

# SEGUNDO EJERCICIO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INTERVENTORES Y AUDITORES DEL ESTADO

## SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE ADMISSION TO THE SUPERIOR BODY OF THE STATE INSPECTORS AND AUDITORS

**MARÍA CONCEPCIÓN BURGOS GARCÍA**

*Profesora de la Universidad a Distancia de Madrid (Udima)*

[Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso, por el sistema general de acceso libre y por el sistema de promoción interna, en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado convocado por Orden EHA 1417/2011, de 13 de mayo (BOE del 31)].

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Subvenciones de capital, aportación no dineraria, emisión de pagarés, regularización, balance de saldos y estado de gastos e ingresos reconocidos.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Compromiso de adquisición de acciones propias, procedimiento concursal, deterioro de unidad generadora de efectivo, inversión en bonos de moneda extranjera.
- Caso 3. Contabilidad de sociedades.** Combinaciones de negocios, escisión entre sociedades independientes, escisión entre sociedades del grupo.

**CASO PRÁCTICO NÚM. 1**

## CONTABILIDAD FINANCIERA

**ENUNCIADO****CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD «AAA»**

El balance de saldos de la sociedad «AAA» a 31 de diciembre de 20X6, una vez contabilizadas todas las operaciones pero antes de la regularización del ejercicio, contiene entre otras las siguientes cuentas (en u.m.):

| Cuentas  | Saldo   |
|--|---------|
| Rappels por compras                                | 700     |
| Reservas voluntarias                               | 12.000  |
| Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales | 5.400   |
| Equipos para procesos información                  | 2.500   |
| Elementos de transporte                            | 4.500   |
| Clientes   | 15.400  |
| Maquinaria   | 6.000   |
| Terrenos y bienes naturales                        | 8.000   |
| Construcciones                                     | 12.000  |
| Desarrollo   | 3.000   |
| Sueldos y salarios                                 | 3.000   |
| Variación existencias de mercaderías               | 700     |
| Mercaderías  | 10.000  |
| Ventas de mercaderías                              | 28.000  |
| Compras de mercaderías                             | 30.827  |
| Proveedores  | 5.000   |
| Devoluciones de compras y operaciones similares    | 2.200   |
| Deudas a plazo largo con entidades de crédito      | 3.838   |
| Impuesto sobre beneficios (cuenta subgrupo 63)     | 5.307   |
| Servicios exteriores                               | 1.100   |
| Indemnizaciones                                    | 670     |
|  | .../... |

| Cuentas  | Saldo  |
|--|--------|
| .../...  |        |
| Seguridad Social a cargo de la empresa             | 820    |
| Beneficios procedentes del inmovilizado intangible | 1.700  |
| Tesorería  | ¿???   |
| Propiedad industrial                               | 1.500  |
| Capital social                                     | 23.300 |
| Amortización acumulada del inmovilizado intangible | 920    |
| Amortización del inmovilizado intangible           | 300    |
| Amortización acumulada del inmovilizado material   | 6.000  |
| Amortización del inmovilizado material             | 1.500  |

Como complemento de los datos anteriores se dispone de la siguiente información:

- a) La sociedad «AAA» recibió el 1 de julio de 20X3 una subvención de la Administración del Estado por importe de 4.000 u.m. para financiar el 80 por 100 de una maquinaria, que entró en funcionamiento el 1 de abril de 20X4. La maquinaria se amortiza al 10 por 100 anual sin que exista valor residual.
- b) La sociedad «AAA» ha realizado el 3 de marzo de 20X6 una ampliación de capital suscrita con una aportación no dineraria por importe de 1.200 de nominal de capital y 10.900 de prima de emisión.

La aportación no dineraria consiste en una participación mayoritaria en el capital de la sociedad «DDD» (implica el control). Se sabe que la tributación se ha diferido, siendo su valor o base fiscal 7.000 u.m., que era el precio de adquisición para el aportante.

- c) La sociedad «AAA» el 1 de enero de 20X6 ha realizado una emisión de pagarés que ha colocado en el mercado con las siguientes características:
  - Número de pagarés: 100.
  - Valor de emisión unitario: 100 u.m.
  - Valor de reembolso unitario: 114 u.m.
  - Costes de emisión: 173 u.m.
  - Fecha de vencimiento: 1 de enero de 20X8.
- d) Los gastos financieros del ejercicio, incluidos los derivados de la información de la letra c), ascienden a 1.015 u.m.
- e) Se sabe que la sociedad «AAA» desde su constitución:

1. No ha distribuido ningún dividendo.
2. La reserva legal se ha registrado a razón de un 10 por 100 del beneficio.
3. En ejercicios anteriores a 20X6 no se han producido pérdidas.
4. Tiene un tipo impositivo por Impuesto sobre Sociedades del 30 por 100.

Hay que tener en cuenta que la tesorería servirá para ajustar el importe y que la «Variación existencias de mercaderías» tiene saldo deudor. Se sabe que existen unos gastos diversos.

Se espera que la entidad vaya a obtener beneficios en el futuro.

### SE PIDE:

1. Contabilidad de las operaciones indicadas en las letras a), b) y c).
2. Contabilidad de la regularización de las operaciones.
3. Elaborar el balance de saldos.
4. Preparar el estado de ingresos y gastos totales.

## SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

### CONTABILIDAD SOCIEDAD «AAA»

#### 1. Contabilidad de las operaciones indicadas en las letras a), b) y c)

*Apartado a)*

1 de julio de 20X3

Por la concesión de la subvención y cobro de la concesión, suponiendo una fecha común para ambas operaciones:

| Código | Denominación cuenta                                | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | 4.000 |       |
| 940    | Ingresos de subvenciones oficiales de capital      |       | 4.000 |

| Código | Denominación cuenta                            | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 8301   | Impuesto diferido (4.000 × 30%)                | 1.200 |       |
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles |       | 1.200 |

La subvención se habrá empezado a transferir a resultados en proporción a la amortización de la máquina, según establece la norma de registro y valoración (NRV) 18.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad (PGC). Por tanto, dicha transferencia empezó el 1 de abril de 20X4.

