

# SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE SEGUROS DEL ESTADO

**Javier González Sainza**

*Profesor del CEF*

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de acceso libre, en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado convocado por Orden ECC/1155/2013, de 17 de junio (BOE del 24)].

---

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Impuesto sobre el Valor Añadido, aplicación de la prorrata general, ajuste IVA deducible al cierre del ejercicio, ajuste regularización del inmovilizado. Operaciones con moneda extranjera: anticipos a proveedores, compras, ventas, activos financieros disponibles para la venta y ajuste al cierre del ejercicio.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Escisión parcial por absorción y contabilidad de la sociedad beneficiaria.
- Caso 3. Análisis de estados financieros.** Variación de la cuenta de resultados, costes fijos y variables, determinación del punto muerto y proyección de la cuenta de resultados.
- Caso 4. Consolidación de estados financieros.** eliminación inversión neta en la fecha de adquisición, ajuste y eliminaciones por operaciones internas para obtener el balance consolidado.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 1

### Contabilidad financiera

#### SUPUESTO 1.1.

La sociedad AA en el ejercicio 20X3 ha adquirido los siguientes bienes y servicios por el importe y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) (total y parte deducible, conforme a la prorrata provisional) que se indican (en u.m.):

Adquisición en 20X3 de:	Importe	IVA soportado	IVA soportado deducible
Inmovilizado material .....	40.000	8.400	5.880
Existencias .....	31.000	6.510	4.557
Servicios.....	12.000	2.520	1.764

Se sabe además que en 20X3:

- El inmovilizado material se amortiza al 5 % anual.
- La prorrata definitiva fue del 25 % (era deducible finalmente el 75 % del IVA soportado).
- El importe de las existencias al final del ejercicio es de 3.000 u.m.
- El importe de las ventas ha sido de 60.000 u.m. Les corresponde un IVA del 21 %.

En el ejercicio 20X4 la sociedad AA ha adquirido los siguientes bienes y servicios por el importe y el IVA (total y parte deducible, conforme a la prorrata provisional) que se indican (en u.m.).

Adquisición en 20X4 de:	Importe	IVA soportado	IVA soportado deducible (prorrata provisional)
Existencias .....	33.000	6.930	5.198
Servicios .....	11.000	2.310	1.733

Se sabe además que en 20X4:

- La prorrata definitiva fue del 10 % (era deducible finalmente el 90 % del IVA soportado).

- El importe de las existencias al final del ejercicio es de 4.100 u.m.
- El importe de las ventas ha sido de 55.000 u.m. Les corresponde un IVA del 21 %.
- Procede una regularización positiva por los bienes de inversión adquiridos en 20X3 por importe de 1.260 u.m.
- Durante el ejercicio se concede a clientes descuentos por volumen de operaciones por un importe de 600 u.m. que se devuelven al contado con el correspondiente IVA.

Notas adicionales:

- Las operaciones de adquisición de bienes y servicios y de ventas se realizan al contado.
- Si hay IVA deudor se compensará en el primer ejercicio en que haya importes a compensar.

*Trabajo a realizar:*

Con la información disponible:

1. Contabilizar las operaciones indicadas y todos los registros correspondientes al IVA del ejercicio 20X3 (hacer registros anuales).
2. Contabilizar las operaciones indicadas y todos los registros correspondientes al IVA del ejercicio 20X4 (hacer registros anuales).

## SUPUESTO 1.2.

La sociedad BB en el ejercicio 20X5 ha realizado, entre otras, las siguientes operaciones:

- Para iniciar las operaciones con empresas extranjeras se adquieren al comienzo de 20X5:
  - 112.000 libras.
  - 135.000 dólares.
- Se han realizado unos anticipos a los proveedores extranjeros por los siguientes importes y moneda (en el primer semestre de 20X5):
  - 60.000 libras.
  - 75.000 dólares.

El resto de las divisas queda depositado en bancos en moneda extranjera para disponer de efectivo.

- Se adquieren materias primas en el extranjero por los importes y moneda que se indican en cada trimestre:

	Libras	Dólares
Primer semestre 20X5 .....	15.000	0
Segundo semestre 20X5 .....	65.000	74.000

El último día de cada semestre se cancelan los saldos derivados de las compras del mismo del modo siguiente: el 80% por aplicación de los anticipos, hasta su agotamiento, y el resto por transferencia bancaria desde un banco en euros.

Todas las materias primas se han incorporado a productos terminados que se han enajenado al final del ejercicio.

- Para el establecimiento y mantenimiento de las relaciones comerciales se han realizado gastos por importe (pago al contado a través de bancos con cuenta en la moneda indicada):

	Libras	Dólares	Euros
Primer semestre 20X5 .....	1.100	600	820
Segundo semestre 20X5 .....	850	750	320

- Se han vendido productos terminados en el extranjero (en dólares) por los importes y moneda que se indican en cada semestre, se ha cobrado al contado e ingresado en banco con cuenta en dólares:

Primer semestre 20X5 .....	0
Segundo semestre 20X5 .....	65.000

- Para tener una conexión con los proveedores en el extranjero se adquiere, al principio del segundo semestre de 20X5, el 10% de la sociedad XX por importe de 55.000 dólares y el 15% de la sociedad YY por 50.000 libras. El valor razonable de las indicadas participaciones al final de 20X5 es de 62.000 dólares el de la sociedad XX y 47.000 libras el de la sociedad YY.

La moneda funcional (euros) tiene los siguientes tipos de cambio con las monedas extranjeras que se indican:

	Libras	Dólares
Primer semestre 20X5 .....	1,15 euros por 1 libra	0,89 euros por 1 dólar
Segundo semestre 20X5 (1) .....	1,30 euros por 1 libra	0,80 euros por 1 dólar
(1) El tipo de cambio al final del ejercicio coincide con el del segundo semestre del mismo.		

*Trabajo a realizar:*

Con la información disponible:

1. Contabilizar las operaciones indicadas en 20X5.
2. Contabilizar los ajustes de valor que procedan al final del ejercicio 20X5.

**SOLUCIÓN****SUPUESTO 1.1.**

1. CONTABILIZAR LAS OPERACIONES INDICADAS Y TODOS LOS REGISTROS CORRESPONDIENTES AL IVA DEL EJERCICIO 20X3 (HACER REGISTROS ANUALES)

Durante este ejercicio se aplica provisionalmente la prorrata definitiva del año anterior que se puede calcular a partir de cualquiera de las adquisiciones propuestas en el enunciado:

$$\frac{5.880}{8.400} \times 100 = 70\%$$

Por la adquisición del inmovilizado material:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
21	Inmovilizado material (40.000 + 8.400 × 30 %) .....	42.520	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (8.400 × 70 %) .....	5.880	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		48.400

Por la adquisición de existencias:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (31.000 + 6.510 × 30 %) .....	32.953	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (6.510 × 70 %) .....	4.557	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		37.510

Por los gastos de servicios exteriores:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
62	Servicios exteriores (12.000 + 2.520 × 30 %) .....	12.756	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (2.520 × 70 %) .....	1.764	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		14.520

Por las ventas sujetas y no exentas:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	72.600	
700	Ventas de mercaderías .....		60.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (60.000 × 21 %) .....		12.600

El enunciado no hace referencia al volumen de las ventas sujetas y exentas aunque sí proporciona directamente la prorrata definitiva del ejercicio.

Por la amortización del inmovilizado material:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	2.126	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (42.520 × 5 %) .....		2.126

Por el reflejo de las existencias finales, entendiendo que en el importe de las 3.000 está incluido el IVA no deducible que forma mayor valor del precio de adquisición.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías .....	3.000	
			.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
...	...		
610	Variación de existencias de mercaderías .....		3.000

El enunciado señala que la prorrata definitiva del año es el 75 %, por lo que el sujeto pasivo practicará la consiguiente regularización en la última declaración-liquidación del ejercicio:

IVA deducido [(8.400 + 6.510 + 2.520) × 70 %] .....	12.201,0
IVA deducible [(8.400 + 6.510 + 2.520) × 75 %] .....	13.072,5
Incremento del IVA deducible .....	871,5

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	871,5	
6391	Ajustes positivos en IVA de activo corriente (8.400 × 5 %) .....		420,0
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones [(6.510 + 2.520) × 5 %] ...		451,5

Suponiendo que se realizase una liquidación anual de IVA:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....	12.600,0	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....		13.072,5
4700	Hacienda Pública, deudora por IVA .....	472,5	

## 2. CONTABILIZAR LAS OPERACIONES INDICADAS Y TODOS LOS REGISTROS CORRESPONDIENTES AL IVA DEL EJERCICIO 20X4 (HACER REGISTROS ANUALES)

Por las compras de mercaderías, teniendo en cuenta que se aplica provisionalmente la prorrata del año anterior:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (33.000 + 6.930 × 25 %) .....	34.732,5	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (6.930 × 75 %) .....	5.197,5	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		39.930

Por los servicios exteriores:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
62	Servicios exteriores (11.000 + 2.310 × 25 %) .....	11.577,5	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (2.310 × 75 %) .....	1.732,5	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		13.310

Por las ventas sujetas y no exentas:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	66.550	
700	Ventas de mercaderías .....		55.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (55.000 × 21 %) .....		11.550

Por la regularización de las existencias iniciales y finales:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías .....	3.000	
300	Mercaderías .....		3.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías .....	4.100	
610	Variación de existencias de mercaderías .....		4.100

Por los descuentos sobre concedidos a los clientes:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
709	«Rappels» sobre ventas .....	600	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (600 × 21 %) .....	126	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		726

Por la amortización del inmovilizado material:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	2.126	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (42.520 × 5 %) .....		2.126



Una vez realizadas todas las operaciones del ejercicio, se procede a ajustar el IVA con la prorrata definitiva del ejercicio que es facilitada por el enunciado del supuesto (90%):

IVA deducido ( $44.000 \times 21\% \times 75\%$ ) .....	6.930
IVA deducible ( $44.000 \times 21\% \times 90\%$ ) .....	8.316
Incremento IVA deducible .....	1.386

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	1.386	
6391	Ajustes positivos en IVA de activo corriente .....		1.386

Además, en los cuatro años siguientes a la adquisición del inmovilizado, hay que comprobar la posible regularización del IVA soportado en su momento. Para ello se compara la prorrata definitiva del año base con la de año actual, procediendo a la regularización cuando la diferencia entre ambas exceda en más puntos.

