

# SEGUNDO EJERCICIO PARA EL INGRESO EN CUERPO DE GESTIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL (ESPECIALIDAD AUDITORÍA Y CONTABILIDAD)

## SECOND EXAM TO ENTER THE MANAGEMENT BODY OF THE SOCIAL SECURITY ADMINISTRATION (SPECIALITY IN AUDIT AND ACCOUNTING)

ELENA GÓMEZ DÍAZ

ÁNGEL MONTES CARRILLO

*Profesores del CEF*

[Segundo ejercicio para el ingreso en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad, convocada por Orden de 4 de junio de 2009 (BOE del 15)].

## Sumario

- Caso 1. Apartado A: Contabilidad financiera.** Derechos de traspaso, amortizaciones y provisión para desmantelamiento.
- Apartado B: Contabilidad de sociedades.** Fusión por absorción. Efecto fiscal. Reparto del beneficio.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Moneda extranjera: clientes, préstamos, existencias, instrumentos financieros a valor razonable con cambios a pérdidas y ganancias, instrumentos financieros a valor razonable con cambios a patrimonio neto.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Formulación del estado de cambios en el patrimonio neto.

# CASO PRÁCTICO NÚM. 1

INVERSIONES DIVERSAS: OPERACIONES VARIAS Y FUSIÓN DE SOCIEDADES

## **ENUNCIADO**

### **APARTADO A. OPERACIONES VARIAS**

La empresa de restauración «GIMOS, SA» traspasa, el 1 de enero de 2X10, uno de sus restaurantes a la cadena «VISPA, SA» por un importe de 97.500 euros.

El anterior arrendatario «GIMOS» dispone de un contrato de arrendamiento del local donde se halla situado el restaurante con una duración restante de 20 años, situación a la que queda subrogada la empresa adquirente.

En 1 de enero de 2X10, «VISPA» satisface por las instalaciones, propiedad de «GIMOS, SA», 351.000 euros, al contado; vida útil restante, 20 años, coincidente con el periodo de arrendamiento.

Se acometen reformas en las instalaciones, consideradas necesarias para mejorar la prestación de servicios de restauración, habiendo satisfecho «VISPA», al término del periodo de reformas, con fecha 1 de julio de 2X10, 78.000 euros, iniciándose la actividad de restauración a partir de la fecha citada.

«VISPA» construye una carpa en unos jardines del municipio de LAGRASSE para prestar servicios de restauración a lo largo de varios años. El valor de la instalación de la carpa es de 40.000 euros, satisfechos al contado a la fecha de entrada en funcionamiento, 1 de julio de 2X10.

En relación con la carpa instalada, conforme a los compromisos contraídos con el ayuntamiento, se establece un periodo de explotación de 10 años, contados desde la fecha de entrada en funcionamiento. Por otro lado, «VISPA» debe hacerse cargo de las obras de desmantelamiento de la carpa, estimándose como importe del pago a realizar al término de los 10 años, 32.577,893 euros (en la estimación del importe futuro del pago por el desmantelamiento, se ha considerado como tipo de interés la tasa de actualización, 5% anual).

Considérese el IVA correspondiente, incrementándose el valor de la operación.

### **SE PIDE:**

- I. Contabilización de las operaciones realizadas por «VISPA» y lo que proceda al término del ejercicio 2X10. Los cobros y pagos se realizan a través del empleo de tarjetas y transferencias bancarias.

II. Descripción de los saldos de las inversiones no corrientes y posibles pasivos al término de los ejercicios 2X10 y 2X11.

## APARTADO B. FUSIÓN POR ABSORCIÓN

Con fecha 1 de julio de 2X10 se lleva a cabo la operación de fusión por absorción de la sociedad «NARBONNE, SA» por «CARCASSONNE, SA».

Se presentan los balances de ambas sociedades al 1 de julio de 2X10 en euros:

«CARCASSONNE, SA»			
Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Terrenos y bienes naturales	30.000	Capital social	60.000
Construcciones	60.000	Reserva legal	6.000
Mobiliario	20.000	Reservas voluntarias	30.000
Amortización acumulada inm. material	-10.000	Pérdidas y Ganancias (30-06-2X10)	12.400
Activos financieros disponibles para la venta	25.000	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	24.000
Existencias	8.000	Proveedores	12.000
Clientes	4.000	Hacienda Pública acreedor por el Impto.	
Efectivo – Bancos c.c.	11.000	Sociedades	3.600
<b>Total</b>	<b>148.000</b>	<b>Total</b>	<b>148.000</b>

«NARBONNE, SA»			
Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Terrenos y bienes naturales	8.000	Capital social	15.000
Construcciones	20.000	Reserva legal	3.000
Mobiliario	7.000	Reservas voluntarias	12.000
Amortización acumulada inm. material	-5.000	Pérdidas y Ganancias (30-06-2X10)	2.800
Activos financieros de negociación	3.000	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	9.000
Existencias	5.000	Proveedores	4.000
Clientes	1.000	Hacienda Pública acreedor por el Impto.	
Efectivo – Bancos c.c.	8.000	Sociedades	1.200
<b>Total</b>	<b>47.000</b>	<b>Total</b>	<b>47.000</b>

Información adicional relativa a la sociedad absorbida («NARBONNE, SA»):

- a) El valor razonable de los terrenos al 1 de julio de 2X10 es de 11.600 euros.

- b) El valor razonable de construcciones al 1 de julio de 2X10 es de 22.400 euros [valor bruto actualizado, 28.000 euros y amortización acumulada actualizada, 5.600 euros (en base histórica, 4.000 euros)]. La vida útil restante, desde el 1 de julio de 2X10, es de 40 años.
- c) El resto de los activos y pasivos se encuentran valorados por sus valores actuales coincidentes con los contables.
- d) Considérese como tipo de gravamen por el Impuesto sobre Sociedades el actualmente vigente.

Acuerdan en el ámbito de la combinación de negocios valorar a las empresas de la sociedad «NARBONNE, SA» en 44.800 euros.