31 de diciembre de 20X6

Por la amortización del ejercicio:

| Código | Denominación cuenta  | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material                         | 500  |       |
| 281    | Amortización acumulada del inmovilizado material (5.000 × 10%) |      | 500   |

Por la transferencia a resultados de la subvención:

| Código | Denominación cuenta   | Debe | Haber |
|--------|---|------|-------|
| 840    | Transferencia de subvenciones oficiales de capital  | 400  |       |
| 746    | Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (4.000 × 10%) |      | 400   |

| Código | Denominación cuenta                            | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles | 120  |       |
| 8301   | Impuesto diferido (400 × 30%)                  |      | 120   |

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

| Código | Denominación cuenta                                | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 8301   | Impuesto diferido                                  | 120  |       |
| 130    | Subvenciones oficiales de capital                  | 280  |       |
| 840    | Transferencia de subvenciones oficiales de capital |      | 400   |

Después de la operación anterior, los saldos de las cuentas asociadas a estas operaciones que no han sido facilitados en el balance de comprobación son los siguientes:

|  |              |
|--|--------------|
| 130. «Subvenciones oficiales de capital» (400 anuales × 7,25 años × 70%) .....   | <b>2.030</b> |
| 479. «Pasivos por diferencias temporarias imponibles» (400 × 7,25 – 2.030) ..... | <b>870</b>   |

*Apartado b)*

Por la emisión de las acciones:

| Cuenta | Denominación cuenta                      | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 190    | Acciones o participaciones emitidas      | 12.100 |        |
| 194    | Capital emitido pendiente de inscripción |        | 12.100 |

Por la recepción de la aportación no dineraria:

| Cuenta | Denominación cuenta                 | Debe   | Haber  |
|--------|-------------------------------------|--------|--------|
| -      | Aportación no dineraria             | 12.100 |        |
| 190    | Acciones o participaciones emitidas |        | 12.100 |

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

| Cuenta | Denominación cuenta                      | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 194    | Capital emitido pendiente de inscripción | 12.100 |        |
| 100    | Capital social                           |        | 1.200  |
| 110    | Prima de emisión o asunción              |        | 10.900 |

El PGC, en su NRV 13.<sup>a</sup> «Impuesto sobre beneficios» señala en relación con las diferencias temporarias:

«Las diferencias temporarias son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Las diferencias temporarias se producen entre otros casos (...)

(...) en el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.»

|  |        |
|--|--------|
| Valor contable .....                                 | 12.100 |
| Base fiscal .....                                    | 7.000  |
| Diferencia temporaria imponible .....                | 5.100  |
| Pasivos por diferencias temporarias imposables ..... | 1.530  |

En este caso, la contrapartida de la cuenta 479. «Pasivos por diferencias temporarias imponibles» debe ser similar a la de la cuenta que ha originado la diferencia temporaria:

| Cuenta | Denominación cuenta                            | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 110    | Prima de emisión o asunción                    | 1.530 |       |
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles |       | 1.530 |

#### *Apartado c)*

La emisión de los pagarés genera una deuda de tipo no comercial que será incluida, de acuerdo con la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC «Instrumentos financieros» en la categoría de «Débitos y partidas a pagar» cuya valoración inicial es por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

En cuanto a su valoración posterior, los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de resultados, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

El tipo de interés efectivo es el siguiente:

$$100 \times 100 - 173 (1 + i)^3 = 11.400$$

$$\text{Intereses efectivo} = 5,073847\%$$

1 de enero de 20X6

Por la emisión del pagaré:

| Cuenta | Denominación cuenta                                | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | 9.827 |       |
| 179    | Deudas representadas en otros valores negociables  |       | 9.827 |

31 de diciembre de 20X6

Por los intereses devengados y la reclasificación:

| Cuenta | Denominación cuenta   | Debe | Haber |
|--------|---|------|-------|
| 661    | Intereses de obligaciones y bonos ( $9.827 \times 5,073847\%$ ) | 499  |       |
| 179    | Deudas representadas en otros valores negociables               |      | 499   |

| Cuenta | Denominación cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 179    | Deudas representadas en otros valores negociables               | 10.326 |        |
| 505    | Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo |        | 10.326 |

## 2. Contabilidad de la regularización de las operaciones

Por la regularización de los gastos e ingresos:

| Cuenta | Denominación cuenta                      | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 129    | Resultado del ejercicio                  | 45.239 |        |
| 640    | Sueldos y salarios                       |        | 3.000  |
| 610    | Variación de existencias de mercaderías  |        | 700    |
| 600    | Compras de mercaderías                   |        | 30.827 |
| 630    | Impuesto sobre beneficios                |        | 5.307  |
| 62     | Servicios exteriores                     |        | 1.100  |
| 641    | Indemnizaciones                          |        | 670    |
| 642    | Seguridad Social a cargo de la empresa   |        | 820    |
| 680    | Amortización del inmovilizado intangible |        | 300    |
| 681    | Amortización del inmovilizado material   |        | 1.500  |
| 66     | Gastos financieros                       |        | 1.015  |

| Cuenta | Denominación cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 609    | Rappels por compras   | 700    |        |
| 700    | Ventas de mercaderías   | 28.000 |        |
| 608    | Devoluciones de compras y operaciones similares                                       | 2.200  |        |
| 770    | Beneficios procedentes del inmovilizado intangible                                    | 1.700  |        |
| 746    | Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio | 400    |        |
| 129    | Resultado del ejercicio   |        | 33.000 |

$$\text{Resultado del ejercicio} = \text{Ingreso} - \text{Gastos} = 33.000 - 45.239 = -12.239$$

## 3. Balance de saldos

| Saldos deudores                      | Importe | Saldos acreedores   | Importe |
|--------------------------------------|---------|---------------------|---------|
| Equipos para procesos de información | 2.500   | Rappels por compras | 700     |
|                                      |         |                     | .../... |

| Saldos deudores                                    | Importe        | Saldos acreedores   | Importe        |
|--|----------------|---|----------------|
| .../...  |                |   |                |
| Elementos de transporte                            | 4.500          | Reservas voluntarias  | 12.000         |
| Clientes   | 15.400         | Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales                                    | 5.400          |
| Maquinaria   | 6.000          | Ventas de mercaderías   | 28.000         |
| Terrenos y bienes naturales                        | 8.000          | Proveedores   | 5.000          |
| Construcciones                                     | 12.000         | Devoluciones de compras y operaciones similares                                       | 2.200          |
| Desarrollo   | 3.000          | Deudas a largo plazo con entidades de crédito   | 3.838          |
| Sueldos y salarios                                 | 3.000          | Beneficios procedentes del inmovilizado intangible                                    | 1.700          |
| Variación de existencias de mercaderías            | 700            | Capital social  | 23.300         |
| Compras de mercaderías                             | 30.827         | Amortización acumulada del inmovilizado intangible                                    | 920            |
| Impuesto sobre beneficios                          | 5.307          | Amortización acumulada del inmovilizado material                                      | 6.000          |
| Servicios exteriores                               | 1.100          | Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio | 400            |
| Indemnizaciones                                    | 670            | Subvenciones oficiales de capital   | 2.030          |
| Seguridad Social a cargo de la empresa             | 820            | Pasivos por diferencias temporarias imponibles  | 2.400          |
| Propiedad industrial                               | 1.500          | Prima de emisión o asunción   | 9.370          |
| Amortización del inmovilizado intangible           | 920            | Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo                       | 10.326         |
| Amortización del inmovilizado material             | 1.500          |   |                |
| Transferencia de subvenciones oficiales de capital | 400            |   |                |
| Tesorería  | 16.060         |   |                |
| <b>Total</b>                                       | <b>113.584</b> | <b>Total</b>  | <b>113.584</b> |

#### 4. Estado de ingreso y gastos totales

El estado de gastos e ingresos totales recoge además del resultado del ejercicio los gastos e ingresos que se han imputado a patrimonio con su efecto impositivo y las transferencias de gastos e ingresos (netas también del efecto impositivo) que se han realizado al resultado del ejercicio.

