

# SEGUNDO EJERCICIO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INTERVENCIÓN Y CONTABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL

## SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE ADMISSION TO THE SUPERIOR BODY OF INTERVENTION AND ACCOUNTING FOR THE SOCIAL SECURITY ADMINISTRATION

**JAVIER GONZÁLEZ SAINZA**

*Profesores del CEF*

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema general de turno libre al Cuerpo Superior de Intervención y Contabilidad de la Administración de la Seguridad Social, convocada por Orden TIN/1579/2009, de 5 de junio (BOE del 15)].

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad analítica de explotación.** Modelo de costes completos. Valoración de inventarios y cuenta de resultados funcional.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Reparto del resultado con accionistas morosos. Ampliación de capital por compensación de créditos. Ampliación de capital con cargo a reservas. Operaciones con acciones propias. Reducción capital social por eliminar pérdidas.
- Caso 3. Consolidación de estados financieros (aplicación de las normas vigentes).** Asiento de eliminaciones de las operaciones internas. Elaboración del balance consolidado.

# CASO PRÁCTICO NÚM. 1

## CONTABILIDAD ANALÍTICA DE EXPLOTACIÓN

### ENUNCIADO

La empresa «ZAMOSA» se dedica a la elaboración de puertas blindadas, elabora dos modelos: el modelo «A» de alta seguridad y el modelo «B» de seguridad estándar, para ello utiliza tableros de madera (materia prima «Z»), planchas metálicas (materia prima «Y») y herrajes (bisagras, pernos, pivotes...) (materia prima «X»). El modelo «A» utiliza dos tablas de madera y dos planchas metálicas y el modelo «B» dos tablas de madera y una plancha metálica, los herrajes son comunes para los dos tipos de puertas y se adquieren en paquetes donde está todo incluido. Las puertas se barnizan (materias auxiliares) en dos colores: roble y pino. El modelo «A» se barniza en roble y el modelo «B» se barniza en pino y se venden a casas instaladoras.

El proceso productivo tiene cuatro talleres principales: el taller I de cortado de las tablas de madera, el taller II de cortado de las planchas metálicas, el taller III de montaje y barnizado, y el taller IV de colocación de herrajes y acabado.

Todos los tableros que entran en el taller I de cortado de tablas de madera, y al taller II de cortado de planchas metálicas, pasan en el mismo día al taller III de montaje y barnizado, donde quedan dos días hasta que se secan, pasando posteriormente al taller IV, donde la producción se termina cada día, no quedando nunca unidades en proceso. En el departamento de ventas quedan los productos terminados almacenados hasta su venta.

Los tableros de madera se compran de 10 metros de largo y cada puerta mide 2,5 metros. Las planchas metálicas miden 5 metros y se cortan del mismo tamaño. La información contable que se tiene del periodo objeto de estudio, que es el mes de abril, es entre otras la siguiente, a 30 de abril.

Cuentas	Saldos
Teléfono	10.000
Publicidad y propaganda	6.000
Construcciones	300.000
Devoluciones de compras materia prima «Z» (1.000 tableros)	40.000
Compra de materia prima «Z» (11.000 tableros)	440.000
Compra de materia prima «Y» (8.000 planchas)	400.000
Compra de materia prima «X» (11.000 paq. herra.)	660.000
	.../...

Cuentas	Saldos
.../...	
Comp. mater. auxilia. roble (10.000 botes)	100.000
Comp. mater. auxilia. pino (10.000 botes)	50.000
Venta producto terminado «A» (3.000 puertas)	2.100.000
Venta producto terminado «B» (5.000 puertas)	2.000.000
Sueldos y salarios	500.000
Seguridad Social a cargo empresa	200.000
Materias primas «Z» (2.000 tableros)	68.000
Materias primas «Y» (1.000 planchas)	41.000
Elementos de transporte	400.000
Producto en curso «A»	35.640
Producto en curso «B»	28.002
Producto terminado «A» (300 puertas)	60.000
Producto terminado «B» (200 puertas)	30.800
Primas de seguros	1.000
Amortización inmovilizado material	5.000
Suministros	20.000
Reparaciones y conservación	3.000
Arrendamientos y cánones	20.000
Otros servicios	5.000
Maquinaria (cortadora planchas metálicas)	200.000
Mobiliario	50.000
<b>Totales</b>	<b>-</b>

### Información complementaria:

1. Los vehículos son utilizados para el transporte de las planchas metálicas. Su amortización es en función de los kilómetros recorridos; el importe correspondiente a este mes es de 1.000 euros. La amortización de la máquina cortadora de las planchas metálicas es de 3.000 euros.
2. Las primas de seguros corresponden al seguro mensual de los vehículos.
3. Los gastos de reparación recogen el servicio de mantenimiento de la máquina cortadora de las planchas metálicas.

4. Los gastos de arrendamiento y cánones recogen el canon pagado por el uso del nombre comercial de las puertas.
5. Se han utilizado 10.000 botes de pintura de pino y 5.000 de pintura de roble.
6. Los restantes gastos se reparten en función del siguiente cuadro de distribución:

Conceptos	Taller I	Taller II	Taller III	Taller IV	Ventas	Admin.
Amortización cont. y mobil.	10%	10%	10%	10%	20%	40%
Teléfono	5%	5%	5%	5%	30%	50%
Suministros	10%	20%	10%	10%	20%	30%
Otros servicios	-	-	-	-	40%	60%
Gastos de personal	50.000 €	100.000 €	100.000 €	200.000 €	100.000 €	150.000 €

7. Los costes del taller I se reparten en función del consumo de tableros, los costes del taller II se reparten en función del consumo de planchas, los costes del taller III, al 50 por 100 entre ambos modelos, los costes del taller IV en función de los herrajes colocados, los costes del departamento de ventas un 30 por 100 para el modelo «A» y el 70 por 100 para el modelo «B» y el departamento de administración reparte sus costes al 50 por 100.
8. Con relación al modelo «A» se han terminado las 200 puertas que estaban en curso de fabricación y se han empezado y terminado 4.000 puertas; al final del periodo quedan 300 puertas en el taller III.
9. Con relación al modelo «B» se han terminado las 300 puertas que estaban en curso de fabricación y se han empezado y terminado 5.500 puertas; al final del periodo quedan 200 puertas en el taller III.
10. El método de valoración para las existencias es el coste medio ponderado.

### TRABAJO A REALIZAR POR EL OPOSITOR:

1. Cálculo del coste de producción de las puertas diferenciando el coste de ambos modelos.
2. Valor de las existencias finales de materias primas, de materias auxiliares, de productos en curso y de productos terminados.
3. Cuenta de resultados funcional por el método del coste completo diferenciando el margen industrial y el comercial de ambas puertas.

## **SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1**

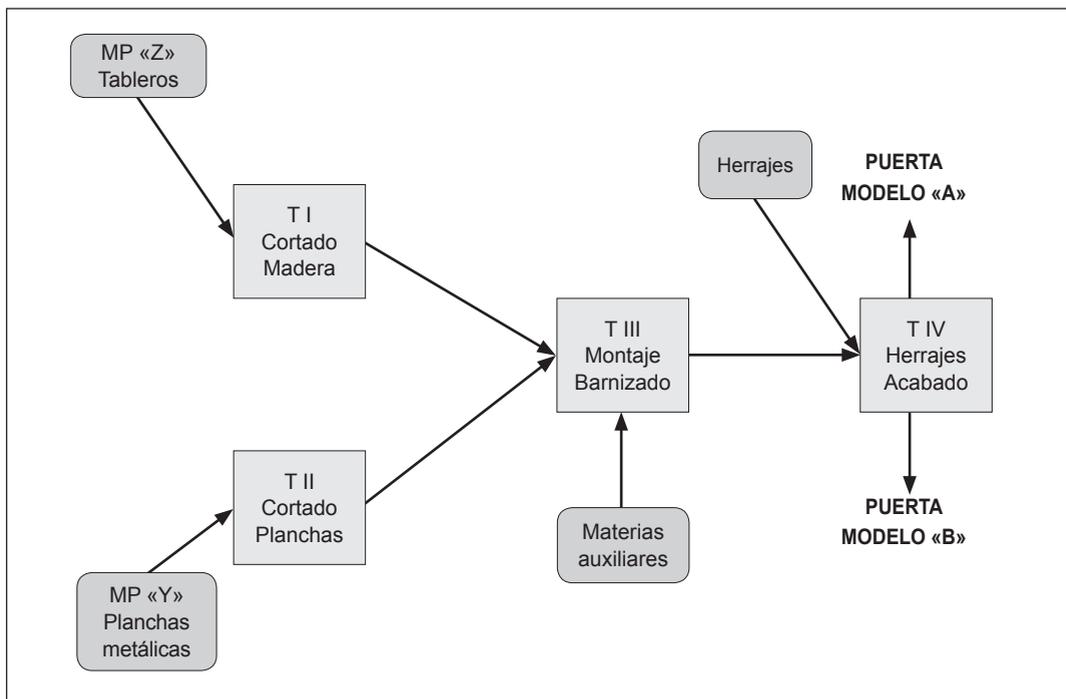
Se utilizan las siguientes materias primas:

- Tableros («Z»).
- Planchas metálicas («X»).
- Herrajes (bisagras, pernos, pivotes...) («Y»).
- Barnizado roble para modelo («A»).
- Barnizado pino para modelo («B»).

Para fabricar los siguientes modelos de puertas:

- Modelo «A» alta seguridad.
- Modelo «B» seguridad estándar.

El diagrama de incorporación de las materias primas durante el proceso de fabricación en los diferentes centros de coste es el siguiente:



## Movimiento de materias primas

En primer lugar se calcula el consumo de las materias primas «Z» (tableros de madera) e «Y» (planchas metálicas), ya que son las que se incorporan al comienzo del proceso según se puede observar en el diagrama de producción.

### Materia prima «Z»

Materia prima «Z» Tableros de madera			
Conceptos	Unidades	Precio	Importe
Existencias iniciales	2.000	34	68.000
Compras netas	10.000	40	400.000
<b>Total</b>	<b>12.000</b>	<b>39 (1)</b>	<b>468.000</b>
Consumo	5.000	39	195.000
Existencias finales	7.000	39	273.000
<b>Total</b>	<b>12.000</b>	<b>39</b>	<b>468.000</b>

(1) El punto 10 de la información complementaria indica que todos los almacenes funcionan por el coste medio ponderado.

El consumo se obtiene de la siguiente forma a partir de la información suministrada por el enunciado. Las puertas tienen 2,5 metros por lo que la puerta modelo «A» utiliza 5 metros (dos tablas) y la puerta modelo «B» y también 5 metros (dos tablas).

La información del número de puertas fabricadas en el periodo se muestra en el punto 8 donde se indica que del modelo «A» se han empezado y terminado 4.000 puertas y han quedado en curso final 300, siendo evidente que las 4.300 han incorporado íntegramente la materia prima «Y». En relación con las 200 unidades que había en curso inicial ya traen la materia prima porque se incorpora al inicio del proceso como se puede observar en el diagrama.