La sociedad absorbente, «CARCASSONNE, SA», ofrece a los accionistas de «NARBONNE, SA» 4.000 acciones nuevas emitidas por la absorbente, de valor nominal de 10 euros, con una prima de emisión de 1,20 euros. La ampliación de capital realizada por «CARCASSONNE» se realiza ante notaría en 1 de julio de 2X10.

El 10 de julio de 2X10 «CARCASSONNE» inscribe la escritura pública de la combinación de negocios y de la ampliación de capital en el Registro Mercantil de Pamplona. Los gastos incurridos en concepto de servicios prestados por auditores y peritos, 11.000 euros; en concepto de gastos notariales e inscripción en el registro mercantil de la combinación de negocios, 5.000 euros, de los cuales corresponden a la ampliación de capital, 3.000 euros.

El resultado generado por la sociedad absorbente en el ejercicio 2X10, antes de impuestos, es de 32.000 euros; en la determinación del resultado mencionado no se ha tenido en cuenta la información acerca de los valores actuales de los activos financieros disponibles para la venta y de negociación, que al 31 de diciembre de 2X10, son de 22.000 y 3.500 euros, respectivamente.

En las operaciones que proceda, considérese, además, el IVA.

## SE PIDE:

- I. Contabilización de las operaciones derivadas de la fusión por absorción de las empresas de «NARBONNE SA», en la sociedad absorbente, «CARCASSONNE, SA».
- II. Formulación del balance de «CARCASSONNE, SA» tras el proceso de absorción, al 10 de julio de 2X10, contemplando sólo los bloques relativos al activo NO corriente, patrimonio neto y pasivo NO corriente.
- III. En 10 de mayo de 2X11 se distribuye el resultado neto generado por «CARCASSONNE, SA» en el ejercicio 2X10, con la propuesta que conlleve el dividendo máximo, procedente de dicho resultado.

## **SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1**

### **APARTADO A. OPERACIONES VARIAS**

**I. Contabilización de las operaciones realizadas por «VISPA» y lo que proceda al término del ejercicio 2X10. Los cobros y pagos se realizan a través del empleo de tarjetas y transferencias bancarias.**

*1 de enero de 2X10.*

Por la obtención de los derechos de traspaso:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
205	Derechos de traspaso	97.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	15.600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		113.100

Por la adquisición de las instalaciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
215	Otras instalaciones	351.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	56.160	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		407.160

*1 de julio de 2X10.*

Por la reforma de las instalaciones, respecto a la que el Plan General de Contabilidad (PGC) señala en la norma de registro y valoración (NRV) 3.<sup>a</sup> apartado h):

«En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.»

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
215	Otras instalaciones	78.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	12.480	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		90.480

Por la instalación de la carpa en los jardines del municipio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	40.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	6.400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		46.400

Los gastos de desmantelamiento de la carpa, previstos para dentro de diez años ascenderán a 32.577,893. El valor actual de esta cuantía descontado al 5% es:

$$32.577,893 \times 1,05^{-10} = 20.000$$

La NRV 2.<sup>a</sup> del PGC sobre inmovilizado material establece que el valor actualizado de los costes de desmantelamiento es mayor importe del inmovilizado, por lo que el asiento a realizar es:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	20.000	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		20.000

31 de diciembre de 2X10

La fecha en la que todos los activos inician su contribución a generar ingresos con regularidad –fecha de entrada en funcionamiento– es el 1 de julio, por lo que la que es la fecha de comienzo de amortización.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	14.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		14.000

Otras instalaciones ( $351.000 \times 0,5/19,5$ ) .....	9.000
Otras instalaciones ( $78.000 \times 0,5/19,5$ ) .....	2.000
Carpa ( $60.000/10 \times 6/12$ ) .....	3.000
Total .....	14.000

Por la amortización de los derechos de traspaso:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	2.500	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible ( $97.500 \times 0,5/19,5$ )		2.500

Por la actualización de la provisión de desmantelamiento:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones ( $20.000 \times 5\% \times 6/12$ )	500	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		500

## II. Descripción de los saldos de las inversiones no corrientes y posibles pasivos al término de los ejercicios 2X10 y 2X11.

31 de diciembre de 2X10.

Activo	Importe	Pasivo	Importe
ACTIVO NO CORRIENTE		PASIVO NO CORRIENTE	
Derechos de traspaso ( $97.500 - 2.500$ )	95.000	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	20.500
Instalaciones técnicas ( $351.000 + 78.000 - 11.000$ )	418.000		
Otro inmovilizado material ( $60.000 - 3.000$ )	57.000		

31 de diciembre de 2X11.

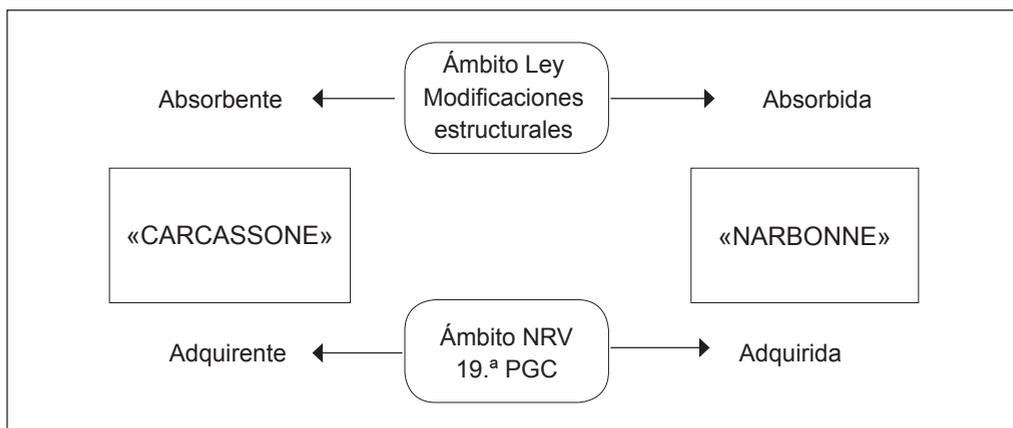
Activo	Importe	Pasivo	Importe
ACTIVO NO CORRIENTE		PASIVO NO CORRIENTE	
Derechos de traspaso ( $97.500 - 7.500$ )	90.000	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	21.525
Instalaciones técnicas ( $351.000 + 78.000 - 33.000$ )	396.000		
Otro inmovilizado material ( $60.000 - 9.000$ )	51.000		

## APARTADO B. FUSIÓN POR ABSORCIÓN

### I. Contabilización de las operaciones derivadas de la fusión por absorción de las empresas «NARBONNE, SA» en la sociedad absorbente «CARCASSONNE, SA».

