

**SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL  
INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INTERVENCIÓN  
Y CONTABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN  
DE LA SEGURIDAD SOCIAL (II)**

**SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE  
ADMISSION TO THE SUPERIOR BODY OF INTERVENTION AND  
ACCOUNTING OF THE SOCIAL SECURITY ADMINISTRATION (II)**

**JAVIER GONZÁLEZ SAINZA**

*Profesor del CEF*

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema de acceso libre y promoción interna en el Cuerpo Superior de Intervención y Contabilidad de la Administración de la Seguridad Social, convocada por Orden TAS/877/2008, de 24 de marzo (BOE de 1 de abril)].

## **S**umario

**Caso 2. Contabilidad financiera y de sociedades.** Completar balance de comprobación, contabilidad de operaciones pendientes y de cierre de ejercicio, regularización, cierre. Balance de situación y cuenta de pérdidas y ganancias.

**Caso 3. Contabilidad de sociedades.** Combinaciones de negocios, fusión por absorción.

El **caso 1** se publicó en *RCyT*. CEF, núm. 327, junio 2010.

**CASO PRÁCTICO NÚM. 2**

CONTABILIDAD FINANCIERA Y DE SOCIEDADES

**ENUNCIADO**

La sociedad «LEONSA» presenta al 31-12-20XX las siguientes cuentas que forman parte de su balance de comprobación, antes de efectuar el asiento de la regularización contable:

Cuentas	Saldo	Saldo deudor	Saldo acreedor
Compras de mercaderías (100.000 unidades)	100.000		
Terrenos y bienes naturales	100.000		
Construcciones	400.000		
Intereses por descuento de efectos	3.000		
Reserva legal	50.000		
Exceso de provisiones	5.000		
Devoluciones de compras y operaciones similares	2.000		
Deudas por efectos descontados	40.000		
Ventas de mercaderías (90.000 unidades)	300.000		
Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales	50.000		
Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	35.000		
Proveedores	30.000		
<i>Rappels</i> sobre ventas	15.000		
Primas de seguros	2.900		
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	10.000		
Publicidad, propaganda y relaciones públicas	12.000		
Diferencias positivas de cambio	3.000		
Pérdidas de créditos comerciales incobrables	6.000		
Maquinaria	100.000		
Amortización acumulada del inmovilizado material	100.000		
Amortización acumulada del inmovilizado intangible	40.000		
Sueldos y salarios	100.000		
Seguridad Social a cargo de la empresa	39.000		
			.../...

Cuentas	Saldo	Saldo deudor	Saldo acreedor
.../...			
Mercaderías (1.000 unidades)	1.000		
Clientes, efectos comerciales a cobrar	50.000		
Fondo de comercio	50.000		
Amortización del inmovilizado material	15.000		
Amortización del inmovilizado intangible	20.000		
Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo	2.500		
Investigación	100.000		
Desarrollo	100.000		
Tesorería	-		
<b>Totales</b>			

## DATOS PARA COMPLETAR EL BALANCE DE COMPROBACIÓN

1. La sociedad, que no cotiza en bolsa, se constituyó con la emisión de dos series de acciones de 1 euro de valor nominal, que fueron emitidas al 120 por 100: la serie «A», formada por 150.000 acciones ordinarias, y la serie «B», formada por 50.000 acciones sin voto a las que se reconoce un dividendo mínimo del 3 por 100 de su valor nominal. Posteriormente realizó una ampliación de capital, emitiendo 200.000 acciones ordinarias de la serie «C», de igual valor nominal para recibir una aportación no dineraria al valor del 140 por 100. Estas acciones fueron totalmente desemborsadas. El 1 de enero del presente ejercicio realizó una ampliación de capital, con derecho preferente de suscripción, emitiendo acciones ordinarias de la serie «D», de igual valor nominal a la par en la proporción de una nueva por una antigua, quedando pendiente de desembolso el 50 por 100 del valor nominal y no se ha fijado fecha para el desembolso pendiente. Estas acciones comienzan a generar derechos a partir de su emisión.
2. La sociedad tiene reconocido en sus estatutos una reserva con las mismas características que la reserva legal.
3. El fondo de comercio se generó hace cinco años, siendo este quinto ejercicio económico.
4. La sociedad en el mes de octubre, por acuerdo de la junta general, ha adquirido acciones propias por la cuantía máxima permitida al 180 por 100.
5. La sociedad ha adquirido el 1 de noviembre 10.000 títulos de renta fija de la SA «T» de 1 euro de valor nominal, con la finalidad de mantenerlos hasta su vencimiento. Estos valores generan una rentabilidad del 6 por 100 anual, pagadero por años vencidos el 1 de marzo de

cada año, el precio pagado fue de 1,05 euros/título, y los gastos de la operación ascendieron a 100 euros. Al cierre del ejercicio los valores cotizan a 1,03 euros.