Utilizando el modelo contemplado en la tercera parte del PGC 2007, en el caso de este ejercicio es el siguiente:

|  | 20X6           |
|--|----------------|
| A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias                | -12.239        |
| Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias               |                |
| VIII. Subvenciones, donaciones y legados                         | -400           |
| IX. Efecto impositivo  | 120            |
| C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI) | -280           |
| <b>Total gastos e ingresos reconocidos (A + B + C)</b>           | <b>-12.519</b> |

## CASO PRÁCTICO NÚM. 2

### CONTABILIDAD FINANCIERA

#### ENUNCIADO

#### INFORME SOBRE DIVERSAS OPERACIONES

- Una persona física no vinculada, suscribe y desembolsa totalmente en efectivo las acciones de una ampliación de capital de la sociedad «XXX» el 30 de junio de 20X4, por importe de 1.000 u.m. de nominal y 7.000 u.m. de prima de emisión, con un coste de emisión de 74,80 u.m.

Simultáneamente la indicada persona física firma con la propia sociedad «XXX» un acuerdo, conforme al cual la sociedad «XXX» comprará las acciones suscritas el 30 de junio de 20X8 por el mayor importe del valor de la participación en la fecha de compra o, alternativamente, como se estima más probable, por un importe de 8.940 u.m. y abonará anualmente el 30 de junio de cada uno de los tres primeros ejercicios 2.235 u.m. en concepto de dividendo, que tendrá el carácter de cantidad a cuenta del precio final.

- La sociedad «YYY» está incurso en un procedimiento concursal cuyo convenio ha sido aprobado judicialmente el 31 de diciembre del año 20X1. El convenio consiste en la sustitución de una serie de deudas de distintos tipos de interés y fecha de vencimiento por los siguientes pagos:

| Fecha de pago | Importe (u.m.) |
|---------------|----------------|
| 31-XII-20X2   | 40.000         |
| 31-XII-20X3   | 40.000         |
| 31-XII-20X4   | 40.000         |
| 31-XII-20X5   | 40.000         |

El valor actual conjunto de la deuda que se sustituye es 165.000 u.m., y el valor contable es de 80.000 u.m. a corto plazo y 80.000 u.m a largo plazo.

Los gastos de sustituir las deudas producidos en la fecha de la aprobación judicial fueron 100 u.m. El tipo de descuento de la operación es del 5 por 100.

3. La sociedad «UUU», dedicada a la fabricación de muebles, adquirió el 1 de julio de 20X2 una fábrica de muebles de diseño clásico, para ampliar sus actividades en la fábrica de muebles de diseño moderno, dirigidos a un mercado totalmente diferente del correspondiente a los muebles de diseño moderno. El importe de la adquisición fue de 140.000 u.m. y los elementos patrimoniales identificables eran (fabricación de muebles de diseño clásico):

| Elemento                      | Valor razonable en fecha adquisición | Coefficiente de amortización (%) |
|-------------------------------|--------------------------------------|----------------------------------|
| Terrenos y construcciones (*) | 40.000                               | 2                                |
| Maquinaria                    | 40.000                               | 10                               |
| Elementos de transporte       | 10.000                               | 20                               |
| Otro activo                   | 50.000                               | 10                               |
| Deudas diversas               | 30.000                               |                                  |

(\*) El 30 por 100 del valor corresponde a terrenos que no se amortizan.

La reducción de la actividad económica ha perjudicado notablemente esta actividad de fabricación de muebles de diseño clásico en el año 20X6. A finales de ese año el valor razonable del conjunto de la fábrica era 90.000 u.m. y el valor razonable de los elementos patrimoniales era:

| Elemento                  | Valor razonable menos costes de venta |
|---------------------------|---------------------------------------|
| Terrenos y construcciones | 35.000                                |
| Maquinaria                | 20.000                                |
| Elementos de transporte   | 400                                   |
| Otro activo               | ¿?                                    |
| <b>Total</b>              |                                       |

Es imposible estimar de forma fiable el valor en uso de cada elemento por separado. De acuerdo con las previsiones de la dirección, el valor en uso de la fábrica (activos) es de 60.000 u.m. y su valor razonable menos los costes de venta es de 53.000 u.m.

Diez años más tarde de la contabilización del deterioro se conoce que el valor razonable menos los costes de venta del conjunto de la fábrica de muebles de diseño clásico es de 62.000 u.m. El valor en uso no se ha modificado respecto al de 20X6. Además se conoce que el único activo identificable que queda son los terrenos y construcciones: con un valor razonable menos costes de venta de 36.000 u.m.

4. La sociedad «XXX» ha realizado, entre otras, la siguiente operación:

- El 1 de julio de 20X7 ha realizado una inversión en 100 bonos en moneda extranjera, por importe unitario de 80 u.m.e. (unidades monetarias extranjeras), siendo el tipo de cambio 4 euros por 1 u.m.e., con un tipo de interés efectivo del 1 por 100 mensual y se amortizan todos ellos el 30 de junio después de 20 años. Se paga cada semestre (a 30 de junio y 31 de diciembre) un cupón de 5 u.m.e. por cada bono.

El propósito de la inversión es mantenerla entre 5 y 7 años.

El tipo de cambio medio de cada uno de los meses de julio a diciembre, ambos inclusive, de 20X7 es 3,91 euros por 1 u.m.e.

A final del ejercicio se conoce que el tipo de cambio es 3,8 euros por 1 u.m.e.

### SE PIDE:

Realizar un informe sobre el tratamiento contable aplicable, indicando los registros de libro diario que proceden, por cada una de las operaciones anteriores.