*Cálculos extracontables.*

El diagrama de la operación es el siguiente:



El coste de la combinación de negocios es:

Conceptos	Importe
Valor contraprestación entregada (4.000 acciones × 11,2)	44.800
Asesores legales y expertos (1) (11.000 + 2.000)	13.000
Coste de la combinación de negocios	57.800

(1) El PGC señala en la NRV 19.ª lo siguiente:

«Cualquier coste directamente atribuible a la combinación, como los honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación ...»

Al señalar el enunciado que de los costes de notaría y registro corresponden a la ampliación 3.000 u.m., el resto hasta 5.000 u.m., es decir, 2.000 serán gastos directos relacionados con la combinación de negocios por lo que forma parte del coste de la misma, además de las 11.000 u.m. de auditores y peritos.

El valor razonable de los activos identificables y de los pasivos de la sociedad adquirida «NARBONNE» es:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	11.600	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	9.000
Construcciones	22.400	Proveedores	4.000
Mobiliario	6.000	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades	1.200
		.../...	

.../...			
Activos financieros cartera de negociación	3.000	Pasivos por diferencias temporarias imponibles terrenos (1)	1.080
Existencias	5.000	Pasivos por diferencias temporarias imponibles construcciones (2)	1.920
Clientes	1.000		
Bancos	8.000		
<b>Total</b>	<b>57.000</b>	<b>Total</b>	<b>17.200</b>
Valor activos netos = 57.000 – 17.200 = 39.800			

(1)

Conceptos	Importe
Valor razonable	11.600
Base fiscal	8.000
Diferencia temporaria imponible	3.600
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (3.600 × 30%)	1.080

(2)

Conceptos	Importe
Valor razonable	22.400
Base fiscal (20.000 – 4.000)	16.000
Diferencias temporarias imponibles	6.400
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (6.400 × 30%)	1.920

Los cálculos anteriores también se pueden hacer como sigue:

Conceptos	Importe
Capital social	15.000
Reserva legal	3.000
Reservas voluntarias	12.000
Pérdidas y ganancias	2.800
Total patrimonio neto	32.800
+/- Ajustes	
Terrenos	3.600
Pasivos diferencias temporarias imponibles terrenos	-1.080
Construcciones	6.400
Pasivos por diferencias temporarias imponibles	-1.920
Valor razonable activos identificables menos pasivos asumidos	39.800

A partir de los datos anteriores se obtiene el fondo de comercio surgido en la combinación:

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios	57.800
Valor activos identificables y pasivos asumidos	39.800
Fondo de comercio	18.000

El número de acciones a emitir lo proporciona directamente el enunciado del ejercicio (4.000 acciones  $\times$  11,2).

Los registros contables en la sociedad absorbente «CARCASSONNE, SA» son los siguientes:

Por la apertura de la contabilidad:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
–	Cuentas deudoras	158.000	
–	Cuentas acreedoras		158.000

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (4.000 acciones x 11,2)	44.800	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		44.800

Por la recepción del patrimonio de la sociedad absorbida «NARBONNE, SA», que al tratarse de la sociedad adquirida se incorpora a valor razonable y por el pago de los gastos asociados a la combinación de negocios y teniendo en cuenta que la adquisición a título universal es una operación no sujeta a IVA <sup>1</sup>:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	18.000	
210	Terrenos y bienes naturales	11.600	
211	Construcciones	22.400	
			.../...

<sup>1</sup> Artículo 7.º *Operaciones no sujetas al impuesto.*

No estarán sujetas al impuesto:

1.º Las siguientes transmisiones de bienes y derechos:

- La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.
- La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente, en virtud de las operaciones a que se refiere el artículo 1 de la Ley 29/1991), de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el Título Primero de la citada ley.

...			
216	Mobiliario	6.000	
540	Activos financieros cartera de negociación	3.000	
3	Existencias	5.000	
430	Clientes	1.000	
572	Bancos	8.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		9.000
400	Proveedores		4.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		1.200
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles terrenos		1.080
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles construcciones		1.920
5530	Socios de sociedad disuelta		44.800
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		13.000

El abono de bancos corresponde a los costes de la combinación que han sido satisfechos y que también se podrían haber contabilizado de forma independiente con cargo al fondo de comercio.

Por la entrega de las acciones emitidas por «CARCASSONNE, SA» a los accionistas de «NARBONNE, SA»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	44.800	
190	Acciones o participaciones emitidas		44.800

Por la inscripción en el registro mercantil de la fusión:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	44.800	
100	Capital social (4.000 × 10)		40.000
110	Prima de emisión o asunción (4.000 × 1,2)		4.800

Por los gastos de la ampliación de capital:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	3.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.000

## II. Formulación del balance de «CARCASSONNE, SA» tras el proceso de absorción, al 10 de julio de 2X10, contemplando sólo los bloques relativos al activo no corriente, patrimonio neto y pasivo no corriente.