Con el mismo razonamiento las puertas modelo «B» que incorporan la materia prima «Y» son las 5.500 puertas terminadas y las 200 en curso final:

- Modelo «A» (4.300 puertas × 5) ..... 21.500 metros
- Modelo «B» (5.700 puertas × 5) ..... 28.500 metros
- Total ..... 50.000 metros

$$50.000 \text{ metros} / 10 \text{ metros} = 5.000 \text{ tableros}$$

La imputación de este consumo es:

- Modelo «A»:  $21.500/10 = 2.150$  tableros;  $2.150 \times 39 = 83.850$
- Modelo «B»:  $28.500/10 = 2.850$  tableros;  $2.850 \times 39 = 111.150$

### Materia prima «Y»

Materia prima «Y» Planchas metálicas			
Conceptos	Unidades	Precio	Importe
Existencias iniciales	1.000	41	41.000
Compras netas	8.000	50	400.000
<b>Total</b>	<b>9.000</b>	<b>49</b>	<b>441.000</b>
Consumo	7.150	49	350.350
Existencias finales	1.850	49	90.650
<b>Total</b>	<b>9.000</b>	<b>49</b>	<b>441.000</b>

Las planchas metálicas miden 5 metros y se cortan en planchas de 2,5 metros y las puertas del modelo «A» utilizan dos planchas y las del modelo «B» una plancha solo.

- Modelo «A» ( $4.300 \text{ puertas} \times 2,5 \text{ metros} \times 2$ ) ..... 21.500 metros
- Modelo «B» ( $5.700 \text{ puertas} \times 2,5 \text{ metros}$ ) ..... 14.250 metros
- Total ..... 35.750 metros

$$35.750/5 = 7.150 \text{ planchas}$$

- Consumo modelo «A»:  $21.500/5 = 4.300$  planchas;  $4.300 \times 49 = 210.700$
- Consumo modelo «B»:  $14.250/5 = 2.850$  planchas;  $2.850 \times 49 = 139.650$

### Reparto de coste a los centros de coste

Una vez calculado el consumo de las materias primas que se incorporan en la parte inicial del proceso se realiza el reparto de los costes indirectos a los diferentes centros de costes con los criterios que se indican en el ejercicio:

Conceptos	Total	Taller I	Taller II	Taller III	Taller IV	Ventas	Admón.
Amortización vehículos	1.000		1.000				
Amortización maquinaria	3.000		3.000				
							.../...

Conceptos	Total	Taller I	Taller II	Taller III	Taller IV	Ventas	Admón.
.../...							
Primas de seguros	1.000		1.000				
Reparaciones	3.000		3.000				
Arrendamientos	20.000					20.000	
Amortizaciones (resto)	1.000	100	100	100	100	200	400
Teléfonos	10.000	500	500	500	500	3.000	5.000
Suministros	20.000	2.000	4.000	2.000	2.000	4.000	6.000
Otros servicios	5.000					2.000	3.000
Personal	700.000	50.000	100.000	100.000	200.000	100.000	150.000
Publicidad	6.000					6.000	
	<b>770.000</b>	<b>52.600</b>	<b>112.600</b>	<b>102.600</b>	<b>202.600</b>	<b>135.200</b>	<b>164.400</b>

### Coste de los productos a la salida de los talleres I y II

Conceptos	Total	Modelo «A»	Modelo «B»
Consumo materia prima «Z» tableros	195.000	83.850	111.150
Consumo materia prima «Y» planchas	350.350	210.700	139.650
Coste taller I	52.600	22.618	29.982
Coste taller II	112.600	67.717	44.883
Coste producción periodo	710.550	384.885	325.665
Puertas producidas		4.300	5.700
Coste unitario		89,51	57,13

La imputación de los costes del taller I se realiza en función del consumo de tableros que ha sido de 5.000 unidades de los que le corresponden al modelo «A» 2.150 y al modelo «B» 2.850. La cuantía de lo que corresponde a cada modelo es:

- Modelo «A»:  $52.600 \times \frac{2.150}{2.150 + 2.850} = 22.618$
- Modelo «B»:  $52.600 \times \frac{2.850}{2.150 + 2.850} = 29.982$

La imputación de los costes del taller II se realiza en función del consumo de planchas metálicas, que fue 7.150 unidades de las que correspondieron al modelo «A» 4.300 y al modelo «B» 2.850:

- Modelo «A»:  $112.600 \times \frac{4.300}{4.300 + 2.850} = 67.717$
- Modelo «B»:  $112.600 \times \frac{2.850}{4.300 + 2.850} = 44.883$

### Consumo de las materias auxiliares

La producción de los talleres I y II pasa en el mismo día al taller III en el que se incorporan, además de los costes acumulados y de los propios del taller III procedentes de la estadística de costes, las materias auxiliares por lo que hay que hallar su consumo. Estas materias auxiliares son barnices de dos colores: roble y pino.

*Barniz color roble, que se utiliza para el modelo «A»*

Materias auxiliares. Barniz color roble			
Conceptos	Unidades	Precio	Importe
Existencias iniciales	0	0	0
Compras netas	10.000	10	100.000
<b>Total</b>	<b>10.000</b>	<b>10</b>	<b>100.000</b>
Consumo	5.000	10	50.000
Existencias finales	5.000	10	50.000
<b>Total</b>	<b>10.000</b>	<b>10</b>	<b>100.000</b>

El número de botes que se han consumido lo proporciona el enunciado en el punto 5 de la información complementaria, tanto para el barniz color roble como el barniz color pino.

*Barniz color pino, que se utiliza para el modelo «B»*

Materias auxiliares. Barniz color pino			
Concepto	Unidades	Precio	Importe
Existencias iniciales	0	0	0
Compras netas	10.000	5	50.000
<b>Total</b>	<b>10.000</b>	<b>5</b>	<b>50.000</b>
Consumo	10.000	5	50.000
Existencias finales	0		0
<b>Total</b>	<b>10.000</b>	<b>5</b>	<b>50.000</b>

### Coste de los productos a la salida del taller III

Coste producto a la salida del taller III. Montaje y barnizado			
	Total	Modelo A	Modelo B
Coste taller I y II	710.550	384.885	325.665
Materias auxiliares roble	50.000	50.000	
Materias auxiliares pino	50.000		50.000
Coste taller III	102.600	51.300	51.300
Coste producción periodo	913.150	486.185	426.965
Existencias iniciales en curso modelo «A» y «B»	63.642	35.640	28.002
Coste producción terminada	976.792	521.825	454.967
Unidades terminadas		4.500	6.000
Coste unitario		115,96	75,83

La imputación de los costes de los talleres I y II es la que se ha calculado en los apartados anteriores.

El consumo de materiales auxiliares en color roble se imputan al modelo de puerta «A» y el consumo de la materias auxiliares en color pino se imputan al modelo de puerta «B» según los datos del supuesto.

Los costes del taller III se imputan al 50 por 100 a ambos modelos de puerta. El coste de la producción terminada en el periodo se obtiene a partir del coste de producción del periodo más el valor de las existencias iniciales en curso de ambos modelos de puertas facilitada en los saldos de las cuentas.

Por último, señalar que de las 4.500 unidades del modelo «A» que tienen incorporados sus costes al 100 por 100 hasta el taller, 4.200 pasan al taller IV, y 300 se quedan en el almacén como productos semiterminados y con un valor de:

$$300 \times 115,96 = 34.788$$

De igual forma, de las 6.000 unidades del modelo «B» pasan al taller IV 5.800 y quedan como existencias finales de productos semiterminados del taller III 200 unidades con un valor de:

$$200 \times 75,83 = 15.166$$

El valor de la producción que pasa al taller IV es:

Conceptos	Total	Modelo «A»	Modelo «B»
Valor producción a taller IV	926.838	487.032 (4.200 × 115,96)	439.814 (5.800 × 75,83)

## Coste de los productos a la salida del taller IV

En el taller de acabado (taller IV) es donde se incorporan además de los productos que vienen del taller III los herrajes que son comunes para ambos modelos de puertas, por lo que en primer lugar se calcula el consumo de herrajes.

Materia prima «Y» (herrajes, bisagras y pivotes)			
Conceptos	Unidades	Precio	Importe
Existencias iniciales	0	0	0
Compras netas	11.000	60	660.000
<b>Total</b>	<b>11.000</b>	<b>60</b>	<b>660.000</b>
Consumo (1)	10.000	60	600.000
Existencias finales	1.000	60	60.000
<b>Total</b>	<b>11.000</b>	<b>60</b>	<b>660.000</b>

(1) El consumo de herrajes son 10.000 paquetes, uno por puerta terminada, teniendo en cuenta que las puertas que se acaban en el taller IV son 4.200 del modelo «A» y 5.800 del modelo «B».

Una vez obtenido el consumo de herrajes el coste final de las puertas «A» y «B» estará formado por el coste incorporado en los talleres anteriores más los costes propios del taller IV y los consumos de herrajes:

Coste producto a la salida del taller acabado			
Conceptos	Total	Modelo «A»	Modelo «B»
Coste talleres anteriores	926.838	487.032	439.814
Coste taller IV	202.600	85.092	117.508
Consumo herrajes	600.000	252.000	348.000
<b>Total</b>	<b>1.129.438</b>	<b>572.124</b>	<b>557.322</b>
Unidades terminadas		4.200	5.800
Coste unitario		136,22	96,09

El coste del taller de acabado se imputa en función de los herrajes colocados a modelo de puerta:

- Modelo «A»:  $202.600 \times \frac{4.200}{4.200 + 5.800} = 85.092$

- Modelo «B»:  $202.600 \times \frac{5.800}{4.200 + 5.800} = 117.508$

### Movimiento de los productos terminados (puertas modelo «A» y «B»)

Movimiento puerta modelo «A»			
Conceptos	Unidades	Precio	Total
Existencias iniciales	300	200,00	60.000
Producción periodo	4.200	136,22	572.124
<b>Total</b>	<b>4.500</b>	<b>140,47</b>	<b>632.124</b>
Coste de ventas	3.000	140,47	421.410
Existencias finales	1.500	140,47	210.705
<b>Total</b>	<b>4.500</b>	<b>140,47</b>	<b>632.115</b>

Movimiento puerta modelo «B»			
Conceptos	Unidades	Precio	Total
Existencias iniciales	200	154,00	30.800
Producción periodo	5.800	96,09	557.322
<b>Total</b>	<b>6.000</b>	<b>98,02</b>	<b>588.122</b>
Coste de ventas	5.000	98,02	490.100
Existencias finales	1.000	98,02	98.020
<b>Total</b>	<b>6.000</b>	<b>98,02</b>	<b>588.122</b>

### Cuenta de resultados funcional por el método de coste completos diferenciando el margen industrial y comercial de ambas puertas

Conceptos	Total	Modelo «A»	Modelo «B»
Ventas	4.100.000	2.100.000	2.000.000
Coste ventas	911.510	421.410	490.100
<b>Margen industrial</b>	<b>3.188.490</b>	<b>1.678.590</b>	<b>1.509.900</b>
Coste del centro ventas (1)	135.200	40.560	94.640
<b>Margen comercial</b>	<b>3.053.290</b>	<b>1.638.030</b>	<b>1.415.260</b>
Costes administración (2)	164.400	82.200	82.200
<b>Resultado contabilidad interna</b>	<b>2.888.890</b>	<b>1.555.830</b>	<b>1.333.060</b>

(1) El coste del centro de ventas o centro comercial se distribuye, según los datos del enunciado en un 30 por 100 para el modelo «A» y un 70 por 100 para el modelo «B».

