* – valor teórico del derecho =  $7,80 - 0,40 = 7,40$ .

De esta forma, si calculamos el valor de los derechos mediante el coste teórico, la cartera queda valorada tras la ampliación al valor de mercado, tal y como comentamos anteriormente.

## 9. PERIODIFICACIÓN DE INTERESES DE OBLIGACIONES

### Normativa aplicada:

PGC-NV 8.<sup>a</sup>

### Comentarios y cálculos justificativos:

Suponemos que el precio de suscripción de los títulos coincide con su valor nominal, 3.000 €, aunque no tendría por qué ser así. Por ejemplo, en el caso de que los títulos se emitieran entre fechas de pago de cupones, si luego se abona el cupón entero (es decir, sin tener en cuenta que se han emitido en mitad de un período de devengo), la entidad emisora podría emitir los títulos sobre la par para compensar el exceso abonado en el primer cupón. También puede ocurrir que se emitan con descuento, para hacer más rentable la emisión al suscriptor, etc.

Los intereses periodificados el año anterior (un trimestre) ascenderán a:  $3.000 \times 0,12 \times \frac{1}{4} = 90$ .

Esta cifra estará recogida en la cuenta de activo que será abonada al cobro en octubre del cupón anual.

En cuanto al cupón anual <sup>8</sup> será de:  $3.000 \times 0,12 = 360$ .

### Contabilización:

Por el cobro del cupón anual en octubre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572X	Banco X, c/c	360	
5460	Intereses a cobrar a corto plazo		90
7610	Ingresos financieros de títulos de renta fija		270

Por la periodificación de intereses devengados en el último trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5460	Intereses a cobrar a corto plazo	90	
7610	Ingresos financieros de títulos de renta fija		90

<sup>8</sup> Aunque el enunciado habla de interés «simple», en los cálculos este dato no incide para nada, ya que si no hay acumulación de intereses, porque se liquidan al final de cada período de cálculo (como en este caso), el interés es siempre «simple», ya que se calcula sobre una cifra que no incluye intereses. No cabe hablar de intereses sobre los intereses, que es lo que sucede con el interés «compuesto»: los intereses se calculan sobre una cifra «compuesta» de capital e intereses.

## 10. PROVISIÓN DE EXISTENCIAS CON ACUERDO DE VENTA

### Normativa aplicada:

PGC-NV 13.<sup>a</sup>

### Comentarios y cálculos justificativos:

Para calcular si la empresa necesita dotar una provisión por depreciación para las materias primas debe comprobar si el valor neto de realización permite *recuperar* el valor en libros de las mismas.

Aunque, tal y como está redactado el enunciado, en realidad se puede decir que hay *dos* valores netos de realización (lo cual no tiene mucho sentido), vamos a utilizar el más ventajoso, pues está razonablemente asegurado.

Valor neto de realización = precio de venta estipulado – gastos de transporte necesarios asumidos.

$$\text{VNR} = 3.000 - 300 = 2.700.$$

Como esta cifra no permite recuperar el coste de las materias primas, es necesario dotar una provisión por la diferencia, anulando la provisión dotada en el ejercicio anterior.

Provisión necesaria:  $4.000 - 2.700 = 1.300$ .

### Contabilización:

Por la anulación de la provisión creada en el ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3910	Provisión por depreciación de materias primas	500	
7930	Provisión de existencias aplicada		500

Por la dotación necesaria en el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6930	Dotación a la provisión por depreciación de existencias	1.300	
3910	Provisión por depreciación de materias primas		1.300

## 11. IMPUESTO DE SOCIEDADES (I)

### Normativa aplicable:

*Resolución ICAC de 9-10-1997, norma primera, apartados 4 y 5.*

Consulta ICAC-BOICAC 29, consulta 1.

Consulta ICAC-BOICAC 32, consulta 8.

### Comentarios y cálculos justificativos:

Respecto de la base imponible negativa procedente de un ejercicio anterior, al existir ahora perspectivas favorables para su compensación, procede su alta en cuentas ya que se dan los requisitos exigidos para ello.

En cuanto a la diferencia temporal surgida en la operación de *leasing*, al no haber nada deducible por este concepto en el ejercicio actual y siguientes, todo el gasto contable que se contabilice pasará a ser diferencia positiva, dando lugar a una reversión, total o parcial, de la diferencia negativa contabilizada como impuesto diferido en el ejercicio anterior, por lo que no se requiere un ajuste específico para ella, dándose de baja por el importe que proceda al practicar el cálculo y contabilización del impuesto al final del ejercicio.

### Contabilización:

Por el alta en cuentas del crédito fiscal por pérdidas a compensar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	<i>Crédito por pérdidas fiscales a compensar; ejercicio XX</i>	10.500	
6380	<i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios</i>		10.500

## 12. IMPUESTO DE SOCIEDADES (II)

### Normativa aplicable:

PGC-NV 16.<sup>a</sup>

RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades.

PGC-Modelos de Cuentas Anuales. Memoria, apartado 15.

Resolución ICAC de 9-10-1997.

Resolución ICAC de 15-3-2002.

### Comentarios y cálculos justificativos:

Las partidas que figuran en el balance están todas en términos de cuota (35%), por lo que deberán ser elevadas a términos de base, para incluirlas en la liquidación del año:

- Provisión insolvencias:  $3.150 / 0,35 = 9.000$ .
- Bases imponibles negativas compensables:  $1.750 / 0,35 = 5.000$ .