Aunque el enunciado señala la realización de algunas masas patrimoniales, a efectos de solución se realiza el balance completo:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>		<b>PATRIMONIO NETO</b>	
Fondo de comercio	18.000	Capital social (60.000 + 40.000)	100.000
Terrenos y bienes naturales (30.000 + 11.600)	41.600	Prima de emisión o asunción	4.800
Construcciones (60.000 – 22.400)	82.400	Reserva legal	6.000
Mobiliario (20.000 + 6.000)	26.000	Reservas voluntarias (30.000 – 3.000)	27.000
Amortización acumulada del inmovilizado material	-10.000	Resultado del ejercicio	12.400
Activos financieros disponibles para la venta	25.000	<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>	
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>		Deudas a largo plazo con entidades de crédito (24.000 + 9.000)	33.000
Existencias (8.000 + 5.000)	13.000	Pasivos por diferencias temporarias imponibles terrenos	1.080
Clientes (4.000 + 1.000)	5.000	Pasivos por diferencias temporarias imponibles construcciones	1.920
Bancos (11.000 + 8.000 – 13.000 – 3.000)	3.000	<b>PASIVO CORRIENTE</b>	
Activos financieros cartera negociación	3.000	Proveedores (12.000 + 4.000)	16.000
		Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (3.600 + 1.200)	4.800
	207.000		207.000

### III. En 10 de mayo se distribuye el resultado neto generado por «CARCASSONNE, SA» en el ejercicio 2X10, con la propuesta que conlleve el dividendo máximo, procedente de dicho resultado.

El ajuste de la cartera de negociación no tiene incidencia fiscal porque tributa y es el siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
54	Activos financieros cartera de negociación	500	
7630	Beneficios de cartera de negociación		500

También debería ajustarse la cartera de disponible para la venta desde el punto de vista contable aunque fiscalmente no tiene incidencia y por ello se omiten los asientos.

Por tanto, el beneficio antes de impuestos del año 2X10:

$$32.000 + 500 = 32.500$$

La liquidación del impuesto sobre sociedades del año 2X10 es la siguiente:

Beneficio antes de impuestos	32.500
+/- Ajuste	
Amortización del edificio (1)	80
	.../...

.../...	
Base imponible	32.580
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	9.774
Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	9.774
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	9.774

(1) Desde que se empieza la amortización se produce la reversión de Pasivos por diferencias temporarias imponibles construcciones. Los cálculos son los siguiente:

Conceptos	Importe
Gastos contable por amortización [(22.400/40) × 6/12]	280
Gastos fiscal por amortización [(16.000/40) × 6/12]	200
Ajuste positivo	80
Reversión pasivos por diferencias temporarias imponibles (80 × 30%)	24

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	9.774	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		9.774

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles construcciones (80 × 30%)	24	
6301	Impuesto diferido		24

Resultado de la sociedad en 2X10 = 32.500 – 9.774 + 24 = 22.750

Por la distribución del resultado el día 11 de mayo de 2X11:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	22.750	
112	Reserva legal (1)		2.275
1143	Reserva por fondo de comercio (2)		900
526	Dividendo activo a pagar (2)		19.575

(1)

La dotación de la reserva legal está descrita en el artículo 214 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA) según el cual:

- $20\% \text{ Capital social} = 20\% \times 100.000 = 20.000$
- Reserva legal actual: 6.000
- Dotación del ejercicio:  $22.750 \times 10\% = 2.275$

(2)

El artículo 213.4 de TRLSA indica:

«En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5 por 100 del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.»

Por tanto, en nuestro caso hay que dotar:  $18.000 \times 5\% = 900$

(2)

Al no existir más limitaciones legales, el resto del resultado se destinará a dividendos según señala el enunciado del ejercicio.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 2

MONEDA EXTRANJERA

### ENUNCIADO

#### 1. VARIAS OPERACIONES EN MONEDA EXTRANJERA:

La empresa española «EXTERIORES, SA» realiza las siguientes operaciones:

1. En 15 de septiembre de 2X12, vende productos a un cliente suizo; la venta se formaliza en francos suizos, el importe de la venta, 200.000 F suizos; el tipo de cambio en el momento de la formalización de la venta, 0,7407 €/F suizos; se concede un aplazamiento del pago al cliente suizo de 120 días (fecha de vencimiento, 15-01-2X13).
2. En 1 de octubre 2X12, obtiene 98.000 \$ USA, en concepto de préstamo concedido por CITIBANK, cuyo valor nominal es de 100.000 \$ USA; la diferencia de 2.000 \$ USA se debe a gastos de formalización y de transacción a cargo del prestatario; el tipo de interés es del 4,5% anual pagadero por año vencido; fecha de vencimiento de los intereses anuales, 30 de septiembre de cada año; el préstamo se reembolsa en su totalidad al término de tres años (fecha de vencimiento, 30-09-2X15). (Tipo de interés efectivo, 5,2376904% anual).

El tipo de cambio del \$ USA en el momento de la disposición del crédito recibido es de 0,7000 €/ \$ USA.

3. En 1 de diciembre de 2X12, se formaliza la compra de materias primas procedentes de Brasil, el proveedor brasileño ha facturado el suministro en 80.000 reales brasileños. El contravalor del real a la fecha de llegada al puerto de Valencia, momento de disposición y asunción de riesgos sobre las materias primas, 0,4194 €/Real Br. El periodo de aplazamiento concedido para el pago, 90 días desde la llegada al puerto (fecha de vencimiento, 1 de marzo de 2X13). El IVA del 16% se liquida en la aduana del puerto de Valencia.
4. Los tipos de cambio al cierre del ejercicio 2X12 de las monedas indicadas: franco suizo, 0,6028 €/F suizo; \$ USA, 0,6795 €/ \$ USA; 0,3816 €/Real Br.

## SE PIDE:

- I. Contabilice las operaciones descritas.
- II. A efectos de la formulación del Balance al 31 de diciembre de 2X12, presente los activos y pasivos, expresados en moneda extranjera, valorados en euros.

## 2. INVERSIONES EN MONEDA EXTRANJERA:

5. La empresa española «BOOLE, SA» compra a través de la Bolsa de Londres, 2.000 acciones de «UNILEVER PLC»; fecha de compra, 20 de diciembre de 2X12; precio de compra unitario 1.850 peniques. El tipo de cambio del €/libra esterlina: 1,2000 €/£ (1 £ = 100 peniques). El objetivo de las acciones adquiridas es mantenerlas a corto plazo con motivo de especulación.