- Modelo «A»:  $135.200 \times 30\% = 40.560$
- Modelo «B»:  $135.200 \times 70\% = 94.640$

(2) Los costes de administración se reparten al 50 por 100 entre ambos modelos.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 2

### CONTABILIDAD FINANCIERA

### ENUNCIADO

#### APARTADO 1

La empresa «SOMOSA» presenta a 31 de diciembre de 2008, entre otras, las siguientes cuentas:

Activo	Euros	Pasivo	Euros
Investigación	20.000	Capital social	100.000
Desarrollo	40.000	Socios desem. no exigidos	(10.000)
Fondo de comercio	20.000	Prima de emisión acciones	20.000
(Amor. acum. inmov. intang.)	(25.500)	Reserva legal	8.000
Actas. morosos	1.250	Reserva estatutaria	8.000
...	...	Reserva voluntaria	9.250
		Reserva fondo de comercio	4.000
		Resultado del ejercicio	30.000
		...	...

#### Información complementaria:

1. La sociedad se constituyó con un capital social de 40.000 euros representado por acciones ordinarias de la serie «A» de 5 euros de valor nominal y emitidas a la par. Posteriormente realizó una ampliación de capital sin derecho preferente de suscripción para recibir una aportación no dineraria consistente en una empresa en funcionamiento; las acciones de la serie «B» de valor nominal 10 euros, se emitieron al 150 por 100 y no se ha dispuesto de la prima de emisión. El 1 de enero de 2007 realizó la última ampliación de capital con acciones de la serie «C» de valor nominal 5 euros emitidas a la par, exigiendo en el momento de

la suscripción el mínimo legal; posteriormente se exigió un desembolso del 25 por 100 del valor nominal en el que surgieron los accionistas morosos que figuran en cuentas.

2. En los estatutos se establece la obligación de dotar una reserva con iguales características que la legal.

### TRABAJO A REALIZAR POR EL OPOSITOR:

1. Asientos contables correspondientes a:

- A) La aprobación por parte de la junta general de accionistas del reparto del resultado del ejercicio, sabiendo que la sociedad quiere repartir el dividendo máximo legal a las acciones en circulación.
- B) Al pago del dividendo reconocido a los accionistas que les corresponde, retención fiscal 15 por 100.

2. Explique cuál fue la cuantía del dividendo que se reconoció a cada serie de acciones.

### APARTADO 2

La sociedad «UNIVERSA» presenta las siguientes cuentas que forman su patrimonio neto:

Patrimonio neto	Euros
Capital social	400.000
Prima de emisión acciones	100.000
Reserva legal	80.000
Reserva estatutaria	80.000
Reserva voluntaria	140.000

El capital social está formado por acciones de 2 euros de valor nominal.

### TRABAJO A REALIZAR POR EL OPOSITOR:

Realice las siguientes anotaciones contables adoptadas por las juntas generales de accionistas de la sociedad durante el ejercicio 2008:

- A) El 1 de enero, efectúa una ampliación de capital, por compensación de los siguientes créditos que figuran en el pasivo:

Deudas a corto plazo: 20.000 euros.

Deudas a largo plazo: 20.000 euros.

Las deudas a corto plazo son líquidas, vencidas y exigibles, y las deudas a largo vencen dentro de dos años.

El auditor de cuentas acredita la cuantía de los créditos y fija el valor de las acciones en función del valor teórico que se desprende de la información del patrimonio neto, emitiendo las nuevas acciones al mismo valor nominal. ¿Cuál es el número de acciones que emite?

- B)** El 1 de marzo realiza una ampliación de capital de 10.000 acciones nuevas de igual valor nominal, liberadas al 40 por 100, con cargo a «Reservas de libre disposición». Todas las acciones fueron suscritas y desembolsadas en su totalidad.
- C)** El 1 de mayo adquiere 4.400 acciones propias al precio de 3 euros por acción.
- D)** El 1 de julio efectúa una ampliación de capital totalmente liberada por la cuantía máxima que le permite el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, emitiendo nuevas acciones de igual valor nominal, sabiendo que los estatutos regulan una reserva con las mismas características que la legal.
- E)** El 1 de septiembre vende la mitad de las acciones propias que posee a 2,5 euros acción.

### APARTADO 3

La empresa «COMPLUSA» presenta a 31 de diciembre de 2007 las siguientes cuentas que forman su patrimonio:

Patrimonio neto	Euros
Capital social (300.000 títulos)	150.000
Reserva legal	30.000
Reserva voluntaria	5.000
Prima de emisión acciones	10.000
Resultados negativos ejercicios anteriores	(96.000)
Resultado del ejercicio (saldo deudor)	(11.000)

### TRABAJO A REALIZAR POR EL OPOSITOR:

Asiento que realiza la sociedad para reducir el capital social para eliminar las pérdidas, sabiendo que la junta general de accionistas acuerda efectuar la reducción regulada en el artículo 168 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (art. 320 y ss. del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital) y poder repartir dividendos si en el ejercicio siguiente hubiera beneficios.

## **SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2**

### **APARTADO 1**

#### **1. Asientos contables correspondientes a:**

*A) La aprobación por parte de la junta general de accionistas del reparto del resultado del ejercicio, sabiendo que la sociedad quiere repartir el dividendo máximo legal a las acciones en circulación.*

A partir de la información complementaria se puede desglosar la composición de las diferentes series de acciones de la cifra de capital social.

Serie social	Número de acciones	Nominal	Capital
«A»	8.000	5	40.000
«B» (1)	4.000	10	40.000
«C» (2)	4.000	5	20.000
			100.000

(1) El valor nominal de la serie «B» se puede obtener a partir de la cuenta «Prima de emisión o asunción» (110) que pertenece a esta serie exclusivamente y que figura por un importe de 20.000. La serie se emitió a 150 por 100 por lo que su valor nominal es de 40.000. Si el valor nominal de las acciones de esta serie es 10 u.m. el número de acciones que la componen es de 4.000.

(2) El valor nominal de la serie «C» se obtiene por la diferencia entre la cifra de capital social que proporciona el enunciado del supuesto (100.000) y el valor nominal de las series «A» y «B» (40.000 + + 40.000 = 80.000). El número de acciones que tiene, sabiendo que su valor nominal es de 5 euros, es de 4.000.

La serie «C» tiene pendiente un desembolso del 50 por 100 que está recogido en la cuenta «Socios por desembolsos no exigidos» que figura en el patrimonio neto restando por 10.000. Si el desembolso inicial fue el mínimo legal (25% del valor nominal en este caso), ha habido un dividendo pasivo del 25 por 100 que ya ha sido exigido y vencido en el que algunas acciones han incurrido en mora.

El número de acciones en mora es el siguiente:

$$\frac{1.250}{5 + 25\%} = 1.000 \text{ acciones}$$

Serie	Número de acciones	Valor nominal	Desembolsado	Capital social
«A»	8.000	5	100%	40.000
«B»	4.000	10	100%	40.000

.../...

Serie	Número de acciones	Valor nominal	Desembolsado	Capital social
.../...				
«C»	3.000	5	50%	7.500
«C» (mora)	1.000	5	25%	1.250
				88.750

El asiento de reparto del resultado que se propone es el siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	30.000	
112	Reserva legal (1)		3.000
1141	Reservas estatutarias (2)		3.000
1143	Reserva por fondo de comercio (3)		1.000
113	Reservas voluntarias (4)		5.250
526	Dividendo activo a pagar (5)		17.750

(1) La dotación a la reserva legal está regulada en el artículo 274 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC):

«En todo caso, una cifra igual al 10 por 100 del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el 20 por 100 del capital social.»

- 20% Capital social = 20.000
- Reserva legal anterior = 8.000
- Dotación:  $30.000 \times 10\% = 3.000$

(2) Según indica el enunciado del ejercicio la dotación a la reserva estatutaria es por el mismo importe que la legal.

(3) La dotación a «Reserva por fondo de comercio» (1143) está regulada en el artículo 273.4 del TRLSC:

«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 este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.»

$$20.000 \times 5\% = 1.000$$

(4) La existencia de gastos de investigación y desarrollo en el activo de balance también supone otra limitación al reparto de beneficio. Esta limitación está recogida en el artículo 273.3 del TRLSC:

«Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.»

I+D	Importe	Reservas disponibles	Importe
Investigación	20.000	Prima de emisión o asunción	20.000
Desarrollo	40.000	Reservas voluntarias	9.250
Amortización acumulada de inmovilizado inmaterial	-25.500		
<b>Total</b>	<b>34.500</b>	<b>Total</b>	<b>29.250</b>

El importe que superan los gastos de investigación netos a las reservas disponibles es de 5.250 euros y esa es la cuantía de reservas voluntarias a dotar para que ambas cantidades queden igualadas.

(5) El importe que se destina a dividendos es el resto una vez que se han cubierto el resto de las partidas.

*B) Pago del dividendo reconocido a los accionistas que les corresponde, retención fiscal 15 por 100.*

A las acciones que han incurrido en mora se les reconoce el importe de los dividendos que le corresponden, si bien quedará retenido por la sociedad en tanto no desembolsen el dividendo que tienen pendiente. Para calcular este importe es necesario saber la rentabilidad de dividendo sobre el capital social desembolsado.

Dividendos/Capital social desembolsado:

$$\frac{17.750}{88.750} \times 100 = 20\%$$

El dividendo que corresponde a los accionistas morosos y que es retenido es el importe del capital desembolsado hasta la fecha por las acciones que han incurrido en mora ( $1.000 \times 5 \times 25\% = 1.250$ ) multiplicado por el 20 por 100:

$$1.250 \times 20\% = 250$$

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar (17.750 - 250)	17.500	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (17.500 × 15%)		2.625
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (17.500 × 85%)		14.875

## 2. Explique cuál fue la cuantía del dividendo que se reconoció a cada serie de acciones.

Serie	Número de acciones	Nominal	Desembolso	Rentabilidad	Dividendos
«A»	8.000	5	100%	20%	8.000
«B»	4.000	10	100%	20%	8.000
«C»	3.000	5	50%	20%	1.500
C (mora)	1.000	5	25%	20%	250
					17.750

### APARTADO 2

#### A) Ampliación de capital por compensación de créditos

La ampliación de capital por compensación de créditos está regulada en el artículo 301 del TRLSC:

«1. Cuando el aumento del capital de la sociedad de responsabilidad limitada se realice por compensación de créditos, estos habrán de ser totalmente líquidos y exigibles. Cuando el aumento del capital de la anónima se realice por compensación de créditos, al menos, un 25 por 100 de los créditos a compensar deberán ser líquidos, estar vencidos y ser exigibles, y el vencimiento de los restantes no podrá ser superior a cinco años.