### ANEXO

Se conoce que:

$$a_{n/i} = \frac{(1 - (1 + i)^{-n})}{i}$$

| Periodos | 0,04     | 0,05     | 0,06     |
|----------|----------|----------|----------|
| 1        | 0,961538 | 0,916604 | 0,866804 |
| 2        | 1,886095 | 1,859410 | 1,833393 |
| 3        | 2,775091 | 2,723248 | 2,673012 |
| 4        | 3,629895 | 3,545951 | 3,465106 |
| 5        | 4,451822 | 4,329477 | 4,212364 |
| 6        | 5,242137 | 5,075692 | 4,917324 |
| 7        | 6,002055 | 5,786373 | 5,582381 |
| 8        | 6,732745 | 6,463213 | 6,209794 |
| 9        | 7,435332 | 7,107822 | 6,801692 |
| 10       | 8,110896 | 7,721735 | 7,360087 |

## **SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2**

### **1. INFORME DE OPERACIONES**

#### **Punto 1**

30 de junio, por la suscripción, emisión y desembolso de las acciones de la ampliación de capital:

| Cuenta | Denominación cuenta                                | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | 8.000 |       |
| 100    | Capital social                                     |       | 1.000 |
| 110    | Prima de emisión o asunción                        |       | 7.000 |

En la misma fecha por los gastos de la ampliación:

| Cuenta | Denominación cuenta                                | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 113    | Reservas voluntarias                               | 74,80 |       |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |       | 74,80 |

Por el compromiso de la adquisición de las acciones propias:

El tratamiento de esta operación está contemplado en la Consulta 2 del BOICAC número 86, de junio de 2011. Esta consulta señala que se reflejará el compromiso de la compra en la cuenta 107. «Compromiso de adquisición de acciones propias» que se abonará a una deuda que se incluye en la categoría de préstamos y partidas a pagar que posteriormente se valorará a coste amortizado.

Dado que el enunciado no facilita el tipo de actualización se opta por contabilizar el compromiso por su valor nominal, es decir, 8.940 u.m.

| Cuenta | Denominación cuenta                                      | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 107    | Compromisos de adquisición de acciones propias           | 8.940 |       |
| 52-    | Deudas a corto plazo por adquisición de acciones propias |       | 2.235 |
| 17-    | Deudas a largo plazo por adquisición de acciones propias |       | 6.705 |

El 30 de junio de 20X5 por el pago a cuenta del primer dividendo al accionista:

| Cuenta | Denominación cuenta                                      | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 52-    | Deudas a corto plazo por adquisición de acciones propias | 2.235 |       |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros       |       | 2.235 |

**Punto 2**

El tratamiento contable de la aprobación de un convenio de acreedores de un procedimiento concursal está regulado en el Consulta número 1 del BOICAC 76, de diciembre de 2008, la cual señala:

«(...) la empresa deberá analizar si a raíz de la aprobación del convenio las nuevas condiciones de la deuda son "sustancialmente diferentes" o no:

(a) Si las condiciones son sustancialmente diferentes: se dará de baja el pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo por su valor razonable. La diferencia se contabilizará como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, minorado, en su caso, en el importe de los costes de transacción atribuibles. Dicho resultado se mostrará en el margen financiero debiendo crear la empresa una partida específica con adecuada denominación si su importe es significativo. A tal efecto, se propone la siguiente denominación: "Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores".

(b) Si las condiciones no son sustancialmente diferentes: no se dará de baja el pasivo financiero original, registrando, en su caso, el importe de las comisiones pagadas como un ajuste en su valor contable. Se calculará un nuevo tipo de interés efectivo, que será el que iguale el valor en libros del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones (...)

Aplicando los párrafos anteriores a nuestro caso:

a)

|  |            |
|--|------------|
| Valor actual de la deuda que se sustituye (dato) ..... | 165.000,00 |
| Valor actual de las nuevas deudas .....                | 141.838,02 |
| Diferencia .....                                       | 23.161,98  |

b) Se calcula el porcentaje que supone el valor actual de la nueva deuda sobre su valor contable:

|   |            |        |
|---|------------|--------|
| Valor actual de la deuda que se sustituye ..... | 165.000,00 | 100%   |
| Valor actual de la nueva deuda .....            | 141.838,02 | 85,96% |
| Diferencias .....                               |            | >10%   |

Si la diferencia es mayor del 10 por 100 hay un cambio sustancial y se da baja la deuda antigua y de alta al valor actual de la nueva. La diferencia son ingresos financieros minorados por los posibles gastos. A partir de aquí se calcula un nuevo tipo de interés efectivo con el que se imputarán los gastos financieros en el futuro.

| Cuenta | Denominación cuenta                                      | Debe      | Haber      |
|--------|--|-----------|------------|
| 171    | Deudas a largo plazo                                     | 80.000,00 |            |
| 521    | Deudas a corto plazo                                     | 80.000,00 |            |
| 521-   | Deudas a corto plazo concurso (40.000 – 141.838,02 × 5%) |           | 32.908,10  |
| 171-   | Deudas a largo plazo concurso (141.838,02 – 32.908,10)   |           | 108.929,92 |
| 769    | Otros ingresos financieros (18.161,98 – 100)             |           | 18.061,98  |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros       |           | 100,00     |

### Punto 3

La fábrica de muebles adquirida constituye un negocio<sup>1</sup>. Desde el punto de vista contable aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios están reguladas en la NRV 19.<sup>a</sup> «Combinaciones de negocios» del PGC.

En las combinaciones de negocios en las que se produce la adquisición de un negocio, independientemente de la fórmula jurídica elegida, se utiliza el método de adquisición que supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, el correspondiente fondo de comercio o diferencia negativa.

En particular, la aplicación del método de adquisición requiere:

- Identificar la empresa adquirente.
- Determinar la fecha de adquisición.
- Cuantificar el coste de la combinación de negocios.
- Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.
- Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

**Empresa adquirente:** la regla general es la que entrega la contraprestación, en este caso la sociedad «UUU».

**Fecha de adquisición:** es la fecha en la que se toma el control del negocio adquirido. El supuesto facilita como fecha de adquisición el 1 de julio de 20X2.

**Coste de la combinación de negocios:** está formado por los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patri-

<sup>1</sup> La NRV 19.<sup>a</sup> «Combinaciones de negocios» define el concepto de negocio de la siguiente forma: es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes, y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

monio emitidos por la adquirente. En el caso del ejercicio son las 140.000 u.m. que es el precio del negocio adquirido.

**Activos identificables adquiridos menos pasivos asumidos:** a partir de los datos del supuesto:

|  |                |
|--|----------------|
| Terrenos y construcciones                                | 40.000         |
| Maquinaria   | 40.000         |
| Elementos de transporte                                  | 10.000         |
| Otro activo  | 50.000         |
| Deudas diversas  | -30.000        |
| <b>Activos identificables menos los pasivos asumidos</b> | <b>110.000</b> |

**Importe del fondo de comercio:** se obtiene restando el valor de los activos identificables menos los pasivos asumidos del coste de la combinación de negocios:

|   |               |
|---|---------------|
| Coste de la combinación de negocios               | 140.000       |
| Activos identificables menos los pasivos asumidos | -110.000      |
| <b>Fondo de comercio</b>                          | <b>30.000</b> |

*1 de julio de 20X2*

Por la compra del negocio:

| Código | Denominación cuenta                                | Debe   | Haber   |
|--------|--|--------|---------|
| 210    | Terrenos y bienes naturales                        | 12.000 |         |
| 211    | Construcciones                                     | 28.000 |         |
| 213    | Maquinaria   | 40.000 |         |
| 218    | Elementos de transporte                            | 10.000 |         |
| -      | Otros activos                                      | 50.000 |         |
| 204    | Fondo de comercio                                  | 30.000 |         |
| -      | Deudas diversas                                    |        | 30.000  |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |        | 140.000 |

*31 de diciembre de 20X6*

La NRV 2.<sup>a</sup> «Inmovilizado material» señala con relación al deterioro:

«Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

(...)