Al término del ejercicio 2X12, la cotización de «UNILEVER PLC» es 1.917 peniques y el tipo de cambio, 1,3545 €/£ (1 £ = 100 peniques).

6. La empresa «CELTIA» adquiere, en 12 de septiembre de 2X12, una participación en el capital de «PFIZER», 100.000 acciones a 20,00 \$/acción, gastos de transacción 1,5 por 1.000; el tipo de cambio aplicado, 0,7692 €/ \$ USA. El objetivo es mantenerlas por tiempo indefinido por razones estratégicas.

Al cierre del ejercicio 2X12, la cotización de la acción de «PFIZER» es de 22,90 \$ USA, y el tipo de cambio de cierre, 0,6795 €/ \$ USA.

7. La empresa «ARGENTIA, SA» (JM), mayorista-almacenista en la importación de platino, que suministra dicho metal a múltiples empresas de venta al por menor, artesanos y joyerías, posee en existencias al 31 de diciembre de 2X12, y conforme al criterio de valoración FIFO, el siguiente detalle, valoradas conforme a los precios de compra en base a la cotización del mercado de metales de Chicago:

- 200 onzas a 1.771 \$/onza y el tipo de cambio de contado del \$ USA, 0,8500 €/ \$ USA.
- 350 onzas a 1.850 \$/onza y el tipo de cambio de contado del \$ USA, 0,8200 €/ \$ USA.

La cotización al cierre de la onza de platino, 1.855 \$ y del \$ USA, 0,7900 €/ \$ USA.

## SE PIDE:

- I. Contabilice las operaciones descritas y lo que proceda al cierre del ejercicio 2X12.

## SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

### 1. VARIAS OPERACIONES CON MONEDA EXTRANJERA

#### I. Contabilice las operaciones descritas.

##### Punto 1.

Por la venta del 15 de septiembre de 2X12 aplicando el tipo de cambio vigente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
4304	Cientes (moneda extranjera) (200.000 CHF × 0,7407)	148.140	
701	Ventas de productos terminados		148.140

Al 31 de diciembre de 2X12 por el ajuste al tipo de cambio de cierre ya que estamos ante un partida monetaria llevando la diferencia a resultados.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio	27.580	
4304	Cientes (moneda extranjera) [200.000 CHF (0,6028 – 0,7407)]		27.580

##### Punto 2.

1 de octubre de 2X12.

Por la obtención del préstamo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	68.600	
1704	Deudas a largo plazo con entidades de crédito moneda extranjera (98.000 \$ × 0,700)		68.600

31 de diciembre de 2X12.

Por los intereses devengados aplicando en tipo de interés efectivo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ( $98.000 \$ \times 5,2376904\% \times 3/12 = 1.283,234148 \$$ ) ( $1.283,234148 \times 0,6795 = 871,96 €$ )	871,96	
5274	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito moneda extranjera ( $100.000 \$ \times 4,5\% \times 3/12 = 1.125 \$$ ) ( $1.125 \$ \times 0,6795 = 764,44 €$ )		764,44
1704	Deudas a largo plazo con entidades de crédito moneda extranjera		107,52

Por el ajuste al tipo de cambio de cierre de la cuenta Deudas a largo plazo con entidades de crédito moneda extranjera:

Conceptos	Importe
Valor contable ( $68.600 + 764,44 + 107,52$ )	69.471,96
Valor cierre [ $(98.000 \$ + 1.283,234 \$) 0,6795$ ]	67.462,96
Diferencia	2.009,00

También se puede hacer el cálculo como sigue:

Conceptos	Importe
Valor inicial ( $98.000 \$ \times 0,7$ )	68.600
Valor de cierre ( $98.000 \$ \times 0,6795$ )	66.591
Diferencia	2.009

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
1704	Deudas a largo plazo con entidades de crédito moneda extranjera	2.009	
768	Diferencias positivas de cambio		2.009

### Punto 3.

Por la compra de materias primas procedentes de Brasil el 1 de diciembre de 2X12:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	33.552,00	
4004	Proveedores (moneda extranjera) ( $80.000 R \times 0,4194$ )		33.552,00

Por la liquidación del IVA a la llegada al puerto, que se paga en aduana ya que se trata de una importación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado ( $33.552 \times 16\%$ )	5.368,32	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.368,32

Al 31 de diciembre de 2X12 por el ajuste al tipo de cambio de cierre ya que se trata de una partida monetaria:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores (moneda extranjera)	3.024,00	
768	Diferencias positivas de cambio [ $80.000 \text{ R } (0,4194 - 0,3816)$ ]		3.024,00

**II. A efectos de la formulación del Balance al 31 de diciembre de 2X12, presente los activos y pasivos en moneda extranjera, valorados en euros.**

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Clientes (moneda extranjera CHF) ( $20.000 \text{ CHF} \times 0,6028$ )	12.056,00	Deudas a largo plazo con entidades de crédito moneda extranjera \$	66.696,52
		Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito moneda extranjera \$	871,96
		Proveedores (moneda extranjera)	30.528,00

## 2. INVERSIONES EN MONEDA EXTRANJERA

**I. Contabilice las operaciones descritas y lo que proceda al cierre del ejercicio 2X12.**

### Punto 5.

Por la adquisición acciones en la Bolsa de Londres con el objetivo de tenerlas a corto plazo y de forma especulativa por lo que se incluyen en la categoría de Inversiones mantenidas para negociar.

20 de diciembre de 2X12.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio «UNILEVER PCL» ( $2.000 \times 18,5 \text{ £} = 37.000 \text{ £}; 37.000 \text{ £} \times 1,2$ )	44.400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		44.400

31 de diciembre de 2X12.

Con respecto a la valoración de las inversiones mantenidas para negociar en moneda extranjera, el PGC señala:

«Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable.

Cuando se reconozcan directamente en el patrimonio neto las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificados como activos financieros disponibles para la venta, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá directamente en el patrimonio neto. Por el contrario, cuando las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria se reconozcan en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas como activos financieros mantenidos para negociar o en otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá en el resultado del ejercicio.»