Respecto de la amortización acelerada de la maquinaria, surgen diferencias de distintos signos, según se expone a continuación:

Cuota de amortización	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Total
Contable .....	2.500	2.500	2.500	2.500	10.000
Fiscal .....	4.000	3.000	2.000	1.000	10.000
<i>Diferencia temporal</i> .....	(1.500)	(500)	<b>500</b>	1.500	0

Conviene observar cómo en los dos primeros años surgen diferencias negativas, que dan origen a impuestos diferidos. En los dos últimos años la situación se invierte: surgen diferencias positivas, que *no son* impuestos anticipados, sino la reversión o disminución parcial de los impuestos diferidos previamente acumulados en los dos primeros años. El importe que figura en balance corresponde a:  $35\%$  de  $(1.500 + 500) = 700$ .

Previamente, regularizaremos la parte de la provisión para insolvencias no deducible, que asciende a:  $1/3 \times 0,35 \times 9.000 = 1.050$ .

De acuerdo con lo anterior, los cálculos relativos al impuesto de sociedades se muestran en el siguiente cuadro:

	<b>GASTO CONTABLE</b>	<b>LIQUIDACIÓN FISCAL</b>
<b>Beneficio antes de impuestos</b>	<b>20.000</b>	<b>20.000</b>
Diferencias permanentes		
+ Gasto no deducible	2.000	2.000
<b>Resultado ajustado</b>	<b>22.000</b>	<b>22.000</b>
Diferencias temporales		
- Con origen en ejercicios anteriores		
- Reversión parcial amortización acelerada maquinaria		500
- Provisión insolvencias deducible (2/3 de 9.000)		(6.000)
<b>Base imponible previa</b>		<b>16.500</b>
Compensación bases imponibles negativas anteriores		(5.000)
<b>Base liquidable</b>		<b>11.500</b>
<b>Cuota íntegra (35%)</b>		<b>4.025</b>
<b>Impuesto bruto</b>	<b>7.700</b>	
Deducciones y bonificaciones en la cuota	(1.200)	(1.200)
<b>Cuota líquida</b>		<b>2.825</b>
Retenciones y pagos a cuenta		–
<b>Cuota diferencial (a ingresar)</b>		<b>2.825</b>
<b>Gasto contable devengado</b>	<b>6.500</b>	

### Contabilización:

Por la regularización parcial de la diferencia temporal surgida por la provisión para insolvencias en el ejercicio anterior, que pasa a ser no deducible en un tercio de su importe:

<b>Código</b>	<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
6330	<i>Ajustes negativos en la imposición sobre el beneficio</i>	1.050	
4740	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (1/3 de 9.000 x 0,35)</i>		1.050

Y por la contabilización del impuesto, según los cálculos de la anterior liquidación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	<i>Impuesto sobre beneficios</i>	6.500	
47901	<i>Impuesto sobre beneficios diferido (amortización maquinaria)</i>	175	
47401	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (2/3 provisión insolvencias)</i>		2.100
4745	<i>Crédito por pérdidas fiscales a compensar, ejercicio XX</i>		1.750
4752	<i>Hacienda Pública, acreedor por impuesto de sociedades</i>		2.825

Puesto que pueden tener períodos de reversión diferentes, para cada diferencia temporal se ha utilizado una cuenta.

Y por último:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1290	<i>Pérdidas y ganancias</i>	7.550	
6300	<i>Impuesto sobre beneficios</i>		6.500
6330	<i>Ajustes negativos en la imposición sobre el beneficio</i>		1.050

Otra opción de contabilización respecto de la cuenta 6330, *Ajustes negativos en la imposición sobre el beneficio*, podía haber sido el cerrarla previamente (*antes* de calcular el saldo de la cuenta 6300) contra la de Pérdidas y Ganancias y obtener así un resultado antes de impuestos de 1.050 menos. Y después, al calcular la liquidación, considerarla como diferencia permanente positiva, llegando al mismo resultado final que antes.

### 13. EXISTENCIAS NO CONTABILIZADAS, CORRECCIÓN EN PROVISIÓN Y GASTOS DE ESTABLECIMIENTO

#### Normativa aplicable:

PGC-NV 21.<sup>a</sup>

PGC-NV 6.<sup>a</sup>

Consulta ICAC-BOICAC 34, consulta 1.

#### Comentarios y cálculos justificativos:

Respecto de las existencias iniciales omitidas, el efecto del error supuso una infravaloración del resultado del ejercicio anterior, por lo cual procede abonar la cuenta 779 (o una subcuenta de

la misma, si se considera útil a efectos informativos). Una vez ajustadas las existencias iniciales, se contabilizarán los ajustes de fin de ejercicio contra la cuenta «*variación de existencias*» del modo habitual. Idéntico planteamiento es aplicable al exceso de provisión no reflejado al cierre del ejercicio anterior.

Respecto de los gastos indebidamente contabilizados como suministros, se trata simplemente de reclasificarlos en la cuenta de gastos de establecimiento, de donde deben ser amortizados en 5 años como máximo.

Se ha supuesto en todos los casos que los errores son de cuantía relevante (de lo contrario el auditor probablemente no hubiera propuesto ajustes).

### Contabilización:

Por el ajuste en las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3000	<i>Mercaderías</i>	6.000	
7793	<i>Ajustes de ejercicios anteriores en inventarios</i>		6.000

Por el ajuste en la provisión por depreciación inicial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3900	<i>Provisión por depreciación de mercaderías</i>	5.000	
7793	<i>Ajustes de ejercicios anteriores en inventarios</i>		5.000

Por la reclasificación de los suministros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2010	<i>Gastos de primer establecimiento</i>	1.200	
6280	<i>Suministros</i>		1.200

Y por su amortización lineal, supuesto un plazo de 5 años:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6800	<i>Amortización de gastos de primer establecimiento (1/5 de 1.200)</i>	240	
2010	<i>Gastos de primer establecimiento</i>		240

## 14. SANCIÓN POR IVA

### Normativa aplicable:

Consulta ICAC-BOICAC 48, consulta 6.