Prorrata del año base .....	75 %
Prorrata del año actual .....	90 %
Diferencia .....	15 %

El incremento del IVA soportado deducible se obtiene de la siguiente forma:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	1.260	
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones .....		1.260

Por la liquidación del IVA:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....	11.424,0	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....		9.577,0
4700	Hacienda Pública, deudora por IVA .....		472,5
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA .....		1.374,5

## SUPUESTO 1.2.

### 1. Y 2. CONTABILIZAR LAS OPERACIONES INDICADAS EN 20X5 ASÍ COMO LOS AJUSTES AL FINAL DEL MISMO

#### Operaciones del primer semestre

Por la adquisición de las divisas para realizar operaciones con empresas extranjeras que se incorporan al tipo de cambio vigente del día en el que se realiza la operación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
573	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera £ (112.000 × 1,15)	128.800	
573	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera \$ .. (135.000 × 0,89)	120.150	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		248.950

Por los anticipos a los proveedores extranjeros por los siguientes importes y moneda: 60.000 libras y 75.000 dólares.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
407	Anticipos a proveedores (60.000 £ × 1,15) .....	69.000	
407	Anticipos a proveedores (75.000 \$ × 0,89) .....	66.750	
573	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera £ (60.000 £ × 1,15)		69.000
573	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera .... (75.000 \$ × 0,89)		66.750

Por las compras que se han realizado durante el semestre, respecto a las cuales no se indica el tipo de cambio, por lo que se utiliza el tipo de cambio promedio del semestre:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas (15.000 £ × 1,15) .....	17.250	
4004	Proveedores (moneda extranjera) (15.000 £ × 1,15) .....		17.250

Por el establecimiento y mantenimiento de las relaciones comerciales se han realizado gastos por importe (pago al contado a través de bancos con cuenta en la moneda indicada):

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas .....	2.619	
573	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera ... (1.100 £ × 1,15)		1.265
573	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera .... (600 \$ × 0,89)		534
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		820

Por los pagos a los proveedores al final del trimestre sabiendo que se cancela el 80% por aplicación de los anticipos, hasta su agotamiento, y el resto por transferencia bancaria desde un banco en euros.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores (moneda extranjera) (15.000 £ × 1,15) .....	17.250	
407	Anticipos a proveedores (12.000 £ × 1,15) .....		13.800
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (3.000 £ × 1,15) ..		3.450

Por el ajuste de moneda extranjera para el segundo semestre:

Conceptos	Importe
Bancos moneda extranjera £ (50.900 × 1,15) .....	58.535
Tipo de cambio actual (50.900 × 1,30) .....	66.170
Incremento .....	7.635

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera ....	7.635	
768	Diferencias positivas de cambio .....		7.635

Conceptos	Importe
Bancos moneda extranjera \$ (59.400 × 0,89) .....	52.866
Tipo de cambio actual (59.400 × 0,80) .....	47.520
Disminución .....	5.346

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio .....	5.346	
5730	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera ....		5.346

Los anticipos a proveedores no son objeto de ajuste porque es una partida no monetaria.

## Operaciones del segundo semestre

Por las compras de materias primas:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de materias primas .....	84.500	
4004	Proveedores (moneda extranjera) (65.000 £ × 1,30) .....		84.500

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas .....	59.200	
4004	Proveedores (moneda extranjera) (74.000 \$ × 0,80) .....		59.200

Por el establecimiento y mantenimiento de las relaciones comerciales se han realizado gastos por importe (pago al contado a través de bancos con cuenta en la moneda indicada):

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
672	Publicidad, propaganda y relaciones públicas .....	2.025	
573	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera .... (850 £ × 1,30)		1.105
573	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera .... (750 \$ × 0,80)		600
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		320

Por la venta de productos terminados durante el trimestre:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera .... (65.000 \$ × 0,80)	52.000	
701	Ventas de productos terminados .....		52.000

Por el pago a los proveedores al final de semestre:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores (moneda extranjera) (65.000 £ × 1,30) .....	84.500	
407	Anticipos a proveedores (48.000 £ × 1,15) .....		55.200
573	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera ... (17.000 £ × 1,30)		22.100
768	Diferencias positivas de cambio [48.000 × (1,30 - 1,15)] .....		7.200

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores (moneda extranjera) (74.000 \$ × 0,80) .....	59.200	
668	Diferencias negativas de cambio [59.200 × (0,80 - 0,89)] .....	5.328	
407	Anticipos a proveedores (59.200 \$ × 0,89) .....		52.688
573	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera .... (14.800 × 0,80)		11.840

Por la adquisición, al inicio del semestre, del 10% de la sociedad XX por importe de 55.000 dólares y el 15% de la sociedad YY por 50.000 libras siendo el valor razonable de las indicadas participaciones al final de 20X5 es de 62.000 dólares el de la sociedad XX y 47.000 libras el de la sociedad YY, e incluyéndose en la categoría de activos financieros disponibles para la venta, ya que los porcentajes adquiridos no otorgan el control.

#### Sociedad XX

Por la adquisición:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (55.000 \$ × 0,80) .....	44.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		44.000

Por el ajuste al cierre del ejercicio:

Conceptos	Importe
Valor contable al cierre del ejercicio .....	44.000
Valor razonable al cierre del ejercicio (62.000 \$ × 0,80) .....	49.600
Incremento .....	5.600

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	5.600	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta .....		5.600

Suponiendo un tipo impositivo en el Impuesto sobre Sociedades del 30%:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido .....	1.680	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (5.600 × 30 %) ...		1.680

*Sociedad YY*

Por la adquisición:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (50.000 £ × 1,30) .....	65.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		65.000

Conceptos	Importe
Valor contable al cierre del ejercicio .....	65.000
Valor razonable al cierre del ejercicio (47.000 \$ × 1,30) .....	61.100
Incremento .....	3.900

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta .....	3.900	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		3.900

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles .....	1.170	
8301	Impuesto diferido .....		1.170

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 .....	5.600	
8301	Impuesto diferido .....		510
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta .....		3.900
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta .....		1.190

## CASO PRÁCTICO NÚM. 2

### Contabilidad de sociedades

La sociedad Luna se escinde parcialmente siendo la sociedad beneficiaria la sociedad Sol. El proyecto de escisión es de fecha 12 de febrero de 20X2, estableciendo la entrega de 30.000 acciones de la sociedad beneficiaria Sol a los socios de la sociedad escindida Luna, consecuencia de valorar el patrimonio de Sol en 2.000.000 de u.m. y el patrimonio escindido de Luna en 3.000.000 de u.m.

La sociedad Sol tiene dividido el capital social en 20.000 acciones y la sociedad Luna en 10.000 acciones.

El valor contable de la parte escindida de la sociedad Luna es el siguiente:

Balance	Parte escindida de sociedad Luna
Activo no corriente .....	2.664.000
Activo corriente .....	229.000
<b>Total activo .....</b>	<b>2.893.000</b>
Pasivo no corriente .....	0
Pasivo corriente .....	93.000
<b>Total pasivo .....</b>	<b>93.000</b>
<b>Diferencia .....</b>	<b>2.800.000</b>

El valor razonable de los activos y pasivos corrientes y no corrientes de la sociedad Sol y de la sociedad Luna coincide con los valores contables excepto en los activos no corrientes (en u.m.):

31 de diciembre de 20X1	Sol	Parte escindida Luna
Valor contable .....	4.525.000	2.664.000
Valor razonable .....	4.575.000	2.864.000

Estos valores se mantienen a lo largo del año 20X2 sin perjuicio de su amortización. La amortización es del 10% anual con un valor residual cero.

La escisión es aprobada por las juntas generales de las sociedades Sol y Luna celebradas el 15 de abril de 20X2. Finalmente, la escisión se inscribe en el Registro Mercantil con fecha de 30 de junio de 20X2. Los activos infravalorados no han experimentado ningún deterioro, sin perjuicio de la amortización.