3. En la sociedad anónima, al tiempo de la convocatoria de la junta general se pondrá también a disposición de los accionistas en el domicilio social una certificación del auditor de cuentas de la sociedad que, acredite que, una vez verificada la contabilidad social, resultan exactos los datos ofrecidos por los administradores sobre los créditos a compensar. Si la sociedad no tuviere auditor de cuentas, la certificación deberá ser expedida por un auditor nombrado por el Registro Mercantil a solicitud de los administradores.»

Teniendo en cuenta que las acciones se emitirán al valor teórico que se desprende del balance, el número de acciones a emitir es el siguiente:

Conceptos	Importe
Capital social (200.000 × 2)	400.000
Prima de emisión o asunción	100.000
Reserva legal	80.000
Reservas estatutarias	80.000
	.../...

Conceptos	Importe
.../...	
Reservas voluntarias	140.000
Total patrimonio neto	800.000
Número de acciones	200.000
Valor teórico (800.000/200.000)	4
Número de acciones a emitir (40.000/4)	10.000

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	40.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (10.000 × 4)		40.000

Por la suscripción de las acciones y la compensación de las deudas:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo	20.000	
171	Deudas a largo plazo	20.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		40.000

Por la inscripción de la ampliación en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	40.000	
100	Capital social (10.000 × 2)		20.000
110	Prima de emisión o asunción (10.000 × 2)		20.000

## B) Ampliación de capital liberada al 40 por 100 y suscrita y desembolsada en su totalidad

El tratamiento de las ampliaciones de capital con cargos a reservas está regulado con el artículo 303 del TRLSC:

«Cuando el aumento del capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las reservas por prima de asunción de participaciones sociales o de emisión de acciones y la reserva legal en su totalidad, si la sociedad fuera de responsabilidad limitada, o en la parte que exceda del 10 por 100 del capital ya aumentado, si la sociedad fuera anónima.»

El enunciado indica que la ampliación es de 10.000 acciones y que se realiza en liberada en un 40 por 100 con cargo a reservas disponibles, es decir, con cargo a reservas voluntarias o prima de emisión de acciones.

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (10.000 × 2)	20.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		20.000

Por la suscripción, desembolso y entrega de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias (10.000 × 2 × 40%)	8.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (10.000 × 2 × 60%)	12.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		20.000

Por la inscripción de la ampliación en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	20.000	
100	Capital social		20.000

### C) Adquisición de 4.400 acciones propias

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (4.400 × 3)	13.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		13.200

### D) Ampliación de capital totalmente liberada por la cuantía máxima que permite el TRLSC

Según el artículo 303 del TRLSC cuando el aumento del capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las reservas por prima de asunción de participaciones sociales o de emisión de acciones y la reserva legal en su totalidad, si la sociedad fuera de responsabilidad limitada, o en la parte que exceda del 10 por 100 del capital ya aumentado, si la sociedad fuera anónima.

Cuentas	Saldo antes de la ampliación	Saldos después de la ampliación
Capital social	440.000 (400.000 + 20.000 + 20.000)	X
Prima de emisión o asunción	120.000 (100.000 + 20.000)	0
Reserva legal	80.000	0,1 X
Reservas estatutarias	80.000	0,1 X
Reservas voluntarias	132.000 (140.000 – 8.000)	
<b>Total</b>	<b>852.000</b>	<b>1,2 X</b>

$$852.000 = 1,2 X$$

$$X = 852.000/1,2 = 710.000$$

- Capital social aumentado ..... 710.000
- Incremento de capital social (710.000 – 440.000) ..... 270.000
- Saldo final de la reserva legal y reservas estatutarias (10% 710.000) ..... 71.000
- Parte a utilizar de la reserva legal y reservas estatutarias (80.000 – 71.000) ..... 9.000
- Número de acciones a emitir en la ampliación de capital (270.000/2) ..... 135.000

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (135.000 × 2)	270.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		270.000

Por la suscripción y entrega de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión o asunción	120.000	
113	Reservas voluntarias	132.000	
112	Reserva legal	9.000	
1141	Reservas estatutarias	9.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		270.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	270.000	
100	Capital social		270.000

### E) El 1 de septiembre vende la mitad de las acciones propias

«UNIVERSA» tenía antes de la ampliación totalmente liberada del punto anterior un capital social de 200.000 acciones de 2 euros de valor y una autocartera de 4.400. Las acciones propias tienen derecho de asignación gratuita por lo que parte de las acciones emitidas en la ampliación totalmente liberada le correspondieron a la sociedad, siendo su número:

- Número de acciones antes de la ampliación incluyendo autocartera ..... 220.000  
(200.000 + 10.000 + 10.000)
- Número de acciones de la ampliación totalmente liberada ..... 135.000
- Acciones propias que le corresponde a la sociedad  $\left(4.400 \times \frac{135.000}{220.000}\right)$  ..... 2.700
- Acciones propias después de la ampliación (4.400 + 2.700)..... 7.100  
Coste medio =  $13.200/7.100 = 1,85915493$

Por la venta de la mitad de las acciones propias:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (3.550 × 2,5)	8.875	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (3.550 × 1,85915493)		6.600
113	Reservas voluntarias		2.275

### APARTADO 3

La reducción de capital social por pérdidas está regulada en el artículo 327 del TRLSC:

«En la sociedad anónima, la reducción del capital tendrá carácter obligatorio cuando las pérdidas hayan disminuido su patrimonio neto por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio neto.»

Por su parte, el artículo 322.2 indica:

«En las sociedades anónimas no se podrá reducir el capital por pérdidas en tanto la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del 10 por 100 del capital.»

La condición para el reparto de dividendos después de una reducción de capital social por pérdidas está regulada en el artículo 326 del TRLSC:

«Para que la sociedad pueda repartir dividendos una vez reducido el capital será preciso que la reserva legal alcance el 10 por 100 del nuevo capital.»

Llamando X al capital social reducido:

Cuentas	Saldo antes de la reducción	Saldos después de la reducción
Capital social	150.000	X
Reserva legal	30.000	0,1 X
Reservas voluntarias	5.000	0
Prima de emisión de acciones	10.000	0
Resultados negativos	-96.000	0
Resultado del ejercicio	-11.000	0
<b>Total</b>	<b>88.000</b>	<b>X + 0,1 X</b>

$$88.000 = 1,1 X$$

$$X = 80.000$$

- Capital social anterior ..... 150.000
- Capital social reducido ..... 80.000
- Reducción de capital social (150.000 – 80.000) ..... 70.000
- Reserva legal reducida (10% 80.000) ..... 8.000
- Reserva legal que se utiliza (30.000 – 8.000) ..... 22.000

A partir de los cálculos anteriores el asiento contable de la reducción de capital social por pérdidas es el siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	5.000	
110	Prima de emisión o asunción	10.000	
112	Reserva legal	22.000	
100	Capital social	70.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		96.000
129	Resultado del ejercicio		11.000

## CASO PRÁCTICO NÚM. 3

CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS (APLICACIÓN DE NORMAS VIGENTES)

### ENUNCIADO

Las sociedades «M», «X», «Y» y «Z» forman un grupo de sociedades. Las inversiones en el capital de sociedades del grupo (véase Anexo 1), junto con otros datos, aparecen en el cuadro siguiente (en u.m.).

Inversión en el capital de	Fecha de la inversión	Porcentaje de participación en capital	Importe inversión	Patrimonio neto (en la fecha de la inversión) *		
				Capital	Reservas	Otras partidas **
Sociedad «M»	1-1-2002	20%	12.000	5.000	40.000	10.000
Sociedad «X»	1-1-2004	80%	94.000	5.000	85.000	8.000
Sociedad «Y»	1-1-2003	80%	120.000	10.000	90.000	0
Sociedad «Z»	1-1-2001	60%	40.000	8.000	30.000	0

\* En la fecha de las inversiones: el valor contable de los elementos patrimoniales es igual a su valor razonable, salvo las participaciones en el capital de sociedades del grupo y un activo amortizable «A» (vida útil: 19 años desde 1-1-2004) de la sociedad «X» cuyo valor razonable es 2.850 u.m. mayor que su valor contable; este activo fue adquirido por «X» en el 2003.

\*\* Corresponde: «subvenciones, donaciones y legados recibidos». La imputación a resultados es de 1.000 u.m. cada año.

Las sociedades que forman el grupo de sociedades han realizado entre otras las siguientes operaciones:

- 1.<sup>a</sup> La sociedad «Z» adquirió el 1 de abril de 2008 un activo financiero que lo clasificó como «activos financieros mantenidos para negociar», porque tenía previsto su venta a la sociedad «X» el 1 de agosto de 2008. La sociedad «X» lo adquirió en esa fecha y lo clasificó como «activos financieros disponibles para la venta». La sociedad «Z» registró en resultados el aumento de valor razonable por importe de 150 u.m.
- 2.<sup>a</sup> La sociedad «X» ha vendido productos fabricados a la sociedad «Y», que los comercializa en un determinado espacio geográfico (en u.m.):

Operaciones año	Venta interna		Resultado interno (beneficio/pérdida) registrado por «X»	Existencias finales (unidades)
	Unidades	Precio unitario		
2006	300	8	600	40
2007	60	6	-60	100
2008	250	7	375	25

Se sabe que todas las sociedades del grupo aplican FIFO y que al final del ejercicio 2008 están pendientes de pago todas las existencias adquiridas en dicho ejercicio.

- 3.<sup>a</sup> La sociedad «X» distribuyó en el ejercicio 2007 un dividendo a cuenta por importe de 1.000 u.m. y en el 2008 un dividendo complementario de 1.500 u.m. con cargo a beneficios.
- 4.<sup>a</sup> La sociedad «Y» ha distribuido un dividendo en el ejercicio 2008 con cargo a beneficios del 2006 por importe de 4.000 u.m.
- 5.<sup>a</sup> La sociedad «Z» ha distribuido un dividendo a cuenta en el ejercicio 2008 por importe de 2.000 u.m.
- 6.<sup>a</sup> El 1 de octubre de 2001 la sociedad «Y» vendió a la sociedad «X» un terreno por importe de 4.500 u.m., a pagar 500 u.m. en cada uno de los 9 años siguientes (el último pago será el 1 de octubre de 2010), con un beneficio de 1.800 u.m. La sociedad «X» vendió a terceros el terreno en 2008, con un beneficio de 400 u.m.

El último día de cada trimestre se paga los intereses a razón de 1,5 por 100 trimestral, que es un interés de mercado.