### Comentarios:

La contabilización de los diversos conceptos surgidos como consecuencia de la liquidación tributaria, exige diferentes cuentas, dada la naturaleza heterogénea de los mismos.

### Contabilización:

Por la reclasificación en cuentas adecuadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6780	Gastos extraordinarios (sanción)	3.000	
6690	Otros gastos financieros (intereses de demora imputables al ejercicio)	20	
6790	Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (cuota adicional + intereses de demora imputables a ejercicios anteriores)	1.680	
6780	Gastos extraordinarios (por la reclasificación del importe total)		4.700

## 15. PROVISION PARA INVERSIONES INCORRECTAMENTE CALCULADA

### Normativa aplicable:

PGC-NV 8.<sup>a</sup>

### Comentarios:

Al venir el dividendo declarado en el coste de adquisición de las acciones, la inversión debería haber sido contabilizada sin el citado dividendo, debiendo registrarse éste en la cuenta 5450, *Dividendo a cobrar*.

En el presente ejercicio, al percibir el dividendo, la empresa lo ha contabilizado como ingreso financiero, cuando el mismo debió ser abonado a la cuenta que recogía la inversión, al estar ésta sobrevalorada por no haber registrado el dividendo a cobrar en cuenta separada, tal y como se expone en el párrafo anterior.

En cuanto a la provisión, debería haberse calculado teniendo en cuenta la circunstancia anterior y la cotización de referencia adecuada, que era la del último día, al ser inferior a la del último trimestre.

Conceptos	Datos contabilizados	Datos correctos
Coste de adquisición .....	$5.000 \times 9,35 = 46.750$	$5.000 \times (9,35 - 0,52) = 44.150$
Cotización al cierre .....	$5.000 \times 9,07 = 45.350$	$5.000 \times (8,75 - 0,52) = 41.150$
Provisión por depreciación	1.400	3.000

Es importante observar que en la cotización de cierre utilizada como referencia (8,75) se ha descontado el importe del dividendo acordado, para que la comparación con el valor de la inversión sea consistente y se realice sobre una misma base, ya que la inversión también está contabilizada sin incluir el dividendo a cobrar de 0,52 y el título cotiza en el mercado, salvo que se indique otra cosa, incluyendo el dividendo pendiente.

La corrección en la cuenta de la provisión debe ser, por tanto, de:  $3.000 - 1.400 = 1.600$ .

### Contabilización:

Por el ajuste relativo a los dividendos percibidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
7600	<i>Ingresos de participaciones en capital (5.000 acciones <math>\times</math> 0,52 por acción)</i>	2.600	
5400	<i>Inversiones financieras temporales en capital</i>		2.600

Y por la corrección en la provisión calculada en el ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6795	<i>Ajustes de ejercicios anteriores en inversiones financieras</i>	1.600	
5970	<i>Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo</i>		1.600

**CASO PRÁCTICO NÚM. 2**

## CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

***ENUNCIADOS*****1. ACCIONISTA MOROSO**

Nuestra sociedad realizó en un ejercicio anterior una ampliación de capital, emitiendo 100.000 acciones de 10 € nominales cada una, emitidas con una prima de emisión del 20%.

En el momento de la suscripción, se exigió a los accionistas el desembolso mínimo previsto por el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Posteriormente fueron cobrados los dividendos pasivos pendientes, excepto por lo que respecta a un accionista moroso, que había suscrito 20.000 acciones, cuya deuda figura en el balance de nuestra sociedad.

Dado el impago de este accionista, nuestra sociedad procede a la emisión de los correspondientes duplicados de las acciones, que son vendidos por un importe equivalente al 90% del valor de emisión de las acciones. En la liquidación al moroso se le retiene un 6% sobre el importe adeudado y no pagado, en concepto de intereses de demora.

***SE PIDE:***

- a) Determinar el importe que debe abonar la sociedad al accionista moroso.
- b) Formular los asientos relativos a la emisión y venta de duplicados y a la liquidación a dicho accionista moroso, teniendo en cuenta que al finalizar el ejercicio están pendientes de pago todos los importes correspondientes al mismo.

**2. AMPLIACIÓN DE CAPITAL CON CARGO A RESERVAS**

Los recursos propios de nuestra sociedad son los siguientes:

Capital social	300.000
Prima de emisión de acciones	45.000
Reserva por capital amortizado	5.000
Reserva para acciones propias	17.500
Reservas voluntarias	62.500
Reserva legal	60.000
Reservas para acciones de la sociedad dominante	12.000

La Junta de Accionistas acuerda ampliar el capital, emitiendo acciones totalmente liberadas, de manera que se aplique a la ampliación el mayor importe posible de reservas, respetando, como es lógico, la legislación vigente.

**SE PIDE:** Determinar el importe de capital a ampliar y la procedencia del mismo, formulando, además, los asientos que reflejan la operación.

### 3. REPARTO DEL RESULTADO Y DIVIDENDO EN ESPECIE

Nuestra empresa acuerda en Junta de Accionistas el reparto del resultado del ejercicio, que asciende a 405.000 €. En el balance figuran, entre otras, las siguientes partidas, expresadas en euros:

Capital	2.700.000
Reserva legal	508.500
Reservas voluntarias	900.000
Aportaciones de socios para compensación de pérdidas	27.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	45.000
Remanente	36.000
Gastos de establecimiento	1.170.000
Accionistas por desembolsos no exigidos	1.800.000
Accionistas por desembolsos exigidos	225.000
Dividendo activo a cuenta	50.000
Reserva para acciones de la dominante	225.000

Nuestra empresa pretende realizar las dotaciones mínimas necesarias para cumplir la legislación vigente. También desea compensar las pérdidas de ejercicios anteriores con las aportaciones de los socios para compensar pérdidas y, en su caso, con la parte del resultado que resulte necesaria para ello. Pretende, además, satisfacer a los accionistas el importe restante en forma de dividendo. Como base del reparto utiliza el remanente y la totalidad del resultado.