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. *Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.»*

Se entiende por unidad generadora de efectivo el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

### Cálculos del deterioro de la UGE

|  |                |
|--|----------------|
| Terrenos   | 12.000         |
| Construcciones   | 28.000         |
| AA construcciones ( $28.000 \times 2\% \times 4,5$ )           | -2.520         |
| Maquinaria   | 40.000         |
| AA maquinaria ( $40.000 \times 10\% \times 4,5$ )              | -18.000        |
| Elementos de transporte  | 10.000         |
| AA elementos de transporte ( $10.000 \times 20\% \times 4,5$ ) | -9.000         |
| Otro activo  | 50.000         |
| AA otros activo ( $50.000 \times 10\% \times 4,5$ )            | -22.500        |
| Fondo de comercio  | 30.000         |
| <b>Valor contable de UGE</b>                                   | <b>117.980</b> |

El importe recuperable es 60.000, ya que se toma como tal el mayor de valor razonable menos costes de venta (53.000) o el valor en uso (60.000).

|                                    |               |
|------------------------------------|---------------|
| Valor contable                     | 117.980       |
| Importe recuperable (valor en uso) | 60.000        |
| <b>Deterioro</b>                   | <b>57.980</b> |

Según la NRV 2.<sup>a</sup> «Inmovilizado material» del PGC.

«En caso de que la empresa deba reconocer una pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo a la que se hubiese asignado todo o parte de un fondo de comercio, reducirá en pri-

mer lugar el valor contable del fondo de comercio correspondiente a dicha unidad. Si el deterioro superase el importe de este, en segundo lugar, reducirá en proporción a su **valor contable** el del resto de activos de la unidad generadora de efectivo, hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su valor en uso y cero.»

Por la imputación del deterioro, en primer lugar, al fondo de comercio:

| Cuenta | Denominación cuenta                                | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 690    | Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible | 30.000 |        |
| 204    | Fondo de comercio                                  |        | 30.000 |

El resto del fondo del deterioro ( $57.980 - 30.000 = 27.980$ ) se imputa proporcionalmente al resto de los activos la UGE.

|                           |               |                         |
|---------------------------|---------------|-------------------------|
| Terrenos                  | 12.000        | 13,64%                  |
| Construcciones            | 25.480        | 28,96%                  |
| Maquinaria                | 22.000        | 25,01%                  |
| Elementos de transporte   | 1.000         | 1,14%                   |
| Otros activos             | 27.500        | 31,26%                  |
| <b>Total</b>              | <b>87.980</b> | <b>100%</b>             |
| Resto deterioro a imputar | 27.980        |                         |
| Terrenos                  | 3.816         | $27.980 \times 13,64\%$ |
| Construcciones            | 8.103         | $27.980 \times 28,96\%$ |
| Maquinaria                | 6.997         | $27.980 \times 25,01\%$ |
| Elementos de transporte   | 318           | $27.980 \times 1,14\%$  |
| Otros activos             | 8.746         | $27.980 \times 31,26\%$ |
|                           | 27.980        |                         |

| Código | Denominación cuenta                              | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 691    | Pérdidas por deterioro del inmovilizado material | 27.980 |        |
| 291    | Deterioro de valor del inmovilizado material     |        | 27.980 |

Una vez que se han reconocido correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable.

Las nuevas cuotas anuales de amortización que pasan a ser las siguientes:

| Elemento         | Valor contable                     | Vida útil pendiente | Cuota anual |
|------------------|------------------------------------|---------------------|-------------|
| Terrenos         | $12.000 - 3.816 = 8.184$           | -                   | -           |
| Construcciones   | $28.000 - 2.520 - 8.103 = 17.377$  | $50 - 4,5 = 45,5$   | 381,91      |
| Maquinaria       | $40.000 - 18.000 - 6.997 = 15.003$ | $10 - 4,5 = 5,5$    | 2.727,82    |
| Elementos trans. | $10.000 - 9.000 - 318 = 682$       | $5 - 4,5 = 0,5$     | 1.364       |
| Otros activos    | $50.000 - 22.500 - 8.746 = 18.754$ | $10 - 4,5 = 5,5$    | 3.409,81    |

31 de diciembre de 20X16

En esta fecha, el valor contable de la UGE, teniendo en cuenta los elementos que contiene la misma, es el siguiente:

|   |               |
|---|---------------|
| Terrenos y bienes naturales   | 12.000        |
| Deterioro de los terrenos   | -3.816        |
| Construcciones  | 28.000        |
| Deterioro de las construcciones   | -8.103        |
| AA construcciones ( $28.000 \times 2\% \times 4,5 + 10 \times 381,91$ ) | -6.339        |
| <b>Valor contable</b>   | <b>21.742</b> |

El importe recuperable es mayor que el contable ( $36.000 > 21.742$ ) por lo que se elimina el deterioro con el límite de valor contable que habría de no haber existido deterioro que sería el siguiente:

|   |               |
|---|---------------|
| Terrenos y bienes naturales                           | 12.000        |
| Construcciones  | 28.000        |
| AA construcciones ( $28.000 \times 2\% \times 14,5$ ) | -8.120        |
| <b>Valor contable</b>                                 | <b>31.880</b> |

Límite a revertir:

$$31.880 - 21.742 = 10.138$$

El saldo de deterioro es:  $3.816 + 8.103 = 11.919$ , por lo que revierte hasta el límite calculado previamente.

| Cuenta | Denominación cuenta                               | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 291    | Deterioro de valor del inmovilizado material      | 10.138 |        |
| 791    | Reversión del deterioro del inmovilizado material |        | 10.138 |

**Punto 4**

Según se desprende de las características de los bonos adquiridos, se trata de bonos no cotizados, por tanto, desde el punto de vista contable, deben incluirse en la categoría de activos financieros de «Préstamos y partidas a cobrar» que inicialmente se valoran por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

*1 de julio de 20X7*

Por la compra:

| Cuenta | Denominación cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 251    | Valores representativos de deuda a largo plazo (100 × 80 × 4) | 32.000 |        |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros            |        | 32.000 |

*31 de diciembre de 20X7*

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Por los intereses devengados al tipo de interés efectivo y al tipo de cambio de cierre:

| Cuenta | Denominación cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (100 × 5 × 3,8)                        | 1.900 |       |
| 761    | Ingresos de valores representativos de deuda<br>[8.000 × (1,01) <sup>6</sup> - 1] × 3,91] |       | 1.924 |
| 251    | Valores representativos de deuda a largo plazo  | 24    |       |

Por el ajuste al tipo de cambio de cierre:

|   |        |
|---|--------|
| Valor inicial de los bonos en moneda extranjera (100 × 80) .....  | 8.000  |
| Coste amortizado a 31 de diciembre .....                          | 7.992  |
| {[8.000 + (8.000 × 1,01 <sup>6</sup> - 8.000)] - (100 × 5)}       |        |
| Valor contable (32.000 + 24) .....                                | 32.024 |
| Valor contable según tipo de cambio de cierre (7.992 × 3,8) ..... | 30.370 |
| Diferencia negativa .....   | 1.654  |

| Cuenta | Denominación cuenta                            | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 668    | Diferencias negativas de cambio                | 1.654 |       |
| 251    | Valores representativos de deuda a largo plazo |       | 1.654 |

## CASO PRÁCTICO NÚM. 3

### CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

#### ENUNCIADO

#### ESCISIÓN

La sociedad «EEE» escinde un conjunto de activos y pasivos que forman un negocio que se traspa a la sociedad «XXX» (sociedad beneficiaria).