- 7.<sup>a</sup> Se sabe además que:
  - El valor razonable neto de los elementos patrimoniales (activos-pasivos) de la sociedad «Z», excluido el fondo de comercio, el 1 de enero de 2003 coincidía con su valor contable; su importe era: 80.000 u.m.
  - El 1 de enero de 2005 la sociedad «X» ha ampliado capital con cargo a reservas por importe de 15.000 u.m.
  - El activo «A» de la sociedad «X» no ha sido vendido a terceros.
  - En el ejercicio 2007 se ha deteriorado el 40 por 100 del fondo de comercio de la inversión en la sociedad «X».

## TRABAJO A REALIZAR POR EL OPOSITOR:

- a) Con la información proporcionada, proponga los ajustes, en forma de asiento de libro diario, para preparar el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados del ejercicio 2008 y elabore el balance consolidado del ejercicio 2008.
- b) Qué ajustes habría que hacer si el activo «A» de la sociedad «X» hubiera sido vendido a la sociedad «Y» el 30 de junio de 2008 con un beneficio de 2.900 u.m. en las cuentas anuales individuales.

**Nota:** Para resolver el apartado a) no se tendrá en cuenta ningún efecto tributario ni efecto impositivo, salvo el que corresponda al registro derivado del activo «A» que aparece infravalorado en la sociedad «X» (tipo impositivo es: 30%).

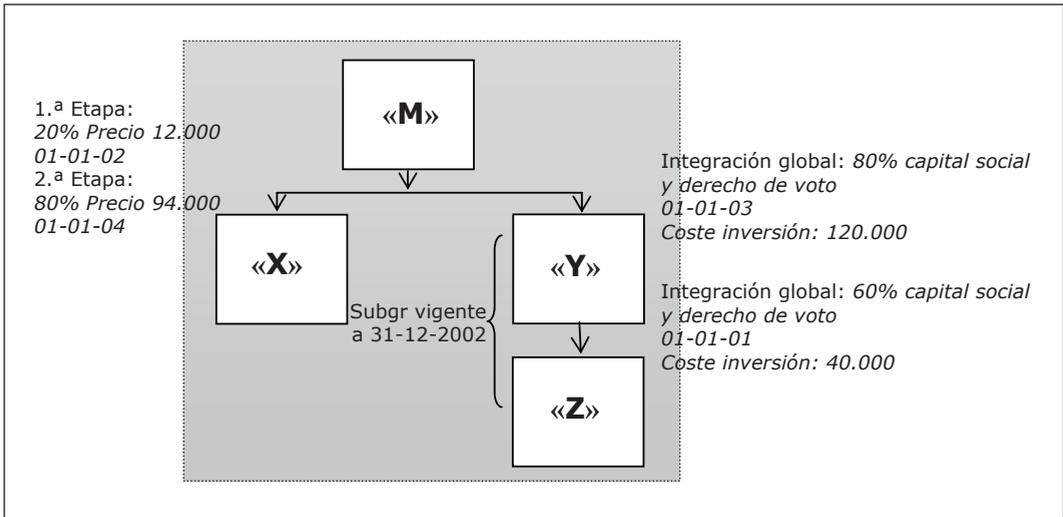
## ANEXO I

BALANCE 31-12-2008							
Activo	Sociedad «M»	Sociedad «X»	Sociedad «Y»	Sociedad «Z»	Agregado	Ajustes	Consolidado
Activo diverso	274.000	250.000	350.000	190.000	1.064.000		
Participación en «X»	106.000				106.000		
Participación en «Y»	120.000				120.000		
Participación en «Z»			40.000		40.000		
<b>Total activo</b>	<b>500.000</b>	<b>250.000</b>	<b>390.000</b>	<b>190.000</b>	<b>1.330.000</b>		
Pasivo	Sociedad «M»	Sociedad «X»	Sociedad «Y»	Sociedad «Z»	Agregado		
Capital	25.000	20.000	10.000	8.000	63.000		
Reservas	64.000	110.000	80.000	90.000	344.000		
Pérdidas y ganancias	9.600	4.500	6.200	6.000	26.300		
Ajustes por cambio de valor	1.200	700	900	750	3.550		
Dividendo entregado a cuenta				-2.000	-2.000		
Subvenciones, donaciones y legados recibidos		7.000			7.000		
Pasivo exigible	400.200	107.800	292.900	87.250	888.150		
<b>Total pasivo</b>	<b>500.000</b>	<b>250.000</b>	<b>390.000</b>	<b>190.000</b>	<b>1.330.000</b>		

### SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

**Nota:** Apartado solucionado conforme al Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de estados financieros consolidados. No se aplican códigos de cuenta en consonancia con lo establecido en la hoja de trabajo proporcionada de cara a la resolución del ejercicio.

Solo se emplearán ajustes sobre el estado de ingresos y gastos reconocido agregado de forma explícita cuando se considere necesario, por hacer referencia explícita a cuentas de los grupos 8 y 9.



## CÁLCULO DE LAS DIFERENCIAS DE PRIMERA CONSOLIDACIÓN

### Cálculo de diferencia de primera consolidación sobre el subgrupo «YZ»

En la fecha de adquisición (1 de enero de 2003) del 80 por 100 del capital social de «Y», se está adquiriendo el 80 por 100 del subgrupo «YZ» o dicho de otra forma, el 80 por 100 sobre el 60 por 100 de los negocios que comprenden la sociedad «Z», así como el 80 por 100 de los negocios que conforman «Y» excluida la participación en «Z».

Al determinar el valor razonable en dicha fecha de adquisición, nos tendremos que plantear el valor razonable de los activos netos a 1 de enero de 2003 del subgrupo «YZ».

Realizándolo por etapas de cara a calcular el patrimonio neto en Libros Consolidado del subgrupo «YZ» en la fecha de adquisición:

Diferencia de primera consolidación «Z» a 1 de enero de 2001:

(+) Contraprestación entregada (precio de adquisición) .....	40.000
(-) 60% s/valor razonable activos identificables netos 01-01-2001 .....	(22.800)
60% s/Patrimonio neto a 01-01-2001 (60% s/38.000)	
60% s/Ajustes a valor razonable a 01-01-2001 (60% s/0)	
(=) Diferencia primera consolidación (fondo de comercio consolidación) .....	17.200

(El anterior fondo de comercio calculado se encontrará vigente salvo deterioros, con lo que al adquirir «M» el control sobre el subgrupo «YZ» debiéramos restarlo de su consolidado para obtener el valor contable consolidado de los activos netos identificables a fecha de adquisición de control de «M» sobre «YZ», esto es, a 1 de enero de 2003, fecha de adquisición de control de X sobre «YZ».

### Patrimonio neto del subgrupo «YZ» en la fecha de primera consolidación de «YZ» en «X» (punto 7)

Patrimonio neto de «Z» a 1 de enero de 2003:

Valor razonable de los activos identificables (sin fondo de comercio) adquiridos netos de pasivos asumidos: 80.000 u.m. coincidente con el valor en Libros del mismo.

Previamente será necesario obtener cuál es el valor en Libros Consolidado del subgrupo «YZ», para ello, y si no hay operaciones previas entre dichas sociedades (no las hay), procedemos a consolidar por etapas la dependiente última del subgrupo (art. 35 del RD 1159/2010, NOFCAC):

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Capital social («Z»)	8.000	
Reservas («Z»)	72.000	
Fondo de comercio de consolidación en «Z»	17.200	
Participación en «Z» («Y»)		40.000
Reservas en sociedades consolidadas [60% s/(72.000 - 30.000)]		25.200
Intereses de socios externos (40% s/80.000)		32.000
	97.200	97.200

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

Con la información de la que disponemos, no podemos saber cuál es el asiento de atribución de resultados en la fecha de adquisición del subgrupo «YZ» por parte de «X», aun así y todo, el patrimonio neto consolidado del subgrupo «YZ» a 1 de enero de 2003 ascenderá al siguiente importe:

- (+) Capital social «Y»: 10.000
- (+) Reservas «Y»: 90.000
- (+) Reservas en sociedades consolidadas en «Z» («Y») (incluye resultados 2002): 25.200
- (+) No hay plusvalías de activos identificables en los negocios de «YZ» en relación con la fecha de adquisición 01-01-2003 respecto al consolidado presentado para el subgrupo «YZ».
- (-) Implícitamente, en el consolidado del subgrupo, sigue apareciendo un fondo de comercio que hemos de abonar contra las reservas («Y») por un importe de 17.200
- (=) Valor contable consolidado de activos identificables atribuido al grupo «YZ»: 108.000
- (+) Contraprestación transferida (precio de adquisición) ..... 120.000
- (-) 80% s/Valor contable consolidado activos identificables netos «YZ»<sub>01-01-2003</sub> ..... (86.400)  
 80% s/Patrimonio neto cons. subgrupo «YZ» a 01-01-2003 [80% s/(125.200 – 17.200) = 80% s/108.000]
- (=) Diferencia de primera consolidación (fondo de comercio de consolidación) ..... 33.600

Todos los años, tras haber obtenido el consolidado del subgrupo «YZ», debiéramos realizar un ajuste para eliminar el fondo de comercio reconocido en «Z» por parte de «Y» por importe de 17.200 abonando las reservas de «Y» en ese mismo importe.

**Cálculo de diferencia de primera consolidación en «X»**

Como consecuencia de la aplicación del artículo 26 del Real Decreto 1159/2010, estaremos ante una adquisición de control por etapas. En la misma y dependiendo como tuviera previamente clasificada la participación del 20 por 100 en el capital social y en los derechos de voto de «X», implicará en el consolidado proceder a actualizar el valor razonable de la participación previa en referencia a la fecha de adquisición de control a 1 de enero de 2004.

- (+) Contraprestación transferida<sub>01-01-2004</sub> ..... 117.500
- Valor razonable contraprestación transferida previa [94.000/80% × 20%] ..... 23.500
- Valor razonable contraprestación transferida actual ..... 94.000

(-) 100% s/Valor razonable de los activos netos identificables .....	(99.995)
100% s/Patrimonio neto 01-01-2004 (100% s/98.000) .....	98.000
100% s/Plusvalía 01-01-2004 (100% s/2.850) .....	2.850
100% s/Pasivo por diferencias temporarias imponibles plusvalía [100% s/(30% s/2.850)] (855)	
(=) Diferencia de primera consolidación (fondo de comercio) 01-01-2004 .....	17.505

La participación en «X» del 20 por 100 previa a la fecha de adquisición sobre dicha sociedad (1 de enero de 2004) se «consolidó» actualizando el valor de dicha participación a 31 de diciembre de 2003 como «participaciones en sociedades puestas en equivalencia» desde la existencia de GRUPO (1 de enero de 2003, fecha en la que «X» controla un subgrupo y nace la obligatoriedad de consolidar), sobre la que se ejercía influencia significativa (sobre la gestión de las políticas de explotación y financieras de la sociedad) y entendiéndose que existía vinculación duradera.