Posteriormente, uno de sus socios, al cual le corresponde percibir 20.000 € en concepto de dividendos, se aviene a que dicho pago sea sustituido por la cesión de la propiedad de un automóvil, contabilizado en nuestra empresa por un precio de adquisición de 30.000 € y una amortización acumulada del 40% de dicho precio de adquisición.

**SE PIDE:**

- a) La propuesta de distribución de resultados de nuestra sociedad.
- b) Los asientos derivados del cumplimiento del acuerdo del reparto del resultado.
- c) Los asientos relativos al dividendo entregado en especie.

#### 4. PATRIMONIO NETO A EFECTOS DE REDUCCIÓN DEL CAPITAL DE LA SOCIEDAD

En el balance de nuestra sociedad, al cierre del ejercicio actual, figuran, entre otras, las partidas que se indican a continuación:

Accionistas por desembolsos no exigidos	70.000
Ingresos por intereses diferidos	105.000
Reservas voluntarias	94.500
Resultados negativos de ejercicios anteriores	297.500
Gastos de establecimiento	10.500
Capital social	787.500
Subvenciones de capital	437.500
Acciones propias (corto plazo)	70.000
Reserva legal	112.000
Pérdidas y ganancias	196.000
Diferencias positivas de cambio	14.000
Gastos anticipados	10.500
Dividendo activo a cuenta	35.000

Además de las indicadas, existe en el balance una partida procedente de una deducción de 35.000 € en la base imponible del impuesto de sociedades, por creación de empleo, que nuestra sociedad periodifica, considerando que es aplicable al ejercicio actual y a los cuatro siguientes. La parte correspondiente a este ejercicio ha sido ya imputada al resultado del mismo.

El tipo impositivo es el 35%.

**SE PIDE:** *En el supuesto de que se mantengan las cifras actuales de las partidas de balance y teniendo en cuenta que en la aplicación del resultado del ejercicio actual no se repartirán dividendos, determinar el importe hasta el que podrían aumentar las pérdidas acumuladas en el balance sin que nuestra sociedad incurra en la situación contemplada en el artículo 163 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, relativo a la posible reducción obligatoria de su capital social.*

**SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2****1. ACCIONISTA MOROSO****Normativa aplicada:**

TRLSA, artículos 12, 22, 43, 44 y 45.

**Contabilización y cálculos justificativos:**

Por la ampliación de capital realizada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572X	Banco X, c/c (25% del nominal suscrito + prima de emisión)	450.000	
1900	Accionistas por desembolsos no exigidos (75% del nominal suscrito)	750.000	
1000	Capital social (100.000 acciones × 10)		1.000.000
1100	Prima de emisión de acciones (100.000 acciones × 2)		200.000

Por la exigibilidad de los dividendos pendientes (el enunciado parece dar a entender que el desembolso solicitado de los dividendos pasivos pendientes lo ha sido por la totalidad de éstos):

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Accionistas por desembolsos exigidos	750.000	
1900	Accionistas por desembolsos no exigidos		750.000

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

Código	Cuenta	Debe	Haber
572X	Banco X, c/c	600.000	
5590	Accionistas en mora (20.000 × 10 × 0,75)	150.000	
5580	Accionistas por desembolsos exigidos		750.000

Por la venta de los duplicados emitidos en sustitución de las acciones en mora:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572X	Bancos X, c/c (20.000 × 12 × 90%)	216.000	
5590	Accionistas en mora		216.000

El producto de la venta se ha abonado en su *totalidad*<sup>9</sup> a la cuenta en donde se recoge la deuda del accionista moroso (5590) ya que, según establece la LSA, la enajenación se hará por cuenta de éste.

Según lo anterior, la liquidación con el accionista moroso será la siguiente:

*Desembolsado por los morosos:*

Nominal ( $20.000 \times 10 \times 0,25$ ) .....	50.000
Prima de emisión ( $20.000 \times 10 \times 0,2$ ) .....	40.000

*Más:*

Producto de la venta de los duplicados .....	216.000
--	---------

*Menos:*

Valor de emisión de los duplicados ( $20.000 \times 10 \times 1,2$ ) ..	(240.000)
Intereses de demora (6% s/150.000) .....	(9.000)

Total saldo a su favor .....	57.000
------------------------------	--------

Y por el pago del saldo a favor del moroso, descontando los intereses a su cargo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5590	<i>Accionistas en mora (por el saldo de la cuenta: 216.000 – 150.000 = 66.000)</i>	66.000	
7690	<i>Otros ingresos financieros</i>		9.000
5540	<i>Otras deudas por operaciones de capital</i>		57.000

Con lo cual, la cuenta 5590 queda saldada.

Otro enfoque contable, más habitual, es el que pone de manifiesto mediante cuentas de orden la creación y venta de los duplicados emitidos en sustitución de los títulos originales en poder del moroso:

<sup>9</sup> El artículo 45.1 del TRLSA establece que la venta se efectuará por cuenta del moroso. Por ello, en su cuenta (5590) 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 soporta, en definitiva, el beneficio o la pérdida en la operación de venta.

Código	Cuenta	Debe	Haber
0001	Duplicados de acciones (por el valor de emisión de los títulos originales: $20.000 \times 10 \times 1,2$ )	240.000	
0002	Acciones anuladas		240.000

Por la venta, cargando al moroso únicamente el resultado (pérdida en este caso) de la operación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572X	Banco X, c/c	216.000	
5590	Accionistas en mora	24.000	
0001	Duplicados de acciones		240.000

Y por la liquidación con el moroso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
0002	Acciones anuladas	240.000	
5590	Accionistas en mora (por el saldo de la cuenta)		174.000
7690	Otros ingresos financieros		9.000
5540	Otras deudas por operaciones de capital		57.000

Independientemente del esquema contable seguido, el abono a los morosos debe ser el mismo y las cuentas de orden, si se utilizan, deben quedar saldadas al final.