Las juntas generales de las sociedades «EEE» y «XXX» aprueban la operación el 1 de enero de 20X7 que, de acuerdo con lo establecido en el proyecto de escisión, otorga 400 acciones de «XXX» a los socios de «EEE», incluidas, en su caso, las que corresponderían a la sociedad beneficiaria «XXX».

Posteriormente se registra la operación en el Registro Mercantil y se valoran los elementos patrimoniales de la sociedad «XXX» y del patrimonio escindido de la sociedad «EEE» en la fecha de 1 de enero de 20X7. Disponiendo de la siguiente información a esa fecha:

- La parte escindida de la sociedad «EEE» está integrada por los siguientes elementos patrimoniales (en u.m.):

| Activos               | Valor contable | Valor razonable | Pasivos                         | Valor contable | Valor razonable |
|-----------------------|----------------|-----------------|---------------------------------|----------------|-----------------|
| Inmovilizado material | 4.000          | 6.500           | Deudas con entidades de crédito | 4.000          | 3.800           |
| Existencias           | 2.000          | 2.700           | Proveedores                     | 500            | 500             |
| Clientes              | 700            | 700             | Otro pasivo                     | 1.800          | 1.800           |
| Otro activo           | 6.000          | 6.000           |                                 |                |                 |
| <b>Total</b>          | <b>12.700</b>  | <b>15.900</b>   | <b>Total</b>                    | <b>6.300</b>   | <b>6.100</b>    |

- El balance de la sociedad «XXX» es el siguiente (en u.m.):

| Activos                    | Valor contable | Valor razonable | Patrimonio neto y pasivo        | Valor contable | Valor razonable |
|----------------------------|----------------|-----------------|---------------------------------|----------------|-----------------|
| Inmovilizado material      | 18.000         | 20.000          | Capital y reservas              | 15.000         |                 |
| Participación en EEE (10%) | 1.000          | ¿?              | Otro patrimonio neto            | 10.100         |                 |
| Existencias                | 54.000         | 5.000           | Deudas con entidades de crédito | 8.000          | 8.100           |
| Clientes                   | 3.000          | 3.000           | Proveedores                     | 3.000          | 3.000           |
| Otro activo                | 23.000         | 23.000          | Otro pasivo                     | 13.900         | 13.900          |
| <b>Total</b>               | <b>50.000</b>  |                 | <b>Total</b>                    | <b>50.000</b>  |                 |

- El capital social de «XXX» está formado por 1.000 acciones de 10 u.m. de nominal cada una.
- La sociedad «EEE» tiene en régimen de arrendamiento un inmueble propiedad de la sociedad «XXX» destinado al almacenamiento de las existencias traspasadas en la escisión. Este contrato, que se cancela con motivo de la escisión, tenía una cláusula de liquidación de 500 u.m. y tiene en la fecha de la operación un valor favorable para la arrendataria de 300 u.m.
- La sociedad «EEE» tiene un litigio por responsabilidades (se integra en el negocio escindido) que, aunque no sea probable que para liquidar la obligación vaya a producirse una salida de recursos, se puede determinar con suficiente fiabilidad su valor razonable, por importe de 200 u.m.
- La sociedad «XXX» participa en el 10 por 100 del capital de la sociedad escindida «EEE». Se supone que el valor del negocio escindido es un 25 por 100 del total valor de la sociedad «EEE».

También se conoce que el valor razonable del negocio escindido a 1 de enero de 20X7 es: 10.400 u.m.

### SE PIDE:

1. Contabilidad de la escisión en la sociedad «EEE» y en la sociedad «XXX».
2. Contabilidad de la escisión si las sociedades «EEE» y «XXX» formaran parte de un mismo grupo de empresas (conforme a la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.<sup>a</sup> de la tercera parte del PGC) desde el ejercicio 20X5. Se sabe que ninguna de las dos sociedades está incluida en cuentas anuales consolidadas.

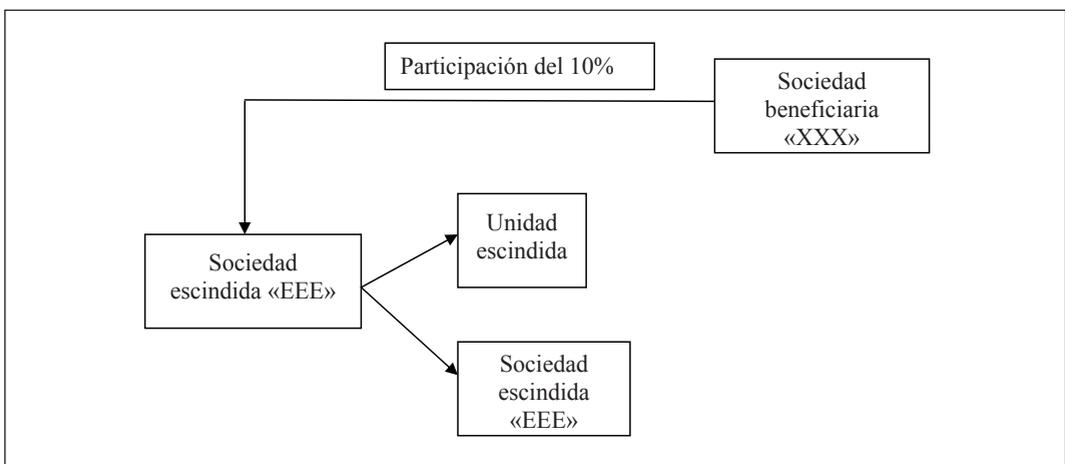
## **SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3**

### **ESCISIÓN**

#### **1. Contabilidad de la escisión en la sociedad «EEE» y en la sociedad «XXX»**

Al tratarse de sociedades independientes y escindir una unidad que es un negocio, se aplica la NRV 19.<sup>a</sup> «Combinaciones de negocios», lo que conlleva desde el punto de vista contable la aplicación del método de adquisición:

El esquema de la operación es el siguiente:



#### *Sociedad adquirente*

La regla general es la que entrega la contraprestación, en nuestro caso la sociedad «XXX» que paga con acciones, la adquisición de la unidad escindida de la sociedad «EEE» cuyo valor razonable es de 10.400 u.m., importe que representa el 25 por 100 del valor razonable de la sociedad escindida. Con carácter previo, la sociedad beneficiaria tiene una participación del 10 por 100 de la sociedad escindida, por tanto, estamos ante una combinación por etapas.