Valor contable	44.400,00
Valor razonable ( $2.000 \times 19,17 \times 1,3545$ )	51.931,53
Incremento	7.531,53

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio «UNILEVER PCL»	7.531,53	
7630	Beneficios de cartera de negociación		7.531,53

## Punto 6.

12 de septiembre de 2X12.

Por la adquisición de las acciones de «PFIZER» que se clasifica en la categoría de Activos financieros disponibles para la venta, que inicialmente se valora por su valor razonable más los costes de transacción. Desde el punto de vista de la NRV11.<sup>a</sup> Moneda extranjera se trata de una partida no monetaria que inicialmente se valora al tipo de cambio de la fecha de la transacción.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio «PFIZER» ( $100.000 \times 20 \times 1,0015 \times 0,7692$ )	1.540.707,60	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.540.707,60

31 de de diciembre de 2X12.

El PGC señala que en la valoración posterior de partidas no monetarias que sea a valor razonable con cambios a patrimonio, las diferencias de valoración se imputan directamente a patrimonio neto.

Conceptos	Importe
Valor contable	1.540.707,60
Valor razonable ( $100.000 \times 22,90 \times 0,6795$ )	1.556.055,00
Incremento	15.347,40

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio «PFIZER»	15.347,40	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		15.347,40

Considerando un tipo impositivo del 30%.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido ( $15.347,40 \times 30\%$ )	4.604,22	
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		4.604,22

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

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	15.347,40	
8301	Impuesto diferido		4.604,22
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		10.743,18

## Punto 7

Estamos ante una partida no monetaria cuya valoración es a coste histórico salvo que necesite deterioro. En este caso el valor al cierre se obtiene a partir de su valor razonable considerando el tipo de cambio de cierre.

La valoración al cierre es la siguiente:

Conceptos	Importe
Coste ( $200 \text{ onzas} \times 1.771 \times 0,85$ )	301.070
Valor de cierre ( $200 \text{ onzas} \times 1.855 \times 0,79$ )	293.090
Deterioro	7.980

Conceptos	Importe
Coste ( $350 \text{ onzas} \times 1.850 \times 0,82$ )	530.950,0
Valor de cierre ( $350 \text{ onzas} \times 1.855 \times 0,79$ )	512.907,5
Deterioro	18.042,5

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	832.020	
610	Variación de existencias de mercaderías		832.020

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	26.022,5	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		26.022,4

## CASO PRÁCTICO NÚM. 3

### FORMULACIÓN DEL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

#### ENUNCIADO

La empresa «GLASS, SA» presenta el siguiente balance al 31 de diciembre de 2007 (en €):

Accionistas o socios por desembolsos no exigidos .....	5.000
Gastos de ampliación de capital .....	10.000
Gastos de primer establecimiento .....	2.000
Inmovilizado material .....	250.000
Amortización acumulada .....	-150.000
Acciones propias .....	20.000
Existencias .....	20.000
Tesorería .....	45.000
<b>Total activo .....</b>	<b>202.000</b>
Capital social .....	100.000
Reserva legal .....	10.000
Reservas voluntarias .....	40.000
Reservas para acciones propias .....	20.000
Pérdidas y Ganancias .....	18.000
- Dividendo a cuenta entregado.....	-6.000
Deudas a largo plazo .....	15.000
Hacienda Pública, acreedora por impuestos .....	5.000
<b>Total patrimonio neto y pasivo .....</b>	<b>202.000</b>

Se describe a continuación un conjunto de hechos, transacciones y operaciones con el objeto de formular el Estado de gastos e ingresos reconocidos y el estado total de cambios en el patrimonio neto correspondientes a los ejercicios 2008 y 2009.

### **Ejercicio 2008:**

1. En 1 de enero de 2008, con la entrada en vigor el PGC 2007, se sanean contra reservas, los gastos de ampliación de capital y de primer establecimiento.
2. En 1 de abril de 2008, se reparte el resultado generado en el ejercicio 2007: a reserva legal, el mínimo según el TRLSA; a dividendos totales, 12.000 euros, de los cuales parte ya fueron satisfechos con anterioridad; el resto será liquidado en 15 de abril de 2008; a reservas voluntarias, el beneficio neto restante.
3. En 1 de julio de 2008, se han adquirido participaciones en capital cotizables, 10.000 acciones de «XYZ, SA» a 3,80 euros/acción, gastos de adquisición, 0,20 euros/acción, con el objetivo de mantenerlas por tiempo indefinido.
4. En 19 de agosto de 2008, se compra en Bolsa, con fecha, 3.000 acciones de la constructora «ANDAMIOS, SA», siendo la cotización 20 euros; gastos de transacción, 2 por 1.000; 10 días antes, el consejo de administración aprobó el reparto de un dividendo a cuenta de 1 euro/acción. La intención de la empresa es mantenerlas por tiempo indefinido.
5. En 29 de agosto de 2008, cobra los dividendos repartidos por la empresa «ANDAMIOS, SA», considerándose como tipo de retención fiscal, 18%.
6. En 1 de octubre de 2008, se ha completado, en efectivo, el 50% del desembolso pendiente sobre la última ampliación de capital efectuada a finales del ejercicio 2007.
7. En 11 de noviembre de 2008, se ha satisfecho un dividendo a cuenta del beneficio neto del ejercicio 2008, 7.000 euros.
8. En 30 de noviembre de 2008 se pone en marcha un plan de creación de sucursales en China, encontrándose las acciones de «ANDAMIOS, SA», junto con otros activos considerados independientes, como mantenidos para la venta. La cotización al cierre del día 30 de noviembre de 2008, 22 euros/acción.
9. En 31 de diciembre de 2008, tiene notificación de la concesión y recepción de 8.000 euros en efectivo, en concepto de subvención otorgada por la consejería de industria de la comunidad autónoma para cambiar el sistema de climatización de la planta de producción.
10. Al término del ejercicio 2008, el valor razonable de la acción de «XYZ, SA», coincidente con la cotización media del día de cierre, es 5 euros/acción y la de «ANDAMIOS, SA», 23 euros/acción.
11. El beneficio neto generado en el ejercicio 2008, 20.000 euros; en la obtención de este resultado ya se han tenido en cuenta los resultados procedentes de las operaciones descritas con anterioridad.