Para facilitar el registro de las operaciones de escisión se supone que desde el 1 de enero al 30 de junio de 20X2:

- Los ingresos y gastos de la sociedad Sol y de la sociedad Luna, al contado excepto los que se señalan posteriormente, son, en las fechas que se indican, los siguientes antes de registrar la escisión (en u.m.):

1 de enero a 12 de febrero	Sol	Luna	
		Total	Parte escindida
Ingresos .....	375.000	1.500.000	460.000
Amortizaciones .....	53.308	209.239	31.384
Otros gastos .....	312.000	1.180.000	400.000
Resultado .....	9.692	110.761	28.616

1 de enero a 15 de abril	Sol	Luna	
		Total	Parte escindida
Ingresos .....	903.000	3.620.000	1.180.000
Amortizaciones .....	130.171	510.933	76.636
Otros gastos .....	749.000	2.812.000	1.043.000
Resultado .....	23.829	297.067	60.364



1 de enero a 30 de junio	Sol	Luna	
		Total	Parte escindida
Ingresos .....	1.524.000	6.300.000	1.985.000
Amortizaciones .....	224.390	880.751	132.105
Otros gastos .....	1.260.000	4.937.000	1.754.000
Resultado .....	39.610	482.249	98.895

Los ingresos y gastos (excluidas las amortizaciones) se cobran y pagan al contado.

La parte escindida de la sociedad Luna ha vendido a la sociedad Sol existencias por los siguientes importes (estos ingresos y gastos están incluidos en la información proporcionada anteriormente), las operaciones se han realizado sin beneficio ni pérdida:

1 de enero a 12 de febrero	Sol	Luna	
		Total	Parte escindida
Ventas .....		29.000	29.000
Compras (gastos) .....	29.000		

1 de enero a 15 de abril	Sol	Luna	
		Total	Parte escindida
Ventas .....		41.000	41.000
Compras (gastos) .....	41.000		

1 de enero a 30 de junio	Sol	Luna	
		Total	Parte escindida
Ventas .....		52.000	52.000
Compras (gastos) .....	52.000		

*Trabajo a realizar:*

1. Contabilizar la escisión en la sociedad beneficiaria Sol.
2. Elaborar esquemas de balance y cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad beneficiaria Sol a 30 de junio de 20X2.

Los **balances de las cuentas anuales a 31 de diciembre de 20X1**, de forma sintética, son los siguientes (en u.m.):

Balance	Sociedad Sol	Sociedad Luna
Activo no corriente .....	4.525.000	17.761.000
Activo corriente .....	220.000	931.000
<b>Total activo .....</b>	<b>4.745.000</b>	<b>18.692.000</b>
Capital social .....	200.000	100.000
Resultado del ejercicio .....	130.000	875.000
Otro patrimonio neto .....	1.570.000	13.525.000
Pasivo no corriente .....	2.600.000	3.567.000
Pasivo corriente .....	245.000	625.000
<b>Total patrimonio neto y pasivo .....</b>	<b>4.745.000</b>	<b>18.692.000</b>

Los **balances de saldos a 30 de junio de 20X2** son los siguientes:

	Sol		Parte escindida de Luna	
	Debe	Haber	Debe	Haber
Activo no corriente	4.300.610		2.531.895	
Activo corriente	352.000		420.000	
Capital social		200.000		0
Otro patrimonio neto (1)		1.700.000		2.800.000
Pasivo no corriente		2.580.000		0
				.../...

	Sol		Parte escindida de Luna	
	Debe	Haber	Debe	Haber
.../...				
Pasivo corriente		133.000		53.000
Ingresos		1.524.000		1.985.000
Amortizaciones	224.390		132.105	
Otros gastos	1.260.000		1.754.000	
<b>Total</b>	<b>6.137.000</b>	<b>6.137.000</b>	<b>4.838.000</b>	<b>4.838.000</b>
(1) En el caso de la parte escindida de la sociedad Luna es la diferencia de los otros saldos.				

## SOLUCIÓN

Desde el punto de vista jurídico se trata de una escisión parcial de la sociedad Luna, en la que se escinde una parte de la misma, que es absorbida por la sociedad beneficiaria Sol. Desde un punto de vista económico y teniendo en cuenta los valores razonables de unidad absorbida (3.000.000) y de la sociedad beneficiaria (2.000.000) se trata de un proceso de una escisión parcial inversa, en la que la unidad escindida es la parte adquirente y la sociedad beneficiaria la adquirida.

### 1. CONTABILIZAR LA ESCISIÓN EN LA SOCIEDAD BENEFICIARIA SOL

Por la apertura de la contabilidad:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activo no corriente .....	4.525.000	
-	Activo corriente .....	220.000	
-	Capital social (20.000 × 10) .....		200.000
-	Resultado del ejercicio .....		130.000
-	Otro patrimonio neto .....		1.570.000
-	Pasivo no corriente .....		2.600.000
-	Pasivo corriente .....		245.000

La norma de registro y valoración (NRV) 19.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad (PGC) señala que la fecha de adquisición es aquella en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos.

En los supuestos de fusión o escisión, con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior.

Las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida o escindida hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil.

Por las operaciones realizadas por la sociedad Sol hasta el 15 de abril, fecha que debe considerarse como fecha de adquisición:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Otros gastos .....	749.000	
-	Activo corriente .....	154.000	
-	Ingresos .....		903.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Amortizaciones .....	130.171	
-	Activo no corriente .....		130.171

Por la obtención del resultado generado desde el 1 de enero hasta el 15 de abril:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Ingresos .....	903.000	
-	Otros gastos .....		749.000
-	Amortizaciones .....		130.171
-	Resultado del ejercicio .....		23.829

El balance de situación de la sociedad absorbente-adquirida en la fecha de adquisición es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Activo no corriente .....	4.394.829	Capital social .....	200.000
Activo corriente .....	374.000	Reservas .....	130.000
		Resultado del ejercicio .....	23.829
		Otro patrimonio neto .....	1.570.000
		Pasivo corriente .....	2.600.000
		Pasivo no corriente .....	245.000
<b>Total .....</b>	<b>4.768.829</b>	<b>Total .....</b>	<b>4.768.829</b>

A partir del balance anterior se puede obtener el valor razonable de los activos identificables y de los pasivos asumidos por la entidad adquirente.

Capital social .....	200.000
Reservas .....	130.000
Resultado del ejercicio 20X2 .....	23.829
Otro patrimonio neto .....	1.570.000
Patrimonio contable .....	1.923.829
+/- Ajustes	
Activo no corriente (1) .....	180.171
Valor razonable de los activos identificables menos pasivos asumidos .....	2.104.000
(1) El ajuste positivo del activo no corriente se obtiene comparando el valor razonable y el valor contable, teniendo en cuenta que en este último hay que descontar la amortización desde el 1 de enero.	
Valor razonable .....	4.575.000
Valor contable (4.525.000 – 130.171) .....	4.394.829
Importe del ajuste del activo no corriente .....	180.171

Una vez que se han obtenido todos los datos anteriores se obtiene el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa de la combinación de negocios:

Coste de la combinación de negocios .....	2.000.000
Valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos ...	2.104.000
Diferencia negativa de la combinación de negocios (ingreso de la entidad adquirente) .....	104.000

Las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida o escindida hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil, por lo que hay que contabilizar todas las operaciones de la sociedad Sol hasta el día 30 de junio.

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas .....	3.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (30.000 × 100) .....		3.000.000

Por los gastos e ingresos producidos desde el 15 de abril a 30 de junio, que ya son por cuenta de la sociedad adquirente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Gastos (1.260.000 - 749.000) .....	511.000	
-	Activo corriente .....	110.000	
-	Ingresos (1.524.000 - 903.000) .....		621.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Amortizaciones (224.390 - 130.171) .....	94.219	
-	Activo no corriente .....		94.219

A 30 de junio –fecha de la inscripción en Registro Mercantil– de la escisión, se incorpora la unidad escindida, que al tratarse de la entidad adquirente se incorpora a valor contable, incluyendo las operaciones realizadas desde el 1 de enero.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activo no corriente .....	2.531.895	.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
-	Activo corriente .....	420.000	
-	Amortizaciones .....	132.105	
-	Gastos .....	1.754.000	
-	Pasivo corriente .....		93.000
-	Ingresos .....		1.985.000
5532	Socios de sociedad escindida .....		2.760.000

Por el reconocimiento de los ajustes de la sociedad adquirida con fecha retroactiva del 15 de abril, que se registran en la sociedad absorbente (adquirida):

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activo no corriente .....	180.171	
-	Diferencia negativa en combinaciones de negocios .....		104.000
-	Ingresos excepcionales .....		76.171

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital y por la entrega de las participaciones beneficiarias:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción .....	3.000.000	
100	Capital social (30.000 × 10) .....		300.000
110	Prima de emisión o asunción (30.000 × 90) .....		2.700.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de sociedad escindida .....	2.760.000	
190	Acciones o participaciones emitidas .....		3.000.000
110	Prima de emisión o asunción .....	240.000	

Por la cancelación de los gastos e ingresos comunes:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Ingresos .....	9.000	
-	Otros gastos .....		9.000

## 2. ELABORAR ESQUEMAS DE BALANCE Y CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DE LA SOCIEDAD BENEFICIARIA SOL A 30 DE JUNIO DE 20X2

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Activo no corriente .....	7.012.676	Capital social .....	500.000
Activo corriente .....	904.000	Reservas .....	153.829
		Otro patrimonio neto .....	1.570.000
		Prima de emisión .....	2.460.000
		Resultado del ejercicio .....	294.847
		Pasivo no corriente .....	2.693.000
		Pasivo corriente .....	245.000
<b>Total .....</b>	<b>7.916.676</b>	<b>Total .....</b>	<b>7.916.676</b>

Cuenta de resultados	
Ingresos .....	2.597.000
Diferencia negativa .....	104.000
Ingresos excepcionales .....	76.171
Gastos .....	-2.256.000
Amortizaciones .....	-226.324
Resultado .....	294.847

### CASO PRÁCTICO NÚM. 3

#### Análisis de estados financieros

Se dispone de la siguiente información sobre la sociedad AAA:

	20X3	20X4
Ventas netas .....	11.435,00	18.296,00
		.../...