## 2. AMPLIACIÓN DE CAPITAL CON CARGO A RESERVAS

### Normativa aplicada:

TRLSA, artículos 157 y 167.

### Comentarios y cálculos justificativos:

De acuerdo con el artículo 157.1, se podrán capitalizar las reservas disponibles, más la prima de emisión más la parte de la reserva legal que exceda del 10% del capital ya aumentado.

Las reservas para acciones propias y para acciones de la sociedad dominante no son, en general <sup>10</sup>, disponibles al haber valores en el activo que deben estar cubiertos por ellas.

Hay que observar también que antes de la ampliación, la reserva legal suponía el 20% del capital social. De haber sobrepasado dicha cifra, el exceso se hubiera considerado disponible y hubiera sido acumulable a las reservas voluntarias a efectos de la ampliación.

Puesto que se trata de una ampliación con cargo a reservas y, por tanto, sin incremento patrimonial por nuevas aportaciones, podemos plantear la relación siguiente:

$$\text{Fondos propios antes del aumento} = \text{Fondos propios después del aumento}$$

En el planteamiento anterior no es necesario considerar las reservas indisponibles, ya que se encuentran a ambos lados de la ecuación y no sufren modificación (precisamente por el hecho de ser indisponibles a efectos de la ampliación).

Como después del aumento sólo debe quedar el capital y la reserva legal y ésta en un 10% del capital aumentado, tendremos que:

Capital social .....	300.000
Prima de emisión .....	45.000
Reserva legal .....	60.000
Reserva voluntaria .....	62.500
Fondos propios .....	467.500

$$467.500 \Rightarrow \text{Capital aumentado} + \text{Reserva legal modificada} = \\ = \text{Capital aumentado} + 0,1 \text{ Capital aumentado}$$

Esta última ecuación resuelta proporciona un valor para el capital aumentado de 425.000, es decir, un aumento de:  $425.000 - 300.000 = 125.000$ .

Y para la Reserva legal:  $0,1 \times 425.000 = 42.500$ , con lo cual la parte de Reserva legal capitalizada ascenderá a:  $60.000 - 42.500 = 17.500$ , que es la parte que excede del 10% del capital ya aumentado.

<sup>10</sup> No proporciona el enunciado ninguna información sobre la política de la empresa respecto de estas acciones, ya que podrían ser disponibles las reservas que las cubren en determinados casos, aun manteniendo las acciones (aunque dentro de unos plazos de tiempo, según se establece en el art. 76.1 del TRLSA).

El origen o procedencia de la ampliación es:

Reservas voluntarias .....	62.500
Prima de emisión .....	45.000
Reserva legal .....	17.500
<b>Total aumento .....</b>	<b>125.000</b>

En cuanto a la reserva por capital amortizado, merece un comentario aparte.

Esta reserva recoge el nominal de las acciones propias amortizadas y no es, en principio, disponible, según establece el artículo 167.3 del TRLSA, salvo que se cumplan los mismos requisitos que se exigen para la reducción de capital.

El objetivo que persigue este artículo es mantener la integridad en la cifra de capital social tras determinadas modalidades de reducción del mismo y por ello establece para la reserva por capital amortizado unas medidas cautelares similares a las del propio capital social. En este sentido, se puede ver que el importe de la citada reserva refuerza, desde el punto de vista de la garantía de los acreedores sociales, la cifra del capital social.

Pero analizando con más detenimiento la operación de ampliación que aquí se plantea, cabe preguntarse si, teniendo en cuenta el espíritu de la ley, la capitalización supone realmente «disponer» de esta reserva.

Un reparto de dicha reserva o su traspaso a reservas voluntarias sí pueden considerarse claramente como una «disposición» de la misma, pues son operaciones contrarias al espíritu de la ley ya que menoscaban o pueden menoscabar la garantía de los acreedores. Pero no es el caso.

La capitalización de la reserva no supone en modo alguno menoscabo <sup>11</sup> (real o potencial) del haber social sino más bien todo lo contrario: su capitalización la transfiere a la cuenta de capital, cuenta que *no* se encuentra, en cualquier caso, y desde un punto de vista legal, en lo que pudiéramos denominar un «nivel de indisponibilidad» inferior.

Por ello, no parece haber ninguna restricción, con un enfoque finalista y dado el espíritu del texto legal (la integridad de la cifra de capital como garantía de los acreedores sociales), para su capitalización.

En este caso, las cifras varían ligeramente, pero el planteamiento es el mismo:

<sup>11</sup> Otro tanto puede decirse de su aplicación a cubrir pérdidas. El patrimonio social no sufre ninguna modificación y, de no existir otras reservas, sería lógico emplear esta reserva antes de reducir la cifra del capital social.

Capital social .....	300.000
Prima de emisión .....	45.000
Reserva legal .....	60.000
Reserva voluntaria .....	62.500
Reserva por capital amortizado .....	5.000
	<hr/>
Fondos propios .....	472.500

$$472.500 \Rightarrow \text{Capital aumentado} + \text{Reserva legal modificada} = \\ = \text{Capital aumentado} + 0,1 \text{ Capital aumentado}$$

Esta última ecuación resuelta proporciona un valor para el capital aumentado de 429.500 (redondeando por defecto), es decir, un aumento de:  $429.500 - 300.000 = 129.500$ .

Y para la Reserva legal:  $0,1 \times 429.500 = 42.950$ , con lo cual la parte de Reserva legal capitalizada ascenderá a:  $60.000 - 42.950 = 17.050$  (redondearemos también por defecto a 17.000), que es la parte que excede del 10% del capital ya aumentado.