Por el ajuste previo derivado del tratamiento contable, llevando contra resultado del ejercicio de la inversora 1 de enero de 2004, la diferencia entre el valor contable consolidado de la participación en la sociedad puesta en equivalencia y el valor razonable a 1 de enero de 2004 de la participación previa y, en ejercicios posteriores, contra reservas de la inversora, como si de una permuta comercial se tratara, la actualización a valor razonable. Hay un cambio en la naturaleza del vínculo pasando de influencia significativa a control con lo que podemos considerar que se trata de una alteración sustancial en la configuración (calendario, riesgo e importe) de los flujos de efectivo de los negocios objeto de incremento en la participación, con lo que se considerará una permuta comercial.

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Participaciones a largo plazo en empresas asociadas entonces, ahora del grupo $(94.000/80\% \times 20\% - 12.000)$	11.500	
Reservas en sociedades puestas en equivalencia «X» <sup>1</sup>		839
Resultado del ejercicio («M»)		10.661

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Beneficio procedente a largo plazo en partes vinculadas	10.661	
Saldo de resultado del ejercicio («M»)		10.661

<sup>1</sup> Respecto a la participación reconocida en cuentas individuales (generado del 1 de enero de 2003 al 31 de diciembre de 2003). 20% s/(85.000 - 2.000 - 40.000); en realidad no se conoce el resultado que se ha generado en el ejercicio 2003 como para descontarlo del 1 de enero de 2004 por lo que aquí implícitamente estaría incluido. Adicionalmente, se necesita el patrimonio neto desde el 1 de enero de 2003, fecha en la que pasa a formar parte del perímetro de consolidación - 20% s/Amortización plusvalía activo «A» neta efecto impositivo: 70% s/20% s/(3.000/20) = 21 u.m.

## OPERACIONES INTRAGRUPO CON INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS POR TERCEROS

Si bien no se especifica el tipo de activo financiero al que se hace referencia (si instrumentos de patrimonio o bien valor representativo de deuda), en este caso, se ha considerado a efectos resolutorios del ejercicio que se trata de inversiones en instrumentos de patrimonio.

La sociedad «Z» adquiere un activo financiero en abril de 2008 clasificándolo como activo financiero mantenido para negociar y después lo vende a la sociedad «X», empresa del grupo, que lo clasifica como activo financiero disponible para la venta.

Desde un primer momento, como se deduce del enunciado del ejercicio, se tiene la finalidad de que «Z» venda a «X» el activo financiero. Por ello, de cara al consolidado es razonable pensar que, desde un primer momento, a efectos consolidados, la inversión se realizaba con la intención y finalidad de tenerlo como activo financiero disponible para la venta.

Continuando con este argumento, el tratamiento que se le ha dado al activo financiero será, a efectos consolidados, desde la adquisición a terceros, como el de un activo financiero disponible para la venta, no debiendo transferirse a resultado del ejercicio hasta que «X» no lo venda a un tercero.

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	150	
Ajustes por cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta («Z»)		150

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Beneficio de la cartera de negociación	150	
Saldo de resultado del ejercicio («Z»)		150

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocidos agregado:

Denominación	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	150	
Beneficio de activos financieros disponibles para la venta		150

Otra opción por la que no se ha optado sería la de reclasificar el activo financiero que en la sociedad «X» se encuentra clasificado en la cartera de activos financieros disponibles para la venta a la cartera de activos financieros mantenidos para negociar bajo la hipótesis de que en el consoli-

dado se debiera tener tal y como entró al grupo cuando se adquirió a terceros. Ello supone que los ajustes por cambios de valor que figuran en «X» a 31 de diciembre de 2008, en la medida en la que se consideren atribuidos exclusivamente a dicho activo financiero, y, por tanto, generados durante el ejercicio 2008, se debieran llevar contra resultado del ejercicio como beneficios procedentes de la cartera de negociación.

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Ajustes por cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta («Z»)	700	
Resultado del ejercicio («Z»)		700
Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	X	
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		X

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («Z»)	700	
Beneficio de la cartera de negociación		700

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocidos agregado:

Denominación	Debe	Haber
Beneficio de activos financieros disponibles para la venta	700	
Resultado del ejercicio («Z»)		700

Adicionalmente, se debiera reclasificar el activo al que se hace referencia, pasando de inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio a inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio, por el valor razonable por el que figurase al cierre del ejercicio.

## OPERACIONES INTRAGRUPO DE EXISTENCIAS

	Vtas. Intragrupa		Rtdo. interno (B.º/P.º) en «X»	EXIST f	Margen unitario
	U.f.	Pvta			
2006	300	8	600	40	2
2007	60	6	-60	100	-1
2008	250	7	375	25	1,5

Existencias				
Ejercicio	Exist <sub>0</sub>	Compradas	Vendidas	EXIST f
2006	0	300	260	40
2007	40	60	0	100
2008	100	250	325	25

Compradas intragrupo (u.f.)					
VENDIDAS AL EXTERIOR	Año	2006	2007	2008	Vendidas
	2006	260	0	0	260
	2007	0	0	0	0
	2008	40	100	225	365
	COMPRADAS	300	100	225	

Compradas intragrupo (B.º /P.º intragrupo incorporado u.m.)				
VENDIDAS AL EXTERIOR	Año	2006	2007	2008
	2006	520	0	0
	2007	0	0	0
	2008	80	-100	337,5
	COMPRADAS	600	-100	337,5
			Pdte. Sobrev	37,5

Por las existencias adquiridas intragrupo por «Y» en ejercicios anteriores que no se han enajenado hasta este ejercicio 2008. En 2008 se realizan las pérdidas de las existencias adquiridas intragrupo en 2007 (100 u.m.) y, por otro lado, se reconocen los beneficios de las adquiridas intragrupo en el 2006 (80 u.m.) vendidas al exterior en este ejercicio. Durante el presente ejercicio, se realizan frente al exterior.

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Reservas («X») [-60 u.m. (2007) + 80 u.m. (2006)]	20	
Resultado del ejercicio («X»)		20

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («X»)	20	
		.../...

Denominación	Debe	Haber
.../...		
Variación de existencias (2007 que estaban infravaloradas, al dar de baja las existencias iniciales, ha de corregir en el consolidado el importe contra resultado del ejercicio)	60	
Variación de existencias (2006 que estaban sobrevaloradas, al dar de baja las existencias iniciales, ha de corregir en el consolidado el importe contra resultado del ejercicio)		80

Por las existencias finales que ha adquirido intragrupo «Y» y que todavía no ha vendido al exterior en 2008:

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («X») [37,5 = 25 u.f. × 1,5 u.m./u.f.(2008)]	37,5	
Existencias		37,5

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Variación de existencias (2008 que están sobrevaloradas, al dar de alta las existencias finales, ha de corregir en el consolidado el importe por el que se encuentran valoradas)	37,5	
Saldo de resultado del ejercicio («X»)		37,5

Por las ventas-compras recíprocas del ejercicio así como los créditos-débitos recíprocos vigentes en la fecha de consolidación en el ejercicio:  $250 \text{ u.f.} \times 7 \text{ u.m./u.f.} = 1.750 \text{ u.m.}$ :

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Proveedores a corto plazo empresa del grupo «X» («Y»)	1.750	
Clientes, empresa del grupo «Y» («X»)		1.750

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Ventas («X»)	1.750	
Compras («Y»)		1.750

## DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS DE «X» COMO DIVIDENDO A CUENTA Y COMPLEMENTARIO AÑO 2007

El dividendo a cuenta distribuido durante el ejercicio 2007 por «X» a favor de «M» no implicará ajuste de tipo alguno de cara a la determinación de los estados financieros consolidados del ejercicio 2008. Sin embargo, por el dividendo complementario repartido en 2008 por el resultado generado durante el 2007, sí que se deberá realizar ajuste, puesto que la sociedad dependiente «X» generó el mismo en el ejercicio 2007, con lo que si se distribuye debería incrementar las reservas de «M» en proporción a su porcentaje de participación por haberse generado en ese ejercicio ( $100\% \text{ s}/1.500 = 1.500 \text{ u.m.}$ ).

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («M») ( $100\% \text{ s}/1.500$ )	1.500	
Reservas («M»)		1.500

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (ingresos financieros)	1.500	
Saldo de resultado del ejercicio («M»)		1.500

## APARTADO 4. DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS 2006 DE «Y» COMO DIVIDENDOS EN 2008

El dividendo distribuido durante el 2008 por «Y» a favor de «M» no implicará ajuste de tipo alguno de cara a la determinación de los estados financieros consolidados del 2008. En 2008 por el resultado generado durante el 2006 se deberá realizar ajuste, puesto que la sociedad dependiente «Y» generó el mismo en el ejercicio 2006, con lo que si se distribuye debería incrementar las reservas de «M» en la proporción a su porcentaje de participación por haberse generado en dicho ejercicio ( $80\% \text{ s}/4.000 = 3.200 \text{ u.m.}$ ).

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («M») ( $80\% \text{ s}/4.000$ )	3.200	
Reservas («M»)		3.200

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (ingresos financieros)	3.200	
Saldo de resultado del ejercicio («M»)		3.200

## DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS 2008 DE «Z» COMO DIVIDENDO A CUENTA

El dividendo distribuido durante el 2008 por «Z» a favor, entre otros, de «Y» implicará un ajuste de cara a la determinación de los estados financieros consolidados del 2008. En 2008 por el resultado generado durante el 2008 se deberá realizar el ajuste, puesto que la sociedad dependiente «Z» ha generado el resultado del ejercicio 2008 durante el presente ejercicio de consolidación, con lo que si se distribuye deberá minorarse, abonándose, la cuenta «Dividendo activo a cuenta» generada por «Z» en la proporción a su porcentaje de participación por haberse generado en dicho ejercicio. En caso contrario de no realizarse este ajuste, la sociedad dominante así como los socios externos se estarían atribuyendo el resultado de la dependiente por duplicado en la parte correspondiente al dividendo a cuenta.

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Y») (60% s/2.000)	1.200	
Dividendo a cuenta atribuido a socios externos en «Z» («Y») (40% s/2.000)	800	
Dividendo activo a cuenta («Z»)		2.000

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Ingresos financieros (Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio)	1.200	
Saldo de resultado del ejercicio («Y»)		1.200

En el caso de optar por no eliminar la parte correspondiente al dividendo a cuenta atribuido a socios externos, habrá de realizarse en el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto. Lo interesante en este caso es que implica una minoración del importe atribuido a los socios externos y, por otro, que en la contabilidad individual y separada del mismo estará el ingreso incrementando el resultado del ejercicio.

## VENTA DE «Y» A «X» DE UN ACTIVO NO CORRIENTE EN UN MOMENTO PREVIO A LA FORMACIÓN DE GRUPO CON CRÉDITOS-DÉBITOS RECÍPROCOS PENDIENTES

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Proveedores por enajenación de inmovilizado a largo plazo, empresa del grupo «Y» («X»)	500	
Proveedores por enajenación de inmovilizado a corto plazo, empresa del grupo «Y» («X»)	500	
Créditos por enajenación de inmovilizado a largo plazo, empresa del grupo «X» («Y»)		500
Créditos por enajenación de inmovilizado a corto plazo, empresa del grupo «X» («Y»)		500

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

Por los intereses generados durante el ejercicio, ya pagados:

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Ingresos financieros	82,5	
Gastos financieros ( $1.500 \times 1,5\% \times 3 + 1.000 \times 1,5\%$ )		82,5

Para el caso en el que esta operación se hubiera iniciado con posterioridad a que ambas formarían parte del grupo y en el que se hubiera realizado a un tipo de interés diferente del de mercado, implicaría una transferencia de dividendos o bien una subvención. Si en la contabilidad individual se hubiera tratado conforme a la NRV 21.<sup>a</sup> 1 dicho margen, debiéramos haber procedido a la eliminación de dichas subvenciones/dividendos consideradas así como dichos ingresos y gastos considerados.