	20X3	20X4
.../...		
Consumo de mercaderías .....	4.250,00	7.225,00
Otros costes variables .....	2.560,00	4.096,00
Costes fijos .....	1.240,00	1.240,00
Resultado de explotación .....	3.385,00	5.735,00
Ingresos financieros .....	-	26,00
Gastos financieros .....	260,00	210,00
Resultado financiero .....	-260,00	-184,00
Resultado del ejercicio .....	3.125,00	5.551,00

Se sabe que:

- a) Las unidades vendidas en cada uno de los ejercicios que se indica son:

20X3 .....	2.000
20X4 .....	3.500

- b) En 20X5 se han incrementado los costes fijos en un 10 %.
- c) El coste unitario de las existencias consumidas en 20X5 es el mismo que en 20X4.
- d) En 20X5 los restantes costes variables y el precio de venta han variado en el mismo porcentaje que el año anterior.
- e) En 20X5 el número de unidades vendidas es 5 veces las que corresponden al punto muerto, que se redondea por exceso, de ese ejercicio.

*Trabajo a realizar:*

1. Explicar la variación del resultado de explotación entre el ejercicio 20X3 y el ejercicio 20X4.
2. Determinar el resultado y su composición correspondiente al ejercicio 20X5, supuesto que los ingresos y gastos financieros son iguales que en el ejercicio anterior.

## SOLUCIÓN

### 1. EXPLICAR LA VARIACIÓN DEL RESULTADO DE EXPLOTACIÓN BRUTO ENTRE EL EJERCICIO 20X3 Y EL EJERCICIO 20X4

En primer lugar, se estructura la cuenta de resultados con porcentajes horizontales. Puede observarse que los porcentajes de cada uno de sus componentes se mantienen con pequeñas diferencias. Así, la magnitud objeto de la pregunta pasa de un 29,60 a un 31,35 %.

	20X3		20X4	
Ventas .....	11.435	100,00 %	18.296	100,00 %
Costes variables .....	6.810	59,55 %	11.321	61,88 %
Margen de cobertura .....	4.625	40,45 %	6.975	38,12 %
Costes fijos .....	1.240	10,84 %	1.240	6,78 %
<b>Resultado de explotación .....</b>	<b>3.385</b>	<b>29,60 %</b>	<b>5.735</b>	<b>31,35 %</b>
Ingresos financieros .....			26	0,14 %
Gastos financieros .....	260	2,27 %	210	1,15 %
Resultado del ejercicio .....	3.125	27,33 %	5.551	30,34 %

Sin embargo, en términos absolutos ha tenido un crecimiento importante:

	20X3	20X4	Variación
Ventas .....	11.435	18.296	160,00 %
Costes variables .....	6.810	11.321	166,24 %
Margen de cobertura .....	4.625	6.975	150,81 %
Costes fijos .....	1.240	1.240	100,00 %
<b>Resultado de explotación .....</b>	<b>3.385</b>	<b>5.735</b>	<b>169,42 %</b>
Ingresos financieros .....		26	
Gastos financieros .....	260	210	80,77 %
Resultado del ejercicio .....	3.125	5.551	177,63 %

Por último, el análisis de los datos relativos al previo de venta unitario nos indica una bajada del precio del 8,57% y en relación con el coste variable unitario hay una disminución menor, concretamente del 5,01%.

	20X3	20X4	Variación
Precio de venta unitario .....	$\frac{11.435}{2.000} = 5,72$	$\frac{18.296}{3.500} = 5,23$	8,57 %
Coste variable unitario .....	$\frac{6.810}{2.000} = 3,41$	$\frac{11.231}{3.500} = 3,21$	5,87 %

De la comparación y análisis de los datos expuestos anteriormente podemos concluir que el aumento del 69,42% del resultado bruto de explotación se debe al fuerte incremento de las unidades vendidas, 75%, ya que pasan de 2.000 a 3.500 u.m.

## 2. DETERMINAR EL RESULTADO Y SU COMPOSICIÓN CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 20X5, SUPUESTO QUE LOS INGRESOS Y GASTOS FINANCIEROS SON IGUALES QUE EN EL EJERCICIO ANTERIOR

El número de unidades vendidas en el ejercicio 20X5 es cinco veces las unidades que corresponden al punto muerto, cuyo número se obtiene a partir de la siguiente expresión:

$$\text{Número de unidades} = \frac{\text{CF}}{\text{PVu} - \text{CVu}}$$

Donde:

- CF: son los costes fijos
- PVu: precio de venta unitario
- CVu: coste variable unitario

El importe de costes fijos se incrementa en 20X5 en un 10% por lo que su importe será:

$$1.240 \times 110\% = 1.364$$

El precio de venta del ejercicio anterior fue de 5,23 que en este año varía en el mismo importe que en el ejercicio anterior por lo que disminuye un 8,57% quedando para el ejercicio actual en:

$$5,23 \times (1 - 0,0857) = 4,78$$

En cuanto al coste variable unitario, también tiene la misma variación que el año anterior, por lo que disminuye un 5,87%, siendo su importe:

$$3,21 \times (1 - 0,00587) = 3,02$$

$$\text{Número de unidades que corresponde al punto muerto} = \frac{1.364}{4,78 - 3,02} = 775$$

Por último, el número de unidades vendidas será:

$$775 \times 5 = 3.875$$

Y la cuenta de resultados del año 20X5:

	20X5
Ventas (3.875 × 4,78) .....	18.522,5
Costes variables (3.875 × 3,02) .....	11.702,5
Margen de cobertura .....	6.820
Costes fijos .....	5.456
<b>Resultado de explotación .....</b>	<b>5.456</b>
Ingresos financieros .....	26
Gastos financieros .....	210
Resultado del ejercicio .....	5.272

### CASO PRÁCTICO NÚM. 4

#### Consolidación de estados financieros

Las sociedades Tierra, Marte y Venus forman un grupo de sociedades, del que se dispone de la información siguiente:

1. La sociedad Tierra adquirió el 1 de enero de 20X1 el 60% del capital de la sociedad Marte por importe de 1.600.000 u.m. El patrimonio neto de la sociedad Marte en esa fecha era de 2.400.000 u.m. (capital social: 100.000 u.m.; otro patrimonio neto: 2.300.000 u.m.). El valor contable de todos los elementos patrimoniales de la sociedad Marte en esa fecha coincidía con su valor razonable excepto el activo no corriente «1» que, con un valor contable de 20.000 u.m., tiene un valor razonable de 28.000 u.m. (no se amortiza) y el pasivo no corriente «1» que, con un valor

contable de 30.000 u.m., tiene un valor razonable de 25.000 u.m. (este pasivo se cancela en el ejercicio 20X5).

2. La sociedad Tierra adquirió el 1 de enero de 20X2 el 15 % del capital de la sociedad Venus por importe de 300.000 u.m. El patrimonio neto de la sociedad Venus en esa fecha era de 1.800.000 u.m. (capital social: 200.000 u.m.; otro patrimonio neto: 1.600.000 u.m.). El valor contable de todos los elementos patrimoniales de la sociedad Venus en esa fecha coincidía con su valor razonable.
3. Posteriormente, el 1 de enero de 20X3, la sociedad Tierra adquirió un 5 % adicional del capital de la sociedad Venus por importe de 110.000 u.m. El patrimonio neto de la sociedad Venus en esa fecha era de 2.000.000 de u.m. (capital social: 200.000 u.m.; otro patrimonio neto: 1.800.000 u.m.). Se supone que el valor razonable de la participación del 15 % adquirida el 1 de enero de 20X2 de la sociedad CC el 1 de enero de 20X3 es de 330.000 u.m.
4. La sociedad Marte adquirió a terceros el 1 de enero de 20X4 el 80% del capital de la sociedad Venus por importe de 1.800.000 u.m. El patrimonio neto de la sociedad Venus en esa fecha era de 2.150.000 u.m. (capital social: 200.000 u.m.; otro patrimonio neto: 1.950.000 u.m.). El valor contable de todos los elementos patrimoniales de la sociedad Venus en esa fecha coincidía con su valor razonable excepto el activo no corriente «2» que, con un valor contable de 20.000 u.m., tiene un valor razonable de 29.000 u.m. y una vida útil restante de 7 años y un valor residual de 2.000 u.m.
5. La sociedad Venus ha distribuido en 20X4 dividendos con cargo a beneficios de 20X3 por importe de 20.000 u.m.
6. La sociedad Marte ha vendido al contado el activo no corriente «1» a la sociedad Tierra por 32.000 u.m. (fecha de la operación: 3 de marzo de 20X4). Este activo sigue en poder de la sociedad Tierra a final de 20X7.
7. La sociedad Venus ha vendido al contado el activo no corriente «2» a terceros por 26.000 u.m. (fecha de la operación: 1 de julio de 20X7).
8. La sociedad Tierra concedió un préstamo a la sociedad Venus el 1 de enero de 20X2 por importe de 50.000 u.m., con vencimiento a los 8 años y un tipo de interés anual, pagable el 1 de enero del año siguiente al de su devengo, del 4%.
9. El balance de cada una de las sociedades del grupo a 31 de diciembre de 20X7 es:

Balance	Sociedad Tierra	Sociedad Marte	Sociedad Venus
Participación en el capital de Marte .....	1.600.000		
Participación en el capital de Venus .....	400.000	1.784.000	
			.../...