**Ejercicio 2009:**

1. En 10 de enero de 2009, se cobra la totalidad del desembolso pendiente derivado de la última ampliación de capital.
2. El 10 de abril de 2009, se reparte el resultado del ejercicio anterior: a Reserva legal, el importe mínimo; a dividendos, importe total 14.000 euros, de los cuales una parte de los mismos fue satisfecha en el ejercicio 2007, el resto se liquidará el 20 de abril de 2009; lo sobrante del beneficio neto, a reservas voluntarias.
3. En 16 de mayo de 2009, se venden todas las acciones de «XYZ, SA», siendo la cotización en el momento de la venta, 6,10 euros/acción, gastos de venta, 0,10 euros/acción.
4. Se venden, con fecha 1 de junio de 2009, todas las acciones de «ANDAMIOS, SA», siendo el precio de venta, la cotización, 25,15 euros, y gastos de venta, 0,15 euros/acción.
5. Al 31 de diciembre de 2009, lo que proceda en relación con la subvención de capital, teniendo en cuenta que la vida útil del sistema de climatización instalado es de 10 años, contados desde la fecha de puesta en funcionamiento, 1 de enero de 2009; en cuanto al criterio de amortización, lineal por unidad de tiempo.
6. El resultado del ejercicio, beneficio neto, 40.000 euros; en la obtención de este resultado ya se ha tenido en cuenta los resultados procedentes de las operaciones descritas con anterioridad.

**SE PIDE:**

- I. Formulación o presentación del estado de ingresos y gastos reconocidos, correspondientes a los ejercicios 2008 y 2009.
- II. Formulación o presentación del estado total de cambios en el patrimonio neto, relativo al ejercicio 2008.

***SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3*****EJERCICIO 2008**

En primer lugar se reclasifica la denominación de algunas de las cuentas para adaptarla al PGC de 2007:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
–	Reserva para acciones propias	20.000	
113	Reservas voluntarias		20.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	5.000	
–	Accionistas por desembolsos no exigidos		5.000

**Punto 1.**

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	9.000	
47	Administraciones públicas	3.000	
–	Gastos de ampliación de capital		10.000
–	Gastos de primer establecimiento		2.000

Después de los asientos anteriores, el patrimonio neto al inicio del año 2008 es el siguiente:

Conceptos	Importe
Capital social	100.000
Socios por desembolsos no exigidos, capital social	–5.000
Reservas	61.600
Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	–20.000
Resultado del ejercicio	18.000
Dividendo activo a cuenta	–6.000
<b>Total patrimonio neto</b>	<b>148.600</b>

**Punto 2.**

Por el reparto del resultado del año 2007:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	18.000	
112	Reserva legal		1.800
557	Dividendo activo a cuenta		6.000
526	Dividendo activo a pagar		6.000
113	Reservas voluntarias		4.200

**Punto 3.**

Por la adquisición de las acciones «XYZ» que se clasifican a efectos de valoración en la categoría de activos financieros disponibles para la venta:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio «XYZ» (10.000 × 4)	40.000	
57	Tesorería		40.000

**Punto 4.**

Por la adquisición de las acciones de «ANDAMIOS, SA» que también se valoran a través de la categoría de Activos financieros disponibles para la venta.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio «ANDAMIOS» (3.000 × 20 × 1,002 – 3.000)	57.120	
545	Dividendo a cobrar (3.000 × 1)	3.000	
57	Tesorería (3.000 × 20 × 1,002)		60.120

**Punto 5.**

Por el cobro del dividendo de «ANDAMIOS, SA».

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	2.460	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	540	
545	Dividendo a cobrar		3.000

**Punto 6.**

Por la solicitud del dividendo pasivo y su cobro:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
558	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias	2.500	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		2.500

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	2.500	
558	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias		2.500

**Punto 7.**

Por el reparto de un dividendo a cuenta del resultado de este año:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta	7.000	
57	Tesorería		7.000

**Punto 8.**

En el subgrupo 58 Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados, la definición de la cuenta 582. Inversiones financieras señala:

«a3) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de "Activos financieros disponibles para la venta", por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 960, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio en partidas monetarias que se registrará con abono a la cuenta 768.»

Por tanto ajustaremos al valor razonable del 15 de noviembre para proceder posteriormente a la reclasificación de las cuentas Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio «ANDAMIOS» (250) a la cuenta Inversiones financieras (582), así como la cuenta Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133) a la cuenta Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta (136).

Conceptos	Importe
Valor contable	57.120
Valor razonable (3.000 × 22)	66.000
Incremento	8.880

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio «ANDAMIOS»	8.880	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		8.880

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	2.664	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.664

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	8.880	
8301	Impuesto diferido		2.664
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		6.216

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
582	Inversiones financieras «ANDAMIOS»	66.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio «ANDAMIOS»		66.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	6.216	
136	Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta		6.216

### Punto 9.

Por la obtención de la subvención y su efecto fiscal

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	8.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		8.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	2.400	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.400

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

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	8.000	
8301	Impuesto diferido		2.400
130	Subvenciones oficiales de capital		5.600

### Punto 10.

Por el ajuste a valor razonable de las acciones al cierre del ejercicio:

## Acciones «ANDAMIOS».

Conceptos	Importe
Valor contable	66.000
Valor razonable (3.000 × 23)	69.000
Aumento	3.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
582	Inversiones financieras	3.000	
960	Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta		3.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	900	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		900

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
960	Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta	3.000	
8301	Impuesto diferido		900
136	Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta		2.100

## Acciones «XYZ».

Conceptos	Importe
Valor contable	40.000
Valor razonable (10.000 × 5)	50.000
Incremento	10.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio «XYZ»	10.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		10.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	3.000	
479	Impuesto diferido		3.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	10.000	
8301	Impuesto diferido		3.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		7.000

## OPERACIONES DEL AÑO 2009

### Punto 1.

Por la solicitud y cobro del dividendo pasivo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias	2.500	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		2.500

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.500	
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias		2.500

### Punto 2.

Por el reparto del resultado del año 2008 y el pago del dividendo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	20.000	
112	Reserva legal		2.000
557	Dividendo activo a cuenta		7.000
526	Dividendo activo a pagar		7.000
113	Reservas voluntarias		4.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	7.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.000

**Punto 3.**

Por el ajuste a valor razonable de las acciones de «XYX»:

Conceptos	Importe
Valor contable	50.000
Valor razonable (10.000 × 6,10)	61.000
Incremento	11.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio «XYZ»	11.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		11.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	3.300	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (11.000 × 30%)		3.300

Por el cálculo extracontable del beneficio de las acciones de «XYZ».