#### *Fecha de adquisición*

La facilita el enunciado del ejercicio, que es 1 de enero de 20X7.

#### *Coste de la combinación de negocios*

El coste de la combinación de negocios, según establece la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC, está formado por:

«Los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente. No obstante, cuando el valor razonable del negocio adquirido sea más fiable, se utilizará este para estimar el valor razonable de la contrapartida entregada.»

En el supuesto, el coste de la combinación es el valor razonable de negocio adquirido. En el ejercicio planteado será el 90 por 100 del valor razonable de la unidad escindida, ya que se posee previamente un 10 por 100 de participación en la sociedad escindida:

$$10.400 \times 90\% = 9.360 \text{ u.m.}$$

### Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos

Según el enunciado del ejercicio, los activos identificables menos los pasivos asumidos, a valor razonable en principio son los siguientes:

| Activos identificables   | Importe | Pasivos asumidos             | Importe |
|--------------------------|---------|------------------------------|---------|
| Inmovilizado material    | 6.500   | Deudas con entidades crédito | 3.800   |
| Existencias              | 2.700   | Proveedores                  | 500     |
| Clientes                 | 700     | Otro pasivo                  | 1.800   |
| Otro activo              | 6.000   |                              |         |
|                          | 15.900  |                              | 6.100   |
| $15.900 - 6.100 = 9.800$ |         |                              |         |

Además hay que tener en cuenta la información de los puntos siguientes:

- Existe una **transacción separada** como consecuencia de la existencia de relaciones entre ambas sociedades previas a la combinación de negocios. Se trata de un contrato de arrendamiento financiero que se extingue. La cuestión es que parte de lo pagado por la sociedad «XXX» está destinado a la extinción del contrato.

La NRV 19.<sup>a</sup> «Combinaciones de negocios» señala en relación con las transacciones separadas:

«En aquellas ocasiones en las que exista una relación previa entre adquirente y adquirida, de carácter contractual o no, la empresa adquirente reconocerá un beneficio o pérdida por la cancelación de la mencionada relación previa cuyo importe se determinará como sigue:

- Si la relación previa no fuera de carácter contractual (por ejemplo, un litigio), por su valor razonable.
- Si la relación preexistente fuera de carácter contractual por el menor del:
  - i) Importe por el que el contrato es favorable o desfavorable para la adquirente en relación con las condiciones de mercado.

- ii) Importe de cualquier cláusula de liquidación establecida en el contrato que pueda ser ejecutada por la parte para la que el contrato sea desfavorable.

Cualquier gasto o ingreso que proceda reconocer de acuerdo con los criterios anteriores se contabilizará empleando como contrapartida la contraprestación transferida. En consecuencia, en el importe del citado gasto o ingreso, deberá minorarse o aumentarse, respectivamente, el coste de la combinación a los efectos de calcular el fondo de comercio o la diferencia negativa.»

|  |     |
|--|-----|
| Valor de mercado que se cobraría por la extinción del contrato ..... | 500 |
| Valor asignado en la combinación de negocios .....                   | 300 |
| Pérdida para el arrendador («XXX») .....                             | 200 |

Estas 200 modifican el coste de la combinación para la sociedad adquirente que pasa a ser de:

$$9.360 - 200 = 9.160 \text{ u.m.}$$

- En las excepciones para los criterios de reconocimiento y valoración de la NRV 19.<sup>a</sup> «Combinaciones de negocios» indica:

«En el caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias, la empresa adquirente reconocerá como pasivo el valor razonable de asumir tales obligaciones, siempre y cuando dicho pasivo sea una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad, aunque no sea probable que para liquidar la obligación vaya a producirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.

Por tanto, hay que reconocer una provisión para contingencias por 200 u.m. y el valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos será de:

$$9.800 - 200 = 9.600 \text{ u.m.}$$

#### *Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa*

Teniendo en cuenta que estamos en una combinación por etapas respecto a la cual la NRV 19.<sup>a</sup> «Combinaciones de negocios» señala:

«En estos casos, el fondo de comercio o diferencia negativa se obtendrá por diferencia entre los siguientes importes:

- a) El coste de la combinación de negocios, más el valor razonable en la fecha de adquisición de cualquier inversión previa de la empresa adquirente en la adquirida.
- b) El valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado 2.4.»

|   |            |
|---|------------|
| Coste de la combinación + Valor razonable de la inversión previa (9.160 + 10% × 10.400) | 10.200     |
| Menos valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos          | 9.600      |
| <b>Fondo de comercio</b>  | <b>600</b> |

Calcular el valor de emisión de las acciones que entrega la sociedad «XXX»

El valor razonable del negocio adquirido es 10.400 del que corresponde a «XXX» el 10 por 100, en virtud de su participación anterior y, por tanto, adquiere el 90 por 100 restante, es decir,  $10.400 \times 90\% = 9.360$  u.m., importe que se «paga» con 360 acciones, según señala el enunciado, y que se emitirían a un valor de  $9.360/360 = 26$  u.m./acción.

### Contabilidad de la sociedad escindida «EEE»

Por el traspaso del activo real y del pasivo exigible correspondiente a la unidad escindida:

| Código | Denominación cuenta               | Debe   | Haber |
|--------|-----------------------------------|--------|-------|
| 17,52  | Deudas a con entidades de crédito | 3.800  |       |
| 400    | Proveedores                       | 500    |       |
| -      | Otros pasivos                     | 1.800  |       |
| 5533   | Socios, cuenta de escisión        | 10.400 |       |
| 21     | Inmovilizado material             |        | 4.000 |
| 3      | Existencias                       |        | 2.000 |
| 430    | Clientes                          |        | 700   |
| -      | Otros activos                     |        | 6.000 |
| 778    | Ingresos extraordinarios          |        | 3.800 |

El importe de ingresos extraordinarios recoge los resultados generados en la escisión y tiene el siguiente desglose:

|   |              |
|---|--------------|
| Inmovilizado material (6.500 - 4.000)           | 2.500        |
| Existencias (2.700 - 2.000)                     | 700          |
| Deudas con entidades de crédito (4.000 - 3.800) | 200          |
| Fondo de comercio                               | 600          |
| Provisión por litigio                           | -200         |
| <b>Total</b>                                    | <b>3.800</b> |

| Código | Denominación cuenta     | Debe  | Haber |
|--------|-------------------------|-------|-------|
| 778    | Ingresos excepcionales  | 3.800 |       |
| 129    | Resultado del ejercicio |       | 3.800 |

Por la fijación del haber social y del cierre de la contabilidad:

| Código | Denominación cuenta      | Debe  | Haber  |
|--------|--------------------------|-------|--------|
| 10, 11 | Capital y reservas       | 6.600 |        |
| 129    | Resultado del ejercicio  | 3.800 |        |
| 5531   | Socios, cuenta de fusión |       | 10.400 |

### Contabilidad de la sociedad beneficiaria (sociedad «XXX»)

Por la apertura de la contabilidad:

| Código | Denominación cuenta | Debe   | Haber  |
|--------|---------------------|--------|--------|
| -      | Cuentas deudoras    | 50.000 |        |
| -      | Cuentas acreedoras  |        | 50.000 |

Por el ajuste de la participación previa en la sociedad escindida.