Balance	Sociedad Tierra	Sociedad Marte	Sociedad Venus
.../...			
Otro activo no corriente .....	3.478.000	1.391.000	3.007.000
Activo corriente .....	341.000	213.000	463.000
<b>Total activo .....</b>	<b>5.819.000</b>	<b>3.388.000</b>	<b>3.470.000</b>
Capital social .....	400.000	100.000	200.000
Resultado del ejercicio .....	190.000	215.000	153.000
Otro patrimonio neto (1) .....	3.910.000	2.525.000	1.847.000
Pasivo no corriente .....	1.100.000	400.000	925.000
Pasivo corriente .....	219.000	148.000	345.000
<b>Total patrimonio neto y pasivo</b>	<b>5.819.000</b>	<b>3.388.000</b>	<b>3.470.000</b>
(1) Reservas.			

*Trabajo a realizar:*

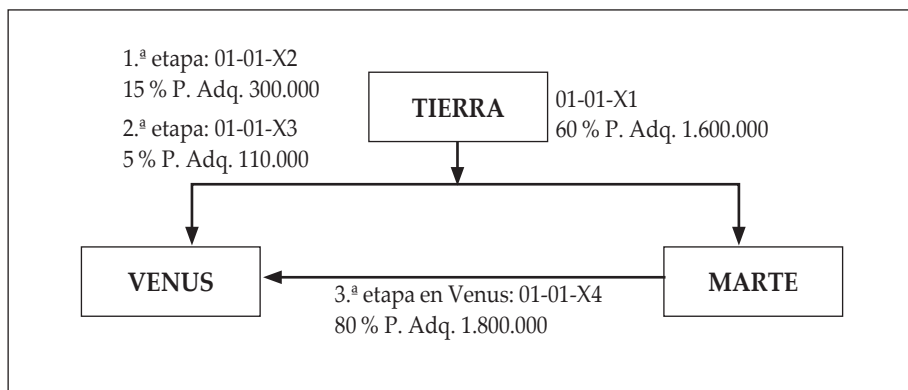
Con la información proporcionada:

1. Realice las eliminaciones inversión-patrimonio neto, en forma de asientos de libro diario, en la fecha de adquisición (control) o de influencia notable (asociada).
2. Realice los ajustes y eliminaciones, en forma de asientos de libro diario, para formular el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados del ejercicio 20X7.

## **SOLUCIÓN**

**Nota:** Deben explicarse los criterios contables o financieros seguidos para elaborar los cálculos y las soluciones cuando sea preciso para la comprensión de las contestaciones. No deben contabilizarse los impuestos salvo que se pida expresamente.

Estructura del grupo a 31-12-X7



**1. ELIMINACIONES INVERSIÓN-PATRIMONIO NETO, EN FORMA DE ASIENTOS DE LIBRO DIARIO, EN LA FECHA DE ADQUISICIÓN (CONTROL) O DE INFLUENCIA NOTABLE (ASOCIADA).**

PUNTO 1

01-01-X1. Ajustes en cuentas consolidadas.

- Por la adquisición de control sobre la sociedad Marte:

Cálculo de la diferencia de primera consolidación:

(+) Contraprestación transferida total .....	1.600.000
(-) 60% s/ Valor razonable activos identificables netos 01-01-X1 .....	(1.447.800)
(60% s/2.413.000)	
• 60% Patrimonio neto a 01-01-X1 (60% s/2.400.000) .....	1.440.000
• 60% Ajustes a valor razonable a 01-01-X1 (60% s/8.000) ....	4.800
Plusvalía activo no amortizable [60% s/(28.000 – 20.000)]	
• 60% Ajustes a valor razonable a 01-01-X1 (60% s/5.000) ....	3.000
Sobrevaloración ctas. individuales pasivo a 01-01-X1	
[60% s/(25.000 – 20.000)]	
(=) Diferencia (Fondo de comercio consolidación en Tierra) .....	152.200

- Por el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto en fecha de primera consolidación:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Capital social (Marte) .....	100.000	
Otro patrimonio neto (Marte) .....	2.300.000	
Plusvalía activos activo no amortizable 1 (28.000 – 20.000) .....	8.000	
Pasivo a largo plazo (25.000 – 20.000) .....	5.000	
Fondo de comercio de consolidación en Marte .....	152.200	
Participación en Marte (Tierra) .....		1.600.000
Intereses de socios externos en Marte (40 % s/2.413.000)		965.200

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

## PUNTO 2

01-01-X3. Por la adquisición de influencia significativa sobre la sociedad Venus.

Se trata de una adquisición de influencia significativa por etapas en la que, siguiendo la respuesta a la Consulta 22 del BOICAC 85, de marzo de 2011 (NFC040275), se establece el coste de la participación previa a efectos consolidados como el valor razonable previo a la consideración como asociada, en consonancia también con lo establecido en la NRV 9.<sup>a</sup> 2.5.1 de reclasificación a participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas del PGC, pero sin tener que llevar a pérdidas y ganancias las evoluciones/ajustes en el valor razonable de la participación:

«El artículo 54 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC) aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, regula la primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.

Este criterio de valoración implica, con carácter general, contabilizar la participación en la empresa multigrupo o asociada por el importe en las cuentas anuales individuales de la empresa del grupo, (...)



Si existiesen participaciones previas, la referencia al coste de cada una de las transacciones individuales que se realiza en el artículo 54.1 no implica que la citada diferencia deba calcularse en cada una de las sucesivas inversiones, sino una mera precisión para aclarar que en estos casos no resulta aplicable el criterio de revalorización de la participación previa previsto en el método de adquisición, ni la contabilización de la diferencia con su coste en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cuestión distinta es que la participación previa ya estuviera valorada en cuentas individuales a valor razonable y existiesen ajustes por cambios de valor acumulados en el patrimonio neto. En este supuesto, al amparo de la referencia al valor en cuentas individuales que se realiza en el artículo 54.2, el "coste" de la inversión puesta en equivalencia incluirá dichos ajustes en sintonía con el criterio recogido en el apartado 2.5.1 de la norma de registro y valoración (NRV) 9.<sup>a</sup> "Instrumentos financieros" del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, para reconocer la inversión en una empresa multigrupo o asociada cuando previamente la inversión se había valorado a valor razonable, que asimismo deberá traerse a colación por analogía para otorgar el adecuado tratamiento contable en las cuentas consolidadas a los ajustes por cambios de valor acumulados en el patrimonio neto:

"No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación. En su caso, los ajustes valorativos previos asociados con dicha inversión contabilizados directamente en el patrimonio neto se mantendrán en este hasta que se produzca alguna de las circunstancias descritas en el apartado 2.5.3 siguiente".

En consecuencia, en la fecha en la que se adquiere la influencia significativa los ingresos y gastos directamente reconocidos en el patrimonio neto vinculados a la participación previa se mantendrán en este hasta que se produzca alguna de las circunstancias descritas en el apartado 2.5.3 de la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC.»

- Contabilidad individual de Tierra (finales del X2 y comienzos del X3)

Como hipótesis de partida inicial para el desarrollo de este apartado se ha establecido que la inversión inicial sobre el 15% del capital social y de los derechos de voto en la sociedad Venus se encontraba clasificada contablemente en la cartera de activos financieros disponibles para la venta (NRV 9.<sup>a</sup> 2.6 del PGC), contabilizando sus evoluciones a valor razonable con cambios en patrimonio neto. Del enunciado se llega a concluir que el valor razonable es fiable por lo que no se opta por una valoración posterior de dicho activo financiero al coste.

A 31-12-X2, si tenemos en cuenta la anterior hipótesis, por la actualización a valor razonable con cambios en patrimonio neto previo al cierre del ejercicio contable X2, así como en el momento de la inversión adicional, las cuentas individuales de Tierra habrán registrado la si-

guiente información si la participación previa se encontraba clasificada como activo financiero mantenido para la venta:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	30.000	
900	Beneficio en activos financieros disponibles para la venta ..... (330.000 – 300.000)		30.000

Por la regularización de los beneficios en activos financieros disponibles para la venta y el incremento de los ajustes por cambios de valor en disponibles para la venta del ejercicio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficio en activos financieros disponibles para la venta .....	30.000	
133	Ajustes por cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta (330.000 – 300.000) .....		30.000

### PUNTO 3

A 01-01-X3, dada la inversión adicional del 5% en el capital social y en los derechos de voto, habiendo desembolsado 110.000 u.m. hasta alcanzar el 20% del capital social y de los derechos de voto, este aspecto le otorga la influencia significativa (suponiendo que la participación en derechos de voto y en el capital son idénticas) atendiendo a las presunciones de influencia significativas establecidas en el artículo 47.3 del Código de Comercio.