El origen o procedencia de la ampliación es ahora:

Reservas voluntarias .....	62.500
Prima de emisión .....	45.000
Reserva legal .....	17.000
Reserva por capital amortizado .....	5.000
	<hr/>
Total aumento .....	129.500

### Contabilización:

Si no se capitaliza la reserva por capital amortizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1120	Reserva legal	17.500	
1170	Reservas voluntarias	62.500	
1100	Prima de emisión de acciones	45.000	
1000	Capital social		125.000

En el caso de utilizar la reserva por capital amortizado, la contabilización sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1120	Reserva legal	17.000	
1180	Reserva por capital amortizado	5.000	
1170	Reservas voluntarias	62.500	
1100	Prima de emisión de acciones	45.000	
1000	Capital social		129.500

### 3. APLICACIÓN DEL RESULTADO DEL EJERCICIO Y DIVIDENDO EN ESPECIE

#### Normativa aplicada:

TRLSA, artículos 213, 214 y 194.4.

Consulta ICAC-BOICAC 32, consulta 3.

Consulta ICAC-BOICAC 53, consulta 1.

PGC-Cuarta parte II-Modelos de Cuentas Anuales: Memoria, apartado 3.

#### Comentarios y cálculos justificativos:

Al ser las reservas totales (sin incluir la reserva para acciones de la dominante, ya que debe cubrir el importe de dichas acciones en el activo) muy superiores a las pérdidas de ejercicios anteriores, el patrimonio neto es superior al capital social, por lo cual para repartir dividendos (sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 194.4, que luego se tendrá en cuenta) no es necesario compensar pérdidas mediante aportaciones adicionales de los socios.

No obstante lo anterior, la empresa tiene intención de compensar con el resultado del ejercicio las pérdidas no cubiertas con la aportación de los socios, cifra que asciende a:  $45.000 - 27.000 = 18.000$ .

Por otra parte, la reserva legal, al no alcanzar la quinta parte del capital ( $2.700.000 / 5 = 540.000$ ), debe ser dotada con el 10% del beneficio (40.500) hasta llegar a 540.000. Al haber ya en balance un saldo de 508.500, es necesario dotar sólo:  $540.000 - 508.500 = 31.500$ .

De acuerdo con lo establecido en el artículo 194, apartado 4, hay que retener también reservas disponibles (si se quiere repartir dividendos) por el importe de los gastos de establecimiento

pendientes de amortizar en el activo. Al existir reservas voluntarias por importe de 900.000, habrá que dotar:  $1.170.000 - 900.000 = 270.000$  más.

a) *Por la propuesta de aplicación <sup>12</sup> del resultado aprobada:*

Base de reparto	Importe
Pérdidas y ganancias .....	405.000
Remanente .....	36.000
	<b>441.000</b>
Aplicación	Importe
Reserva legal .....	31.500
Reserva voluntaria .....	270.000
Compensación de pérdidas.....	18.000
Dividendos .....	121.500
	<b>441.000</b>

En los dividendos se incluye el repartido a cuenta, que luego será compensado.

b) *Contabilización del acuerdo de aplicación del resultado:*

Por la compensación de parte de las pérdidas contables anteriores con las aportaciones efectuadas por los socios a tal efecto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1220	<i>Aportaciones de socios para compensación de pérdidas</i>	27.000	
1210	<i>Resultados negativos de ejercicios anteriores</i>		27.000

Y por la propuesta de aplicación del resultado aprobada, compensando los dividendos a cuenta:

<sup>12</sup> Aunque el modelo de Memoria propuesto en la cuarta parte del PGC habla de «*distribución de beneficios*», es más amplio hablar de «*aplicación del resultado*», y ello por dos razones: se pueden incluir también las pérdidas y la «no distribución» de resultados, es decir, las reservas de todo tipo. En este sentido, ésta es la expresión utilizada en los artículos 171 y 213 del TRLSA.

Código	Cuenta	Debe	Haber
1290	<i>Pérdidas y ganancias</i>	405.000	
1200	<i>Remanente</i>	36.000	
1120	<i>Reserva legal</i>		31.500
1170	<i>Reserva voluntaria</i>		270.000
1210	<i>Resultados negativos de ejercicios anteriores</i>		18.000
5570	<i>Dividendo activo a cuenta</i>		50.000
5250	<i>Dividendo activo a pagar (dividendo complementario)</i>		71.500

c) Asientos para el dividendo en especie:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5250	<i>Dividendo activo a pagar</i>	20.000	
2828	<i>Amortización acumulada de elementos de transporte</i>	12.000	
2280	<i>Elementos de transporte</i>		30.000
7710	<i>Beneficios procedentes del inmovilizado material</i>		2.000

Se recoge un resultado positivo en la operación al ser el importe de la deuda cancelada en concepto de dividendo activo superior al valor neto contable del elemento entregado en pago.

#### 4. PATRIMONIO NETO A EFECTOS DE REDUCCIÓN DE CAPITAL

##### Normativa aplicada:

Resolución ICAC de 20 de diciembre de 1996.

TRLSA, artículo 163.