## ASIENTOS DE ELIMINACIÓN INVERSIÓN-PATRIMONIO NETO

En aplicación del artículo 35 del Real Decreto 1159/2010, hemos de proceder a consolidar por etapas. Primero de la dependiente última, la sociedad «Z», y posteriormente el subgrupo «YZ»:

### Por el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto de «Z»

Patrimonio neto «Z» ajustado a 31 de diciembre de 2008:

- Capital social «Z»: 8.000
- Reservas «Z»: 90.000
- Resultado del ejercicio «Z»:  $6.000 - 150 = 5.850$
- Ajustes por cambios de valor «Z»:  $750 + 150 = 900$
- Dividendo a cuenta ajustado:  $2.000 - 2.000 = 0$
- Dividendo a cuenta atribuido a socios externos en «Z» («Y»): 800

Diferencia de primera consolidación «Z» a 1 de enero de 2001:

(+) Contraprestación transferida (precio de adquisición) .....	40.000
(-) 60% s/Valor razonable activos netos 01-01-2001 (= Patrimonio neto) (60% s/38.000) .....	(22.800)
(=) Diferencia primera consolidación (fondo comercio consolidación) .....	17.200

Eso sí, se reconoce en el consolidado del subgrupo, no así en el consolidado último. De hecho, debemos realizar ajustes contra el patrimonio neto de «Y».

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Capital social («Z»)	8.000	
Reservas («Z»)	90.000	
Ajustes por cambios de valor («Z») (750 + 150)	900	
Fondo de comercio de consolidación en «Z»	17.200	
Participación en «Z» («Y»)		40.000
		.../...

Denominación	Debe	Haber
.../...		
Reservas en sociedades consolidadas [60% s/(90.000 – 30.000)] se han tenido en cuenta el patrimonio neto desde que «Y» la controla, esto es, desde 1 de enero de 2001		36.000
Ajustes por cambios de valor en sociedades consolidadas [60% s/(900 – 0)]		540
Dividendo activo a cuenta atribuido a socios externos de «Y» en «Z»		800
Intereses de socios externos [40% s/(98.900) – 800], por el dividendo a cuenta exclusivamente atribuible a socios externos		38.760
	116.100	116.100

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

Por el asiento de atribución de resultado ajustado en 2008:

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	5.850	
Resultado del ejercicio atribuido a «Y» [60% s/(5.850 resultado ajustado)]		3.510
Resultado del ejercicio atribuido a socios externos en «Z» de «Y» (40% s/5.850)		2.340

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio atribuido a «Y»	3.510	
Saldo de resultado del ejercicio atribuido a socios externos	2.340	
Saldo de resultado del ejercicio «Z»		5.850

**Por el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto de subgrupo «YZ» a 31 de diciembre de 2008**

Patrimonio neto subgrupo «YZ» ajustado a 31 de diciembre de 2008:

- Capital social («Y»): 10.000
- Reservas («Y»): 80.000 – 17.200
- Reservas en sociedades consolidadas en «Z» («Y»): 36.000
- Resultado del ejercicio «Y»: 6.200 – 1.200 (dividendo a cuenta en «Z») = 5.000
- Resultado del ejercicio atribuido a «Y»: 3.510
- Ajustes por cambios de valor: 900
- Ajustes por cambios de valor en sociedades consolidadas en «Z» («Y»): 540

Deberemos proceder a realizar el siguiente ajuste.

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Reservas («Y»)	17.200	
Fondo de comercio en «Z»		17.200

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

Por decirlo de otra forma, lo que así logramos es proceder a evaluar de nuevo la existencia de un fondo de comercio conjunto para «YZ» en la fecha en la que «M» adquiere el control, esto es, a 1 de enero de 2003.

Con la información de la que disponemos, no podemos saber cuál es el asiento de atribución de resultados en la fecha de adquisición del subgrupo «YZ» por parte de «M», aun así y todo, el patrimonio neto consolidado a 31 de diciembre de 2008 ascenderá al siguiente importe:

Capital social «Y» .....	10.000
Reservas «Y» (80.000 – 17.200) .....	62.800
Reservas sociedades consolidadas «Z» («Y») (incluye resultado del ejercicio 2002) .....	25.200
Total patrimonio neto consolidado «YZ» .....	108.000
Patrimonio neto consolidado «XY» a 01-01-2003 adquirido por «M» .....	86.400
(80% s/108.000)	

- (+) Contraprestación transferida (precio de adquisición) ..... 120.000
- (-) Valor en Libros Consolidado del subgrupo «YZ» a 01-01-2003 ..... (86.400)
- (=) Diferencia positiva de primera consolidación (fondo de comercio en «YZ») ..... 33.600

Asiento de eliminación inversión-patrimonio neto a 31 de diciembre de 2008:

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Capital social («Y»)	10.000	
Reservas («Y»)	62.800	
Reservas en sociedades consolidadas en «Z» («Y») (parte se había generado de forma previa a la adquisición de «Y»)	36.000	
Ajustes por cambios de valor («Y»)	900	
Ajustes por cambios de valor en sociedades consolidadas	540	
Fondo de comercio consolidado en «YZ»	33.600	
Participación en «Y» («M»)		120.000
Reservas en sociedades consolidadas en «YZ» [80% s/(98.800 - 98.000)]		640
Ajustes por cambios de valor en sociedades consolidadas [80% s/(900 + 540 - 0)]		1.152
Intereses de socios externos [20% s/(10.000 + 62.800 + 36.000 + 900)]		22.048
	143.840	143.840

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

Por el asiento de atribución de resultado del subgrupo «YZ» ajustado en 2008:

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Y»)	5.000	
Resultado del ejercicio atribuido a «Y» de «Z»	3.510	
Resultado del ejercicio atribuido a «M» [80% s/(3.510 + 5.000)]		6.808
Resultado del ejercicio atribuido a socios externos en «Y» de «M» [20% s/(3.510 + 5.000)]		1.702

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio atribuido a «M»	6.808	
Saldo de resultado del ejercicio atribuido a socios externos de «M» en «Y»	1.702	
Saldo de resultado del ejercicio «Y»		5.000
Saldo de resultado del ejercicio atribuido a «Y»		3.510

### En lo que a «X» respecta, asiento de ajuste adicionales previos

Por la amortización del activo desde el 1 de enero de 2004, de un activo que va a ser amortizado en 19 años:

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Reservas («X») (4 años $\times$ 150 u.m./año)	600	
Resultado del ejercicio («X») (1 año $\times$ 150 u.m./año)	150	
Amortización acumulada inmovilizado material		750

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado material	150	
Saldo de resultado del ejercicio («X»)		150

Por el pasivo por diferencias temporarias imponibles que se han revertido como consecuencia de la amortización de la plusvalía adquirida atribuida a dicho activo, implica que de cara al consolidado se ha incrementado dicho gasto pero que el mismo no se admitirá como tal fiscalmente (en consolidado, de ahí el impuesto diferido abonándose por 45 u.m.):

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Pasivo por diferencias temporarias imponibles [ $5 \times 150 \times 30\%$ ]	225	
Reservas («X») [ $4 \times 150 \times 30\%$ ]		180
Resultado del ejercicio («X») [ $1 \times 150 \times 30\%$ ]		45

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («X»)	45	
Impuesto diferido		45

Por la transferencia a resultados de subvenciones, donaciones y legados que fueron adquiridos en la fecha de adquisición (1 de enero de 2004) y que no se pueden considerar resultados del ejercicio atribuido:

Por los años anteriores:  $1.000 \times 4 = 4.000$  (2004 al 2007 ambos incluidos)

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Reservas («X») [4 × 1.000]	4.000	
Subvenciones, donaciones y legados recibidos («X»)		4.000

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Denominación	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

Por los ingresos imputados durante el presente ejercicio, que se han de considerar realizados adquiridos:

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («X»)	1.000	
Subvenciones, donaciones y legados recibidos («X»)		1.000

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Subvenciones, donaciones y legados traspasados a resultados	1.000	
Saldo de resultado del ejercicio («X»)		1.000

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocido:

Denominación	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («X»)	1.000	
Transferencia de subvenciones		1.000

### Por el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto de «X»

Aspectos a considerar en la ampliación con cargo a reservas en 1 de enero de 2005. Se ha deteriorado el fondo de comercio en «X» en 2007 (deterioro irreversible).

Patrimonio neto «X» ajustado a 31 de diciembre de 2008.

- Capital social («X»): 20.000 (hubo ampliación de capital con cargo a reservas el 1 de enero de 2005) por importe de 15.000
- Reservas («X»):  $110.000 - 20 - 600 + 180 - 4.000 = 105.560$
- Resultado del ejercicio («X»):  $4.500 + 20 - 37,5 - 150 + 45 - 1.000 = 3.377,5$
- Ajustes por cambios de valor («X»): 700
- Subvenciones, donaciones y legados recibidos («X»):  $7.000 + 5.000 = 12.000$

Cálculo de la diferencia de primera consolidación

Como consecuencia de la aplicación del artículo 29 del Real Decreto 1159/2010, estaremos ante una adquisición de control por etapas. En la misma y dependiendo de cómo tuviera previamente clasificada la participación del 20 por 100 en el capital social y en los derechos de voto, implicará en el consolidado, en cualquier caso, proceder a actualizar el valor razonable de la participación previa a la fecha de adquisición de control a 1 de enero de 2004.

(+) Contraprestación transferida 01-01-2004 .....	117.500
Valor razonable contraprestación transferida previa ( $94.000/80\% \times 20\%$ ) .....	23.500
Valor razonable contraprestación transferida actual .....	94.000
(-) 100% s/Valor razonable de los activos netos .....	(99.995)
100% s/Patrimonio neto 01-01-2004 (100% s/98.000) .....	98.000
100% s/Plusvalía 01-01-2004 (100% s/2.850) .....	2.850
100% s/Pasivo por diferencias temporarias imponibles plusvalía [100% s/(30% s/2.850)] .....	855
(=) Diferencia de primera consolidación (fondo de comercio) 01-01-2004 .....	17.505

La participación en «X» del 20 por 100 previa a la fecha de adquisición sobre dicha sociedad (1 de enero de 2004) se «consolidó» actualizando el valor de dicha participación a 31 de diciembre de 2003 como «participaciones en sociedades puestas en equivalencia» desde la existencia en el GRUPO (1 de enero de 2003, fecha en la que «X» controla un subgrupo y nace la obligatoriedad de consolidar), sobre la que se ejercía influencia significativa (sobre la gestión de las políticas de explotación y financieras de la sociedad) y entendiendo que existía vinculación duradera.