Se está produciendo a esta fecha una reclasificación entre carteras de instrumentos de activos financieros contemplada en la NRV 9.ª 2.5.1 del PGC de forma que se produce una reclasificación de activos financieros disponibles para la venta a participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Dado que a 31-12-X2 se ha actualizado a valor razonable, dejamos pendiente de transferir a resultados el saldo que presenta la cuenta (133) «Ajustes por cambios de valor» hasta que se produzcan las circunstancias que la norma contempla y que a continuación se exponen:

«No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo y asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación. En su caso, los ajustes valorativos previos asociados con dicha inversión contabilizados directamente en el patrimonio neto se mantendrán en

este hasta que se produzca el deterioro de la participación o la enajenación o baja de la misma conforme al penúltimo y último apartado de la NRV 9.<sup>a</sup> 2.5.3 del PGC.»

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
2404	Participaciones en empresas asociadas, Venus .....	440.000	
572	Bancos c/c .....		110.000
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		330.000

### Cuentas consolidadas en la fecha de adquisición de la influencia significativa sobre Venus (01-01-X3) dado que Tierra forma un grupo de sociedades con Marte desde 01-01-X1

- Cálculo de la diferencia de primera consolidación en sociedades puestas en equivalencia:

(+) Contraprestación transferida total (Consulta 22 BOICAC 85) .....	440.000
• Valor razonable del 15 % adquirido el 01-01-X2 .....	330.000
(incluye ajustes acumulados en la cuenta 133)	
• Valor razonable del 5 % adquirido el 01-01-X3 que permite la presunción de influencia significativa .....	110.000
(-) 20 % s/ Valor razonable activos identificables netos 01-01-X3 .....	(400.000)
(20 % s/2.000.000)	
• 20 % Patrimonio neto a 01-01-X3 (20 % s/2.000.000) .....	400.000
(=) Diferencia (Fondo comercio cons. implícito en Venus) .....	40.000

- Por la primera actualización del valor de la participación en Venus:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Participación en sociedades puestas en equivalencia .....	440.000	
Participación en Venus (Tierra) .....		440.000

#### PUNTO 4

01-01-X4 (fecha de adquisición sobre la sociedad Venus). Por la reclasificación de Tierra, la inversión de Marte y los ajustes en el consolidado sobre la inversión en Venus exclusivamente.

### Cuentas individuales de la sociedad Tierra (01-01-X4)

En el momento de la inversión adicional Tierra alcanza el control sobre la sociedad Venus de forma indirecta con un tanto de control del 100 % (20 % directo y 80 % a través del control de Venus con un 60 % de los derechos de voto en esta última).

Por la reclasificación de la participación previa que Tierra tenía directamente en Venus dentro de la misma cartera de activos financieros, pasando de participación en empresa asociada a participación en empresa del grupo-dependiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones en empresas del grupo, Venus .....	440.000	
2404	Participaciones en empresas asociadas, Venus .....		440.000

### Cuentas individuales de la sociedad Marte (01-01-X4)

Por otro lado, se ha de tener en cuenta la inversión adicional realizada por Marte sobre el patrimonio neto de Venus, todo ello entendido en la contabilidad individual de Marte:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones en empresas del grupo, Venus .....	1.800.000	
572	Bancos c/c .....		1.800.000

### Cuentas consolidadas (01-01-X4) (fecha de adquisición sobre Venus)

Por tratarse de una adquisición de control por etapas (art. 26.1 del RD 1159/2010) y venir de una participación en sociedades puestas en equivalencia previa, se ha de tener en cuenta que la diferencia entre el valor contable consolidado previo y el valor razonable en la fecha de adquisición de control será lo que se lleve a pérdidas y ganancias en consideración de la permuta comercial:

- Por la aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia en primera aplicación, referida al valor razonable de los activos netos a 01-01-X3

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Participación en sociedades puestas en equivalencia .....	440.000	.../...

Concepto	Debe	Haber
.../...		
Participación en Venus, empresa del grupo (Tierra) (aunque se esté tratando como asociada por aplicar el procedimiento de puesta en equivalencia)		440.000

- Por las evoluciones posteriores a la primera actualización del valor de la participación, hasta la consideración de dependiente; desde el 01-01-X3 al 01-01-X4

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Participación en sociedades puestas en equivalencia .....	30.000	
Reservas en sociedades puestas en equivalencia [20 % s/(1.950.000 – 1.800.000)]		30.000

Lo que le hace alcanzar un valor de la participación en sociedades puestas en equivalencia de 470.000 u.m.

- Transferencia a resultados de los ajustes por cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta

Bajo la justificación de la adquisición de control por etapas, la permuta comercial alegada como si la participación previa en Venus por parte directa de Tierra se hubiera vendido y vuelto a adquirir, implica que los ajustes por cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta pendientes de transferir a resultado del ejercicio, en contabilidad individual se transferirán a resultado del ejercicio de Tierra. Dichos ajustes son producto de cuando la participación de Tierra en Venus estaba como tal y que en la reclasificación a asociada se dejó pendiente de transferir a resultado del ejercicio:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Ajuste por cambios de valor en activo financiero disponible para la venta (Tierra) .....	30.000	
Resultado del ejercicio (Tierra) (330.000 – 300.000) por el valor de la cuenta (133) pendiente de transferir a resultado del ejercicio .....		30.000

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
-	Saldo de pérdidas y ganancias (Tierra) .....	30.000	
7632	Beneficio en activo financiero disponible para la venta .....		30.000

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocido agregado

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
802	Transferencia a resultado de beneficios en activos financieros disponibles para la venta .....	30.000	
-	Resultado del ejercicio (Tierra) (330.000 – 300.000) por el valor de la cuenta 133 pendiente de transferir a resultado del ejercicio .....		30.000

- Por la reclasificación y actualización a valor razonable de la participación en la nueva dependiente desde el valor contable consolidado previo de la participación que posee Tierra en Venus, tratándose como una venta y posterior adquisición

Si el 80 % de la participación que Marte tiene en Venus asciende a 1.800.000 u.m. y el valor razonable es fiable, el 20 % restante de la participación que Tierra posee directamente en Venus asciende a 450.000 u.m. Ese será el valor razonable de la participación previa que se mostrará desde el consolidado.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Participación en empresas del grupo, Venus (Tierra) .....	450.000	
Resultado del ejercicio (Tierra) .....	20.000	
Participación en sociedades puestas en equivalencia .....		470.000

Aunque de forma indirecta, al tratarse de una adquisición de control por etapas, a la participación directa de la dominante del grupo de sociedades en la «nueva dependiente-previa asociada» se le aplica lo dispuesto para una permuta comercial. Dicha participación se ha vendido desde el valor contable consolidado (470.000) y vuelto a adquirir a su valor razonable (450.000), lo que a efectos consolidados arroja una pérdida de 20.000 u.m., resultado que pudiera contabilizarse en «pérdida por baja de participaciones de sociedades puestas en equivalencia».

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Pérdida por baja de participaciones de sociedades puestas en equivalencia	20.000	
Saldo de pérdidas y ganancias (Tierra) .....		20.000

En términos netos:

1. La pérdida reconocida como consecuencia de la adquisición de control por etapas (450.000 – 470.000 = 20.000 u.m.) procedente de la diferencia entre el valor razonable y el valor contable consolidado de la participación en sociedades puestas en equivalencia, es inferior a
2. La transferencia positiva a resultados de los ajustes por cambios de valor referidos a la participación del 15 % que había quedado pendiente de transferir a estos (330.000 – 300.000 = 30.000 u.m.) como consecuencia de la reclasificación entre carteras de activos financieros (de NRV 9.<sup>a</sup> 2.6 a NRV 9.<sup>a</sup> 2.5) en contabilidad individual [en contabilidad individual debiera seguir figurando por 30.000 el saldo en la cuenta (133)], quedando en términos netos en 10.000 u.m. positivas.

Una vez alcanzado el valor razonable de la participación previa, se procederá al cálculo de la diferencia de primera consolidación:

Se va a reconocer una diferencia de primera consolidación o un fondo de comercio en el consolidado último que, en parte, y de forma indirecta a través de la participación en Marte, es atribuible a intereses de socios externos en Marte de Tierra (en el 40 % s/80 % = 32 % del fondo de comercio que se termina reconociendo), lo que puede resultar contraproducente si no se adopta una perspectiva desde el denominado «enfoque de entidad».

Cálculo de la diferencia de primera consolidación:

(+) Contraprestación transferida total .....	2.250.000
• Total contraprestaciones previas .....	450.000
15 % previo 01-01-X2 [(1.800.000/80%) × 15%] .....	337.500
5 % previo 01-01-X3 [(1.800.000/80%) × 5%] .....	112.500
• Total contraprestaciones que otorgan el control .....	1.800.000
80 % adquirido por Marte a 01-01-X4 .....	1.800.000
(-) 100 % s/ Valor razonable activos identificables netos 01-01-X4 .....	(2.159.000)
(100 % s/2.159.000)	

- 100% patrimonio neto a 01-01-X4 (100% s/2.150.000) ..... 2.150.000
- 100% ajustes a valor razonable a 01-01-X4 (100% s/9.000) ... 9.000

Plusvalía activo [100% s/(29.000 – 20.000)]

(=) Diferencia (Fondo de comercio consolidación total) ..... 91.000

01-01-X4. Por el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto en fecha de primera consolidación.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Capital social (Marte) .....	200.000	
Otro patrimonio neto (Marte) .....	1.950.000	
Plusvalía activos activo no corriente no amortizable 1 (29.000 – 20.000) ...	9.000	
Fondo de comercio de consolidación en Marte .....	91.000	
Participación en empresas del grupo, Venus (Tierra) .....		450.000
Participación en empresas del grupo, Venus (Marte)		1.800.000

## 2. AJUSTES Y ELIMINACIONES, EN FORMA DE ASIENTOS DE LIBRO DIARIO, PARA FORMULAR EL BALANCE Y LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADOS DEL EJERCICIO 20X7

### PUNTO 5

*Hipótesis A). Tratamiento en cuentas individuales como percepción de un ingreso*

De un análisis del balance de situación de las empresas inversoras en Venus a 31-12-X7, se llega a la conclusión de que la sociedad Marte procedió a reducir el valor de su inversión en Venus por la percepción de un patrimonio neto generado por esta última previamente a la fecha de adquisición. No se puede llegar a la misma conclusión con la participación que tiene la sociedad Tierra en la sociedad Venus.