##### Comentarios y cálculos justificativos:

Calcularemos en primer lugar el patrimonio neto contable:

Partida	Importe
Capital social .....	787.500
Reserva legal .....	112.000
Reservas voluntarias .....	94.500
– Resultados negativos de ejercicios anteriores .....	– 297.500
Pérdidas y ganancias .....	196.000
– Dividendo activo a cuenta .....	– 35.000
Subvenciones de capital netas de impuestos (437.500 × 0,65) .....	284.375
Diferencias positivas de cambio netas de impuestos (14.000 × 0,65) .....	9.100
Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a periodificar (*) .....	12.250
– Acciones propias (a corto plazo) .....	– 70.000
<b>Total patrimonio según Resolución ICAC .....</b>	<b>1.093.225</b>

(\*) Al ser la deducción en la base imponible, no en la cuota, el importe por el que estará contabilizada será:

$$0,35 \times 35.000 = 12.250.$$

De acuerdo con el artículo 163 del TRLSA, las pérdidas acumuladas pueden aumentar hasta que el patrimonio neto quede situado en 2/3 del capital social:

$$2/3 \text{ s/}787.500 = 525.000$$

Con lo cual las pérdidas acumuladas pueden alcanzar la cifra de:

$$1.093.225 - 525.000 = \mathbf{568.225}$$

No obstante, la sociedad dispone de un ejercicio social (un año, generalmente) para recuperarse del desequilibrio patrimonial antes de reducir su capital obligatoriamente.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 3

### CONTABILIDAD DE COSTES

#### ENUNCIADOS

#### EJERCICIO DE COSTES REALES Y MÉTODO *FULL-COST* (COSTE TOTAL)

La empresa EBP elabora dos tipos de complementos proteico-vitamínicos TA y TB, utilizando dos tipos de materias primas, MP1 (proteínas) y MP2 (vitaminas) elaborados por otra empresa, ABC, situada en el mismo polígono industrial, por ello, el suministro es continuo y EBP no requiere servicios de aprovisionamiento y almacenamiento.

El proceso productivo se desarrolla en una fase común de preparado en la que se obtienen dos productos: el terminado TA y el semiterminado STB; el terminado TA se canaliza hacia otra fase, la fase de envasado, con destino a la venta.

El semiterminado STB es objeto de enriquecimiento, en una operación de producción posterior, mediante el añadido de minerales, MP3 (minerales), elaborados por otra empresa diferente anexa a EBP, obteniéndose el producto terminado TB y simultáneamente el subproducto SUBTB.

El subproducto SUBTB se empaqueta en el mismo momento que se obtiene, mediante el empleo de grandes bolsas de papel hermético, aportadas por el comprador de dicho subproducto con el objeto de emplearlo en la elaboración de alimento para mascotas (perros y gatos).

#### **Aspectos técnicos: coeficientes, rendimientos:**

##### *Fase preparado:*

- Para la elaboración de 1 gramo de terminado TA, se requieren: 0,60 gramos de MP1 y de 0,40 gramos de MP2.

Producción del período N: 120.000 gramos de TA, totalmente acabados, y quedan en proceso al final del período 10.000 gramos, que respecto a los factores principales incorporados al producto totalmente elaborado, se encuentran al 100% de MP1, al 50% de MP2 y al 100% en relación con los servicios de transformación de la fase.

No hay existencias iniciales de producción terminada en TA, ni de productos en curso.

- Para la elaboración de 1 gramo de semiterminado STB se requieren: 0,50 gramos de MP1 y de 0,50 gramos de MP2.

Producción del período N: 160.000 gramos de STB totalmente acabados.

No hay existencias iniciales de semiterminados STB iniciales, ni de productos en curso.

El precio de adquisición del gramo de MP1, es de 0,08 euros, y el de MP2, 0,06 euros. Estos precios se mantienen durante todo el año, según lo estipulado en el contrato de suministro.

El coste total de los servicios de transformación de la fase de PREPARADO, por importe de 5.800 euros, se distribuye entre el volumen de la producción del período.

#### *Fase de enriquecimiento:*

Para la producción de 1 gramo de TB, se aplican 1 gramo de semiterminado STB y 0,30 gramos de minerales MP3, y simultáneamente, se obtienen 0,20 gramos de SUPTB; la merma de peso se considera normal.

- Producción del período N: 140.400 gramos de TB totalmente acabados, junto con las unidades físicas de subproducto SUBTB, conforme a los coeficientes técnicos anteriores.
- No hay existencias iniciales.

El precio de adquisición del gramo de MP3, es de 0,05 euros.

El coste de los servicios de transformación de la fase de ENRIQUECIMIENTO asciende a 1.053 euros.

A efectos de la imputación de los factores empleados en esta fase, considérese que el valor de los mismos se incorpora a la producción principal, TB. Al valor de la producción total TB, debe deducirse el valor de venta de todos los subproductos SUBTB obtenidos en el mismo período.

El precio de venta del subproducto SUBTB, es de 0,05 euros/gramo.

***SE PIDE:*** Calcule el coste unitario del gramo de TA, STB y TB.

### ***SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3***

#### **ESQUEMA DEL PROCESO PRODUCTIVO DE LA EMPRESA EBP**

MP1, MP2, MP3: materias primas.