Conceptos	Importe
Precio de coste	40.000
Precio de venta	61.000
Beneficio	21.000

Por el traspaso a resultados del beneficio calculado anteriormente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	21.000	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		21.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (21.000 × 30%)	6.300	
8301	Impuesto diferido		6.300

Por la venta de las acciones en la que los gastos se han considerado como menor importe del beneficio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	60.000	
7632	Beneficios de disponibles para la venta	1.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		61.000

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

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	11.000	
8301	Impuesto diferido	3.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	7.000	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		21.000

#### Punto 4.

Por el ajuste a valor razonable de las acciones de «ANDAMIOS, SA»:

Conceptos	Importe
Valor contable ( $3.000 \times 23$ )	69.000
Valor razonable ( $3.000 \times 25,15$ )	75.450
Incremento	6.450

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
582	Inversiones financieras «ANDAMIOS»	6.450	
960	Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta		6.450

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.935	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.935

Por el cálculo extracontable del resultado obtenido por la venta:

Conceptos	Importe
Precio de coste	57.120
Precio venta ( $3.000 \times 25,15$ )	75.450
Beneficio	18.330

Por el traspaso a resultados del resultado calculado anteriormente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
862	Transferencia de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta	18.330	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		18.330

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (18.330 × 30%)	5.499	
8301	Impuesto diferido		5.499

Por la venta en los gastos se han considerado como menor importe del beneficio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (75.450 – 450)	75.000	
7632	Beneficios de disponibles para la venta	450	
582	Inversiones financieras «ANDAMIOS»		75.450

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

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
960	Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta	6.450	
8301	Impuesto diferido	3.564	
136	Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta	8.316	
862	Transferencia de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta		18.330

## Punto 5.

Por el traspaso a resultados de la subvención en función de la vida útil del activo subvencionado (10 años):

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	800	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		800

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponible	240	
8301	Impuesto diferido		240

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	240	
130	Subvenciones oficiales de capital	560	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		800

### Punto 6.

Es un punto en el que nos informan del resultado del ejercicio 2009, dato necesario para la elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto.

## ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

ESTADO DE GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS		
	2009	2008
<b>A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias</b>	<b>40.000</b>	<b>20.000</b>
Ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto		
I. Por valoración de activos financieros	17.450	21.880
1. Activos financieros disponibles para la venta	11.000	18.880
2. Otros ingresos /gastos	6.450	3.000
II. Por coberturas de flujos de efectivo		
III. Subvenciones donaciones y legados		8.000
IV. Por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes		
V. Efecto impositivo	-5.235	-8.964
<b>B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I + II + III + IV + V)</b>	<b>12.215</b>	<b>20.916</b>
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias		
VI. Por valoración de instrumentos financieros	-39.270	0
1. Activos financieros disponibles para la venta	-21.000	
2. Otros ingresos/gastos	-18.270	
VII. Por coberturas de flujos de efectivo		
VIII. Subvenciones, donaciones y legados	-800	
IX. Efecto impositivo	12.021	
<b>C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias</b>	<b>-28.049</b>	<b>0</b>
<b>TOTAL GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS (A + B + C)</b>	<b>24.166</b>	<b>40.916</b>

## ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

	Capital escriturado	Capital no exigido	Prima de emisión	Reservas	Acciones propias	Resultados ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	Dividendo a cuenta	Otros instrumentos de patrimonio neto	Ajustes cambio de valor	Subvenciones, donaciones y legados	Total
A. SALDO FINAL DEL AÑO 2007													
I. Ajustes por cambios de criterio 2007 y anteriores													
II. Ajustes por errores 2007 y anteriores													
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 2008	100.000	-5.000		61.600	-20.000	18.000		20.000	-6.000		15.316	5.600	148.600
I. Total de gastos e ingresos reconocidos													
II. Operaciones con socios y propietarios													
1. Aumentos de capital													
2. (-) Reducciones de capital													
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio													
(conv. oblig. cond. deudas)													
4 (-) Distribución de dividendos				6.000		-18.000			6.000				-6.000
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (neto)													
6. Incremento (reducción) de patrim. neto combinación de negocios													
7. Otras operaciones con socios o propietarios		2.500											
III. Otras operaciones de patrimonio neto													
C. SALDO FINAL DEL AÑO 2008	100.000	-2.500		67.600	-20.000			20.000	-7.000		15.316	5.600	179.016
I. Ajustes por cambios de criterio 2008 y anteriores													
II. Ajustes por errores 2008 y anteriores													
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 2009	100.000	-2.500		67.600	-20.000	20.000		40.000	-7.000		15.316	5.600	179.016
I. Total de gastos e ingresos reconocidos													
II. Operaciones con socios y propietarios													
1. Aumentos de capital													
2. (-) Reducciones de capital													
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio													
(conv. oblig. cond. deudas)													
4 (-) Distribución de dividendos				6.000		-20.000			7.000				-7.000
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (neto)													
6. Incremento (reducción) de patrim. neto combinación de negocios													
7. Otras operaciones con socios o propietarios		2.500											
III. Otras operaciones de patrimonio neto													
E. SALDO FINAL DEL AÑO 2009	100.000			73.600	-20.000			40.000			42	5.040	198.682