Por el ajuste previo derivado del tratamiento contable, llevando contra resultado del ejercicio de la inversora 1 de enero de 2004 la diferencia entre el valor contable consolidado de la participación en la sociedad puesta en equivalencia y el valor razonable a 1 de enero de 2004 de la participación previa y posteriormente contra reservas de la inversora, como si de una permuta comercial se tratara la actualización a valor razonable. Hay un cambio en la naturaleza del vínculo pasando de influencia significativa a control con lo que podemos considerar que se trata de una alteración sustancial en la configuración (calendario, riesgo e importe) de los flujos de efectivo de los negocios objeto de incremento en la participación, con lo que se considerará una permuta comercial.

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Participaciones a largo plazo en empresas asociadas entonces, ahora del grupo (94.000/80% × 20% – 12.000)	11.500	
Reservas en sociedad puestas en equivalencia «X» [(del 1 de enero de 2003 hasta el 1 de enero de 2004) 20% s/(85.000 – 2.000 – 40.000); en realidad no conocemos el resultado que se ha generado en el ejercicio 2003 como para descontarlo del 1 de enero de 2004 por lo que aquí implícitamente estaría incluido y necesitamos el patrimonio neto desde el 1 de enero de 2003, fecha en la que pasa a formar parte del perímetro de consolidación – 20% s/Amort. plusv. activo «A» neta efecto impositivo: 70% s/20% s/(3.000/20) = 21 u.m.]		839
Reservas («M») (11.500 – 839)		10.661

Asiento de eliminación inversión-patrimonio neto ajustado de «X» a 31 de diciembre de 2008:

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Capital social («X»)	20.000	
Reservas («X»)	105.560	
Ajustes por cambios de valor («X»)	700	
Subvenciones, donaciones y legados recibidos («X»)	12.000	
Inmovilizado material «A»	2.850	
		.../...

Denominación	Debe	Haber
.../...		
Fondo de comercio de consolidación en «X» («M»)	17.505	
Participación en «X» («M») (94.000 + 23.500)		117.500
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (30% s/2.850)		855
Reservas en sociedades consolidadas en «X» («M») [100% s/(105.560 + 15.000) – 85.000]		35.560
Ajustes por cambios de valor en sociedades consolidadas en «X» («M») [100% (700 – 0)]		700
Subvenciones, donaciones y legados en sociedades consolidadas en «X» («M») [100% × (12.000 – 8.000)]		4.000
	158.615	158.615

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

Tras este asiento, el saldo de las plusvalías reconocidas en la fecha de adquisición queda tal y como sigue:

- Plusvalía bruta asignada al activo amortizable (inmovilizado material) «A»: 2.850
- Amortización acumulada del inmovilizado material «A»: 750 u.m.
- Pasivo por diferencias temporarias imponibles: 855 – 225 u.m. = 630 u.m. (30% s/Valor en Libros plusvalía adquirida identificable).

Por el asiento de atribución de resultado ajustado generado por «X» en 2008:

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («X»)	3.377,50	
Resultado del ejercicio atribuido a «M»		3.377,50

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio atribuido a «M»	3.377,50	
Saldo de resultado del ejercicio «X»		3.377,50

Por el deterioro del fondo de comercio de consolidación de «X», deteriorado de forma irreversible en 2007, en un 40% ( $40\% \text{ s}/17.505 = 7.002 \text{ u.m.}$ ) hipótesis realizada: (la participación no se encuentra deteriorada en los estados financieros individuales de «M»):

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Reservas («M»)	7.002	
Fondo de comercio de consolidación en «X» («M»)		7.002

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación		

### Patrimonio neto consolidado

Capital social («M»)	25.000
Reservas («M») ( $64.000 + 1.500 + 3.200 - 7.002 + 10.661$ )	72.359
Reservas en sociedades puestas en equivalencia en «X»	839
Reservas en sociedades consolidadas en «Y»	640
Reservas en sociedades consolidadas en «X»	35.560
Ajustes por cambios de valor («M»)	1.200
Ajustes por cambios de valoración en sociedades consolidadas en «YZ»	1.152
Ajustes por cambios de valoración en sociedades consolidadas en «X»	700
Subvenciones, donaciones y legados en sociedades consolidadas en «X»	4.000
Resultado del ejercicio («M») ( $9.600 - 1.500 - 3.200$ )	4.900
Resultado del ejercicio atribuido a («M») ( $3.337,50 + 6.808$ )	10.185,50
<b>Total patrimonio neto atribuido al grupo «MXYZ»</b>	<b>156.535,50</b>
Intereses de socios externos en «Y»	22.048,00
Resultado del ejercicio atribuido a socios externos en «Y»	1.702,00
<b>Total patrimonio atribuido a socios externos en subgrupo «YZ»</b>	<b>23.750,00</b>
Intereses de socios externos en «Z»	38.760
Resultado del ejercicio atribuido a socios externos en «Z»	2.340
<b>Total patrimonio neto atribuido a socios externos en «X»</b>	<b>41.100,00</b>
<b>Total patrimonio neto consolidado</b>	<b>221.385,50</b>

Activo	Sociedad «M»	Sociedad «X»	Sociedad «Y»	Sociedad «Z»	Agregado	Ajustes	Consolidado
Activo diverso	274.000	250.000	350.000	190.000	1.064.000	-2.788	1.061.213
Participación en «X»	106.000				106.000	-106.000	0
Participación en «Y»	120.000				120.000	-120.000	0
Participación en «Z»			40.000		40.000	-40.000	0
Inmovilizado material neto						2.100	2.100
Fondo de comercio de consolidación (incluye deterioro)						44.103	44.103
<b>Total activo</b>	<b>500.000</b>	<b>250.000</b>	<b>390.000</b>	<b>190.000</b>	<b>1.330.000</b>	<b>-222.585</b>	<b>1.107.416</b>

Patrimonio neto y pasivo	Sociedad «M»	Sociedad «X»	Sociedad «Y»	Sociedad «Y»	Agregado	Ajustes	Consolidado
Capital	25.000	20.000	10.000	8.000	63.000	-38.000	25.000
Reservas	64.000	110.000	80.000	90.000	344.000	-271.641	72.359
Resultado del ejercicio	9.600	4.500	6.200	6.000	26.300	-21.400	4.900
Ajustes por cambio de valor	1.200	700	900	750	3.550	-2.350	1.200
Dividendo entregado a cuenta				-2.000	-2.000	2.000	0
Subvenciones, donaciones y legados		7.000			7.000	-7.000	0
Pasivo exigible	400.200	107.800	292.900	87.250	888.150	-2.750	885.400
Intereses de socios externos en «Z»						38.760	38.760
Resultado atribuido a socios externos en «Z»						2.340	2.340
Intereses de socios externos en «Y»						22.048	22.048
Resultado atribuido a socios externos «Y»						1.702	1.702
Reservas en sociedades consolidadas						36.200	36.200
Reservas en sociedades puestas en equivalencia						839	839
Ajustes x cambios valor en sociedades consolidadas						1.852	1.852
Subvenciones, donaciones y legados en sociedades consolidadas						4.000	4.000
Resultado del ejercicio atribuido a «M»						10.186	10.186
							.../...

Patrimonio neto y pasivo	Sociedad «M»	Sociedad «X»	Sociedad «Y»	Sociedad «Y»	Agregado	Ajustes	Consolidado
.../...							
Pasivo por diferencias temporarias imponibles						630	630
<b>Total patrimonio neto y pasivo</b>	<b>500.000</b>	<b>250.000</b>	<b>390.000</b>	<b>190.000</b>	<b>1.330.000</b>	<b>-222.585</b>	<b>1.107.416</b>

**VENTA EL 30 DE JUNIO DE 2008 DEL ACTIVO AMORTIZABLE PARA EL QUE SE HA RECONOCIDO EL PASIVO POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES. APLICACIÓN DEL PASIVO POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES**

En el caso de que se hubiese vendido el activo «A» con un beneficio de 2.900 a 30 de junio de 2008, el beneficio hay que corregirlo en el importe de la plusvalía remanente en la fecha de la venta:

De forma previa al asiento de corrección del beneficio consolidado, por la amortización del activo desde el 1 de enero de 2004 al 30 de junio de 2008, de un activo que va a ser amortizado en 19 años:

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Reservas («X») [4 × 150]	600	
Resultado del ejercicio («X») [1 × 150 × 6/12]	75	
Amortización acumulada inmovilizado material		675

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado material	75	
Saldo de resultado del ejercicio («X»)		75

Por el pasivo por diferencias temporarias imponibles que se han revertido como consecuencia de la amortización de la plusvalía adquirida atribuida a dicho activo, implica que de cara al consolidado, se ha incrementado dicho gasto pero que el mismo no se admitirá como tal fiscalmente (en consolidado, de ahí el impuesto diferido abonándose por 22,50 u.m.):

Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Pasivo por diferencias temporarias imponibles [4,5 × 150 × 30%]	202,50	
.../...		

Denominación	Debe	Haber
.../...		
Reservas («X») [4 × 150 × 30%]		180,00
Resultado del ejercicio («X») [0,5 × 150 × 30%]		22,50

## Ajuste en pérdidas y ganancias agregada

Denominación	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («X»)	22,50	
Impuesto diferido		22,50

De igual forma, por la corrección en los estados financieros consolidados de la plusvalía adquirida remanente en la fecha de consolidación de estados financieros, que a efectos de consolidación, junto al asiento de eliminación inversión-patrimonio neto, hace desaparecer la plusvalía remanente adquirida atribuida al activo identificable:

## Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Amortización acumulada del inmovilizado material	675	
Resultado del ejercicio («X»)	2.175	
Inmovilizado material («A»)		2.850

## Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Beneficio procedente de la venta del inmovilizado material	2.175	
Saldo de resultado del ejercicio («X»)		2.175

Por el efecto fiscal de dicha operación, implica que el pasivo por diferencias temporarias imponibles pendientes de aplicar se considerará aplicado en dicho ejercicio, puesto que la dependiente se habrá reconocido un beneficio por el que habrá tributado en la fecha de la enajenación al exterior, sumado al importe cargado en los ajustes previos referentes al apartado B) y teniendo en cuenta el importe abonado en el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto en concepto de pasivos por diferencias temporarias imponibles, el saldo a esa fecha debiera quedar anulado:

## Ajuste en balance de situación agregado:

Denominación	Debe	Haber
Pasivo por diferencias temporarias imponibles [2.175 × 30%]	652,50	
Resultado del ejercicio («X»)		652,50

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Denominación	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («X»)	652,50	
Impuesto diferido		652,50

En ejercicios posteriores, debiéramos continuar realizando los mismos ajustes que en el apartado B) pero en vez de llevarlos a la cuenta de pérdidas y ganancias, todo se llevaría a reservas.