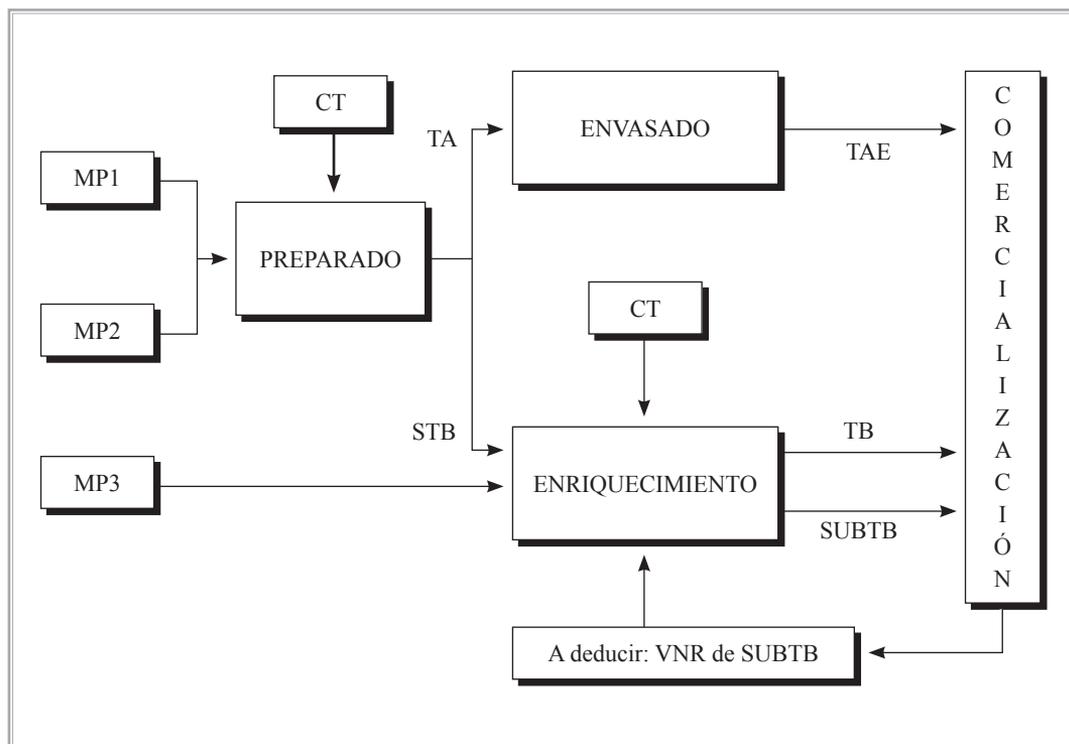
CT: costes de transformación aplicados en las fases.

TA, TAE, TB: productos terminados.

STB: producto semiterminado.

SUBTB: subproducto.

VNR: valor neto de realización del subproducto.



**Cálculo de costes unitarios:**

*Fase de preparado*

Para calcular los costes unitarios hay que calcular primero la producción obtenida, expresada en términos homogéneos de unidades completamente terminadas (unidades equivalentes) y para cada uno de los factores de coste, ya que los porcentajes o grados de acabado no son los mismos para todos ellos.

Conceptos	TA			STB
	MP1	MP2	CT	
Unidades al 100% .....	120.000	120.000	120.000	160.000
Existencia final (*) .....	10.000	5.000	10.000	—
<b>Producción equivalente .....</b>	<b>130.000</b>	<b>125.000</b>	<b>130.000</b>	<b>160.000</b>

(\*) Para MP2, 10.000 unidades terminadas al 50% equivalen a 5.000 unidades completamente terminadas.

Para la imputación de los costes de transformación, es necesario calcular un coeficiente en función de la producción del período, tal y como indica el enunciado:

$$CT = \frac{5.800 \text{ €}}{130.000 \text{ gramos (TA)} + 160.000 \text{ gramos (STB)}} = 0,020 \text{ €/gramo}$$

FASE DE PREPARADO		
Conceptos de coste	TA	STB
<b>Materias primas consumidas</b>		
Materia prima MP1 .....	0,60 g × 0,08 €/g = 0,048 €	0,50 g × 0,08 €/g = 0,040 €
Materia prima MP2 .....	0,40 g × 0,06 €/g = 0,024 €	0,50 g × 0,06 €/g = 0,030 €
<b>Costes de transformación</b>		
Costes de la fase .....	= 0,020 €	= 0,020 €
<b>Coste unitario por gramo .....</b>	<b>0,092 €</b>	<b>0,090 €</b>

### *Fase de enriquecimiento*

La producción equivalente obtenida es de 140.400 gramos de TB.

Al no haber ni existencias iniciales ni finales, no es necesario ningún cálculo adicional.

En cuanto al coste de los servicios de transformación de la fase, se imputa en su totalidad a la producción de TB (producto principal) obtenida, ignorando el subproducto SUBTB.

Para la imputación de los servicios de la fase, utilizaremos el siguiente coeficiente:

$$CT = \frac{1.053 \text{ €}}{140.400 \text{ gramos (TB)}} = 0,0075 \text{ €/gramo}$$

FASE DE ENRIQUECIMIENTO		
Conceptos de coste	TB	SUBTB
<b>Materias primas consumidas</b>		
Semiterminado STB incorporado .....	1 g × 0,09 €/g = 0,090 €	Todos los costes de la fase se imputan al producto principal
Materia prima MP3 .....	0,30 g × 0,05 €/g = 0,015 €	
<b>Costes de transformación</b>		
Costes de la fase .....	= 0,0075 €	
<b>Costes unitario por gramo</b>		
Valor neto de realización de SUBTB ..	0,1125 €	0,05 €/gramo
A deducir de TB (*) .....	(0,0100) €	
<b>Coste unitario ajustado por gramo</b>	<b>0,1025 €</b>	

(\*) No puede deducirse el valor neto de realización de SUBTB, 0,05 euros por gramo, directamente del coste de TB porque los gramos que se obtienen de subproducto no están en la misma proporción que el producto principal TB.

El valor neto de realización para el *total* de subproducto obtenido es:

140.400 gramos de TB × 0,20 gramos de SUBTB/gramo de TB = 28.080 gramos.

Valor de realización: 28.080 gramos × 0,05 €/gramo = 1.404 euros.

Valor neto de realización de SUBTB a deducir *por cada gramo* de TB:

$$\frac{1.404 \text{ €}}{140.400 \text{ gramos (TB)}} = 0,01 \text{ €/gramo}$$

Al mismo resultado se llega considerando la proporción entre ambos:

$$\text{SUBTB/TB} = 0,20 \text{ gramos/1 gramo} = 1/5.$$

Aplicando esta proporción al precio de venta, tendremos que:  $1/5 \times 0,05 \text{ €/gramo} = 0,01 \text{ €/gramo}$ , que es lo que se deduce del coste unitario por cada gramo de TB producido, tal y como se había obtenido antes.

Por último, comentar que no se ha tenido en cuenta la fase de envasado porque el enunciado no proporciona ningún dato sobre ella.