De las 20.000 u.m. que repartió la sociedad Venus en el ejercicio X4 como dividendo, se entiende que la sociedad Tierra terminará realizando el ajuste en ese ejercicio contable a efectos consolidados, por un importe de 20% s/20.000 u.m., esto es, 4.000 u.m. cargando ese incremento del resultado del ejercicio de Tierra contabilizado como ingreso en sus cuentas individuales en ese ejercicio contra reservas de la inversora Tierra.



En consolidaciones posteriores, tal y como sucede en X7, el ajuste no tendría sentido pues implicaría cargar reservas de Tierra contra reservas de la misma sociedad por el mismo importe.

*Hipótesis B). Tratamiento en cuentas individuales como si de patrimonio neto generado previamente a la fecha de adquisición se tratara y contabilización como menor importe de la participación*

Ahora bien, si se es coherente con la hipótesis establecida a efectos de presentación de estados financieros consolidados, justificando la adquisición de control por etapas, para el cálculo de la diferencia de primera consolidación, y la simulación de una venta y posterior adquisición de la participación previa que tiene Tierra, llevando a la cuenta de pérdidas y ganancias las evoluciones previas en ajustes por cambios de valor en la fecha de adquisición (330.000 u.m. – 300.000 u.m.) así como la actualización de la participación previa al valor razonable desde 470.000 u.m. a 450.000 u.m., se ha de llegar a concluir que se realiza un ajuste similar al asiento del libro diario que se realiza en cuentas individuales de la sociedad Marte por la reducción de la participación en Venus derivada de la percepción de dicho dividendo, puesto que la fecha de adquisición de control a efectos consolidados es el 01-01-X4, fecha para la que las evoluciones previas no debieran ser consideradas a efectos de evoluciones posteriores en el patrimonio neto generado desde la fecha de adquisición de control con lo que no se podrían llegar a considerar resultados y sí más bien reducción de la inversión.

Asumida la misma, y asumiendo que no se puede llegar a deducir que en las propias cuentas individuales de Marte se haya reducido el valor de la participación, se considera una reducción del valor de la participación:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas (Tierra) .....	4.000	
Participación en empresas del grupo Venus (Tierra) (teniendo en consideración que se ha agregado de cuentas individuales 440.000 de la participación de Tierra en Venus) (20 % s/20.000) .....		4.000

Ajuste por el dividendo percibido por la sociedad Marte procedente de Venus:

En lo que al dividendo percibido por parte de la sociedad Marte procedente de la sociedad Venus respecta, se deduce que, directamente, en las propias cuentas individuales de la sociedad Marte, se ha reducido el valor de la participación, pues es el importe en que se ha reducido la inversión:  $(1.800.000 - 80\% \text{ s}/20.000) = 1.784.000 \text{ u.m.}$

Este aspecto se ha de tener en cuenta a la hora de realizar el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto inicial, reduciéndose el saldo de los otros componentes de patrimonio neto de Venus vigentes a 01-01-X4 en 20.000 u.m., pero también la inversión en el 80% de 20.000 u.m. (y por el anterior ajuste realizado referente al dividendo de Venus atribuido a Tierra, también la inversión de Tierra en Venus).

## PUNTO 6

- Por la venta intragrupo del activo no corriente 1 que presentaba plusvalía en Marte en la fecha de adquisición y que fue objeto de compraventa intragrupo el 03-03-X4 de Marte a Tierra (operación ascendente)

Tratamiento contable consolidado de la plusvalía pagada:

El elemento patrimonial se vendió por 32.000 u.m., mientras que el valor contable en cuentas individuales lo es por 20.000 u.m., y esto implicó que Marte reconoció en X4 un resultado del ejercicio de 12.000 u.m. A efectos consolidados, ese resultado ha de ser reducido siempre en 8.000 u.m., dado que el valor razonable de dicho elemento patrimonial en la fecha de adquisición de control sobre Marte fue de 28.000, con lo que habría que diferir siempre 8.000 que aparecen como plusvalía del ANC 1 en el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto de primera consolidación en Marte.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas (Marte) (28.000 – 20.000) .....	8.000	
Plusvalía activos activo no corriente no amortizable 1 .....		8.000

Tratamiento contable del resultado contable consolidado admitido pero diferido en el tiempo:

Por otro lado, el valor que se debiera de admitir como resultado de Marte sería el de 4.000 u.m. (32.000 – 28.000) que sería la diferencia entre el precio de venta intragrupo y el valor contable consolidado del activo en la fecha de la venta, esto es, a 03-03-X4. Pero esa venta ha sido intragrupo, de la dependiente a la dominante, por lo que hasta que el activo no corriente no amortizable 1 no salga del grupo, dicho margen interno no se considerará realizado (hay que diferirlo), de ahí que sea necesario el siguiente ajuste sobre el libro diario agregado:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas (Marte) (32.000 – 28.000) .....	4.000	
Plusvalía activos activo no corriente no amortizable 1 .....		4.000

- Por la cancelación de la deuda que se encontraba sobrevalorada en la fecha de adquisición de control en cuentas individuales de Marte, cancelada en X5

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas (Marte) (25.000 – 20.000) .....	5.000	
Deuda a corto plazo .....		5.000

## PUNTO 7

- Por la amortización de la plusvalía del activo no corriente 2 hasta la fecha de la venta 01-07-X7

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (Venus) $\{[(29.000 - 20.000) - 2.000]/7 \times 6/12\}$ (X7) ..	500	
Reservas (Venus) $\{[(29.000 - 20.000) - 2.000]/7 \times 3\}$ (X4, X5 y X6)	3.000	
Amortización acumulada plusvalía ANC 2		3.500

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado material .....	500	
Saldo de pérdidas y ganancias (Venus) .....		500

- Por la venta del activo no corriente 2 a mediados del ejercicio X7, hemos de dar de baja el valor contable a esa fecha de la plusvalía

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Amortización acumulada plusvalía ANC 2 .....	3.500	
Resultado del ejercicio (Venus) .....	5.500	
Plusvalía ANC amortizable 2 .....		9.000

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Beneficio procedente del inmovilizado material .....	5.500	
Saldo de pérdidas y ganancias (Venus) .....		5.500

## PUNTO 8

- Por el préstamo intergrupo con los correspondientes intereses devengados pendientes de pago

Por el crédito-débito recíproco relacionado con el principal:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Deuda con empresa del grupo Tierra (Venus) .....	50.000	
Crédito con empresa del grupo Venus (Tierra) .....		50.000

Por el crédito-débito recíproco relacionado con los intereses así como por los intereses devengados:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Intereses a corto plazo con empresas del grupo, Tierra (Venus) .....	2.000	
Intereses a corto plazo de créditos con empresas del grupo, Venus (Tierra)		2.000

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Ingresos financieros (intereses de créditos) .....	2.000	
Gastos financieros (intereses de deudas) .....		2.000

- Asiento de eliminación inversión patrimonio-neto y atribución de resultados a 31-12-X7 en Venus

Por la reclasificación para la consideración como empresa asociada (partiendo de la base de que en la fecha de adquisición de influencia significativa, momento de la reclasificación entre carteras, se hubiera reclasificado la participación previa por su valor contable en ese momento, que previamente, a 31-12-X3 se había puesto a valor razonable):

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Participación en sociedades puestas en equivalencia .....	440.000	
Participación en Venus, empresa del grupo (Tierra) (aunque se esté tratando como asociada por haber aplicado el procedimiento de puesta en equivalencia) .....		440.000

Por las evoluciones posteriores a la primera actualización del valor de la participación, hasta la consideración de dependiente; desde el 01-01-X3 al 01-01-X4:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Participación en sociedades puestas en equivalencia .....	30.000	
Reservas en sociedades puestas en equivalencia .....		30.000
[20 % s/(1.950.000 – 1.800.000)]		

Lo que le hace alcanzar un valor de la participación en sociedades puestas en equivalencia de 470.000 u.m.