Cualquier beneficio o pérdida que surja como consecuencia de la valoración a valor razonable en la fecha en que se obtiene el control de la participación previa de la adquirente en la adquirida, se reconocerá como un resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El valor razonable de la unidad escindida es 10.400 u.m. y representa el 25 por 100 del valor de la sociedad «EEE» por lo que:

|  |              |
|--|--------------|
| Valor contable 25% participación ( $25\% \times 1.000$ ) | 250          |
| Valor razonable ( $10\% \times 10.400$ )                 | 1.040        |
| Incremento   | 790          |
| <b>Nuevo valor contable (250 + 790)</b>                  | <b>1.040</b> |

| Código | Denominación cuenta    | Debe | Haber |
|--------|------------------------|------|-------|
| 25     | Participación en «EEE» | 790  |       |
| 778    | Ingresos excepcionales |      | 790   |

Por la emisión de las acciones:

| Código | Denominación cuenta                            | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 190    | Acciones o participaciones emitidas (360 × 26) | 9.360 |       |
| 194    | Capital emitido pendiente de inscripción       |       | 9.360 |

Por la recepción del patrimonio de la unidad escindida que se incorpora a valor razonable:

| Código | Denominación cuenta              | Debe  | Haber  |
|--------|----------------------------------|-------|--------|
| 21     | Inmovilizado material            | 6.500 |        |
| 3      | Existencias                      | 2.700 |        |
| 430    | Clientes                         | 700   |        |
| -      | Otros activos                    | 6.000 |        |
| 204    | Fondo de comercio                | 600   |        |
| 6-     | Otros gastos                     | 200   |        |
| 17,52  | Deudas con entidades de crédito  |       | 3.800  |
| 400    | Proveedores                      |       | 500    |
| -      | Otros pasivos                    |       | 1.800  |
| 142    | Provisión para responsabilidades |       | 200    |
| 5532   | Socios de sociedad escindida     |       | 10.400 |

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

| Código | Denominación cuenta                      | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 194    | Capital emitido pendiente de inscripción | 9.360 |       |
| 100    | Capital social (360 × 10)                |       | 3.600 |
| 110    | Prima de emisión o asunción (360 × 16)   |       | 5.760 |

Por la entrega de las acciones a los accionistas de la sociedad escindida y la cancelación de la inversión previa de la sociedad beneficiaria en la sociedad escindida:

| Código | Denominación cuenta                 | Debe   | Haber |
|--------|-------------------------------------|--------|-------|
| 5532   | Socios de sociedad escindida        | 10.400 |       |
| 190    | Acciones o participaciones emitidas |        | 9.360 |
| 25     | Participación en «EEE»              |        | 1.340 |

**2. Contabilidad de la escisión si las sociedades «EEE» y «XXX» formaran parte de un mismo grupo de empresas (conforme a la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.ª de la tercera parte del PGC) desde el ejercicio 20X5. Se sabe que ninguna de las dos sociedades está incluida en cuentas anuales consolidadas**

El enunciado plantea el mismo problema que en el punto 1 con dos cambios:

- «EEE» y «XXX» son del mismo grupo.
- No están incluidos en las cuentas consolidadas.

Si ambas sociedades son del grupo ya no se aplica la NRV 19.ª «Combinaciones de negocios» sino la NRV 21.ª «Operaciones entre empresas del grupo». La cual indica:

«En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos constitutivos del negocio adquirido se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

En el caso de operaciones entre otras empresas del grupo, los elementos patrimoniales del negocio se valorarán según los valores contables existentes antes de la operación en las cuentas anuales individuales. La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios anteriores se registrará en una partida de reservas. A los efectos de lo dispuesto en esta norma, no se considerará que las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas constituyen en sí mismas un negocio.»

Por otro lado, la Consulta 3 del BOICAC 85, de marzo de 2011, indica al respecto:

«(...)

En relación con la segunda pregunta, la NRV 21.ª 2.1 señala que las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española y que en aquellos casos en que no exista un valor consolidado, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante. De acuerdo con lo anterior, en los supuestos de dispensa, se podrá optar por aplicar los siguientes criterios:

- a) Considerar los valores incluidos en las cuentas consolidadas de la dominante última española. Para hacer uso de este criterio, dichas cuentas deberán formularse y someterse a auditoría.
- b) En caso contrario, *se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante, salvo que el importe represen-*

*tativo de su porcentaje de participación en el patrimonio neto de la sociedad participada fuese superior al precio de adquisición, en cuyo caso, podrá emplearse el citado importe.»*

Por la emisión de las acciones:

| Código | Denominación cuenta                      | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 190    | Acciones o participaciones emitidas      | 9.360 |       |
| 194    | Capital emitido pendiente de inscripción |       | 9.360 |

Por la recepción del patrimonio escindido:

| Código | Denominación cuenta                           | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 21     | Inmovilizado material                         | 4.000 |       |
| 3      | Existencias                                   | 2.000 |       |
| 430    | Clientes                                      | 700   |       |
| -      | Otros activos                                 | 6.000 |       |
| 17,52  | Deudas a largo plazo con entidades de crédito |       | 4.000 |
| 400    | Proveedores                                   |       | 500   |
| -      | Otros pasivos                                 |       | 1.800 |
| 5532   | Socios de sociedad escindida                  |       | 6.400 |

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

| Código | Denominación cuenta                      | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 194    | Capital emitido pendiente de inscripción | 9.360 |       |
| 100    | Capital social (360 × 10)                |       | 3.600 |
| 110    | Prima de emisión o asunción (360 × 16)   |       | 5.760 |

Por la entrega de las acciones:

| Código | Denominación cuenta                 | Debe  | Haber |
|--------|-------------------------------------|-------|-------|
| 5532   | Socios de sociedad escindida        | 6.400 |       |
| 110    | Prima de emisión o asunción         | 3.210 |       |
| 190    | Acciones o participaciones emitidas |       | 9.360 |
| 25     | Participación en «EEE»              |       | 250   |