- Transferencia a resultado de ajustes por cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta

Bajo la justificación de la adquisición de control por etapas, la permuta comercial justificada como si la participación previa en Venus por parte directa de Tierra se hubiera vendido y vuelto

a adquirirse, justifica que los ajustes por cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta pendientes de transferir a resultado del ejercicio, en contabilidad individual se transfieran al resultado del ejercicio de Tierra. Dichos ajustes son producto de cuando la participación de Tierra en Venus estaba como tal y que en la reclasificación a asociada se dejó pendiente de transferir a resultado del ejercicio:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Ajuste por cambios de valor en activo financiero disponible para la venta (Tierra) .....	30.000	
Reservas (Tierra) (330.000 – 300.000) por el valor de la cuenta (133) pendiente de transferir a resultado del ejercicio .....		30.000

- Por la reclasificación y actualización a valor razonable (450.000) de la participación previa a la consideración como dependiente que tiene la inversora Tierra sobre Venus respecto al valor contable consolidado (470.000)

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Participación en empresas del grupo, Venus (Tierra) .....	450.000	
Reservas (Tierra) .....	20.000	
Participación en sociedades puestas en equivalencia, Venus (Tierra) .....		470.000

Cálculo de los saldos agregados ajustados a 31-12-X7 de la sociedad Venus:

Componente	Agregado	Ajustes	Agregado ajustado
Capital social .....	200.000	–	200.000
Otro patrimonio neto (reservas) (ya se encuentra reducido el agregado en 20.000; no sucede lo mismo en la fecha de adquisición) .....	1.847.000	(3.000)	1.844.000
Resultado del ejercicio .....	153.000	(500) (5.500)	147.000

- Por el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto en fecha de primera consolidación por referencia a fecha 01-01-X4 (incluye el ajuste realizado en las propias cuentas individuales de Venus, por la percepción de un dividendo que se ha adquirido en la parte atribuible a la inversión de Marte)

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Capital social (Venus) .....	200.000	
Otro patrimonio neto (Venus) (1.950.000 – 100 % s/20.000) .....	1.930.000	
Plusvalía activos activo no amortizable 1 (29.000 – 20.000) .....	9.000	
Fondo de comercio de consolidación en Venus .....	91.000	
Participación en empresas del grupo, Venus (Tierra) (450.000 – 20 % s/20.000)		446.000
Participación en empresas del grupo, Venus (Marte) (1.800.000 – 80 % s/20.000)		1.784.000

Al considerar que no hay control hasta el 01-01-X4, y a pesar de estar participando en el mismo, se considera la disminución del valor de la participación de Tierra en Venus, de la misma forma que se concluye se ha realizado para la participación que Marte tiene en Venus.<sup>1</sup>

- Por las evoluciones posteriores en el patrimonio neto agregado ajustado, teniendo en cuenta el saldo de cada componente agregado ajustado

Por las evoluciones adversas en reservas:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas en sociedades consolidadas atribuibles a Marte (80 % s/86.000) .	68.800	
Reservas en sociedades consolidadas atribuibles a Tierra (20 % s/86.000) .	17.200	
Otro patrimonio neto (reservas) (Venus) (1.844.000 – 1.930.000) .....		86.000

<sup>1</sup> Se pudiera haber considerado, en ese tanto de participación y teniendo en cuenta desde cuándo se tiene la participación (01-01-X3), una atribución como reservas y no como resultado del ejercicio. De hecho serían reservas de sociedades puestas en equivalencia las que se están repartiendo.

Por el resultado del ejercicio X7:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (Venus) .....	147.000	
Resultado del ejercicio atribuido a Marte .....		117.600
Resultado del ejercicio atribuido a Tierra .....		29.400

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a Tierra .....	29.400	
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a Marte .....	117.600	
Saldo de pérdidas y ganancias (Venus) .....		147.000

Ante la falta de información disponible respecto al importe recuperable a 31-12-X7 y ejercicios previos, se ha establecido como hipótesis la inexistencia de deterioros de la participación que poseen tanto Tierra como Marte en la sociedad Venus.

Siguiendo una política contable común respecto a los deterioros, la sociedad Marte tendría motivos adicionales para haber deteriorado su participación en cuentas individuales al encontrarse su participación a valor razonable en cuentas individuales (1.850.000) a 01-01-X4 y no suceder lo mismo a esa fecha, fecha de adquisición de control, para la inversión que posee la sociedad Tierra en el patrimonio de Venus, dado que no actualizó la misma a valor razonable (450.000 u.m.) en ese momento, debiendo figurar por un importe de 440.000 u.m. en su contabilidad individual, en cumplimiento de la NRV 9.<sup>a</sup> 2.5 del Real Decreto 1514/2007 (PGC) pues al pasar a considerarse dependiente de forma indirecta, no hay reclasificación entre carteras de dicho activo financiero [se reclasifica de asociada a dependiente figurando ambas partes vinculadas en la cartera de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas (GMA)].

- Asiento de eliminación inversión-patrimonio neto y atribución de resultados a 31-12-X7 en Marte.

Cálculo de los saldos agregados ajustados Marte a 31-12-X7:

Componente	Agregado	Ajustes	Agregado ajustado
Capital social .....	100.000	-	100.000
			.../...



Componente	Agregado	Ajustes	Agregado ajustado
.../...			
Otro patrimonio neto (reservas) .....	2.525.000	(8.000) (4.000) (5.000)	2.508.000
Reservas en sociedades consolidadas atribuidas a Marte		(68.800)	(68.800)
Resultado del ejercicio .....	215.000	-	215.000
Resultado del ejercicio atribuido a Marte .....		117.600	117.600

Por el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto en fecha de primera consolidación por referencia a fecha 01-01-X1:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Capital social (Marte) .....	100.000	
Otro patrimonio neto (Marte) .....	2.300.000	
Plusvalía activos activo no amortizable 1 (28.000 – 20.000) .....	8.000	
Pasivo a corto plazo (25.000 – 20.000) .....	5.000	
Fondo de comercio de consolidación en Marte .....	152.200	
Participación en Marte (Tierra) .....		1.600.000
Intereses de socios externos en Marte (40 % s/2.413.000)		965.200

Por las evoluciones posteriores a 01-01-X1 en reservas:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Otro patrimonio neto (reservas) (Marte) (2.508.000 – 2.300.000) .....	208.000	
Reservas en sociedades consolidadas en Venus atribuidas a Tierra ..... (60 % s/68.800)	41.280	
Reservas en sociedades consolidadas en Marte atribuibles a Tierra ..... (60 % s/208.000)		124.800
		.../...

Concepto	Debe	Haber
.../...		
Reservas en sociedades consolidadas de Venus atribuidas a Marte .....		68.800
Intereses de socios externos en Marte [40 % s/(208.000 – 68.800)] .....		55.680

Por el resultado del ejercicio X7:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (Marte) .....	215.000	
Resultado del ejercicio atribuido a Marte en Venus .....	117.600	
Resultado del ejercicio atribuido en Marte a Tierra .....		129.000
Resultado del ejercicio atribuido en Venus a Tierra .....		70.560
Resultado del ejercicio atribuido a intereses de socios externos en Marte (40 % s/332.600)		133.040

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a Tierra en Venus .....	70.560	
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a intereses de socios externos en Marte (40 % s/332.600) .....	133.040	
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a Tierra en Marte .....	129.000	
Saldo de pérdidas y ganancias (Marte) .....		215.000
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a Marte en Venus .....		117.600

## Balance de situación a 31-12-X7

Balance de situación	Tierra	Marte	Venus	Agregado	Ajustes		Consolidado
					Debe	Haber	
Participación en Marte .....	1.600.000			1.600.000		1.600.000	0
Participación en Venus .....	440.000	1.784.000		2.224.000	450.000	2.674.000	0
Fondo de comercio de consolidación en Marte ....				0	152.200		152.200
Fondo de comercio de consolidación en Venus ...				0	91.000		91.000
Otro activo no corriente .....	3.438.000	1.391.000	3.007.000	7.836.000	20.500	24.500	7.832.000
Activo corriente.....	341.000	213.000	463.000	1.017.000			1.017.000
<b>Total activo .....</b>	<b>5.819.000</b>	<b>3.388.000</b>	<b>3.470.000</b>	<b>12.677.000</b>	<b>713.700</b>	<b>4.298.500</b>	<b>9.092.200</b>
Capital social .....	400.000	100.000	200.000	700.000	300.000		400.000
Resultado del ejercicio .....	190.000	215.000	153.000	558.000	368.000		190.000
Resultado ejercicio atribuido a Tierra en Marte ...				0		129.000	129.000
Resultado ejercicio atribuido a Tierra en Venus ...				0		99.960	99.960
Otro patrimonio neto (1) .....	3.910.000	2.525.000	1.847.000	8.282.000	4.396.000		3.886.000
Reservas en sociedades puestas en equivalencia .						30.000	30.000
Reservas en sociedades consolidadas de Tierra en Marte .....				0		124.800	124.800
							.../...

Balance de situación	Tierra	Marte	Venus	Agregado	Ajustes		Consolidado
					Debe	Haber	
.../...							
Reservas en sociedades consolidadas de Tierra en Venus .....				0	58.480	-58.480	
Intereses de socios externos en Marte .....				0	1.020.880	1.020.880	
Resultado ejercicio atribuido a intereses de socios externos en Marte .....				0	133.040	133.040	
Pasivo no corriente .....	1.100.000	400.000	925.000	2.425.000	50.000	2.425.000	
Pasivo corriente .....	219.000	148.000	345.000	712.000	7.000	712.000	
<b>Total patrimonio neto y pasivo .....</b>	<b>5.819.000</b>	<b>3.388.000</b>	<b>3.470.000</b>	<b>12.677.000</b>	<b>5.179.480</b>	<b>9.092.200</b>	<b>1.594.680</b>