6. En el mes de diciembre se ha repartido un dividendo a cuenta del 5 por 100 del valor nominal y el dividendo mínimo correspondiente a las acciones sin voto.
7. La inversión financiera que tiene es una cartera disponible para la venta formada por 10.000 acciones de la sociedad «M» de 0,50 euros de valor nominal, la cual ha reconocido un dividendo a cuenta del 8 por 100 del valor nominal. Al cierre del ejercicio su cotización permanece constante.

**TRABAJO A REALIZAR POR EL OPOSITOR:**

- a) Completar el balance de comprobación.
- b) Efectuar los asientos de regularización contable y cierre.
- c) Elaborar el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias.
- d) Contabilizar el acuerdo de reparto del beneficio. Después de cumplir todas las obligaciones legales, la sociedad fija repartir un dividendo complementario del 2 por 100 del valor nominal; el resto, si lo hubiera, quedaría pendiente de distribución.
- e) Contabilizar la exigencia del desembolso pendiente de distribución. Transcurrido el plazo fijado, resultaron morosos los tenedores de 4.000 títulos.

**SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2**

**A) COMPLETAR EL BALANCE DE COMPROBACIÓN**

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Compras de mercaderías	100.000	Reserva legal	50.000
Terrenos y bienes naturales	100.000	Exceso de provisiones	5.000
Construcciones	400.000	Devoluciones de compras y operaciones similares	2.000
Intereses por descuento de efectos y operaciones de <i>factoring</i>	3.000	Deudas por efectos descontados	40.000
<i>Rappels</i> sobre ventas	15.000	Ventas de mercaderías	300.000
Primas de seguros	2.900	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales	50.000
			.../...

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
.../...			
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	10.000	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	35.000
Publicidad, propaganda y relaciones públicas	12.000	Proveedores	30.000
Pérdidas de créditos comerciales incobrables	6.000	Diferencias positivas de cambio	3.000
Maquinaria	100.000	Amortización acumulada del inmovilizado material	100.000
Sueldos y salarios	100.000	Amortización acumulada del inmovilizado intangible	40.000
Seguridad Social a cargo de la empresa	39.000	Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo	2.500
<b>Mercaderías</b>	<b>9.000</b>	<b>Capital social</b>	<b>750.000</b>
Clientes efectos comerciales a cobrar	50.000	<b>Prima de emisión o asunción</b>	<b>110.000</b>
Fondo de comercio	50.000	<b>Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros</b>	<b>60.000</b>
Amortización del inmovilizado material	15.000	<b>Reservas estatutarias</b>	<b>50.000</b>
Amortización del inmovilizado intangible	20.000	<b>Reserva por fondo de comercio</b>	<b>10.000</b>
Investigación	100.000	<b>Ingresos de valores representativos de deuda</b>	<b>95</b>
Desarrollo	100.000	<b>Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio</b>	<b>200</b>
Tesorería <sup>1</sup>	-116.500	<b>Variación de existencias de mercaderías</b>	<b>8.000</b>
Socios por desembolsos no exigidos, capital social	200.000		
Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	288.000		
Valores representativos de deuda a largo plazo	10.195		
Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	500		
Dividendo activo a cuenta	30.000		
Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros	1.500		
Dividendo a cobrar	200		
<b>Total</b>	<b>1.645.795</b>	<b>Total</b>	<b>1.645.795</b>

<sup>1</sup> El importe de la Tesorería es negativo, por lo que se podría poner en los saldos acreedores como Deudas a corto plazo.

## DATOS PARA COMPLETAR EL BALANCE DE COMPROBACIÓN

### Punto 1.

Serie A (150.000 ordinarias $\times$ 1 $\times$ 120%) .....	180.000
Capital social (150.000 $\times$ 1) .....	150.000
Prima (150.000 $\times$ 0,2) .....	30.000
Serie B (50.000 sin voto $\times$ 1 $\times$ 120%) .....	60.000
Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros .....	60.000
Serie C (200.000 ordinarias $\times$ 1 $\times$ 140%) .....	280.000
Capital social (200.000 $\times$ 1) .....	200.000
Prima (200.000 $\times$ 0,4) .....	80.000
Serie D (400.000 ordinarias $\times$ 1 $\times$ 100%) .....	400.000
Capital social (400.000 $\times$ 1) .....	400.000
Socios por desembolsos no exigidos, capital social (400.000 $\times$ 1 $\times$ 50%) .....	-200.000

Capital social (150.000 + 200.000 + 400.000)	750.000
Prima de emisión o asunción (30.000 + 80.000)	110.000
Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros	60.000
Socios por desembolsos no exigidos, capital social	200.000

### Punto 2.

Reservas estatutarias = Reserva legal = 50.000

### Punto 3.

Estará constituida la Reserva por fondo de comercio por la siguiente cuantía:

$$50.000 \times 5\% \times 4 \text{ años} = 10.000$$

**Punto 4.**

Al tratarse de una sociedad, no cotizada el límite es del 20% del valor nominal de las acciones –incluidas las acciones sin voto–.

$$800.000^2 \times 20\% = 160.000 \text{ euros}$$

$$160.000 \text{ acciones} \times 1 \text{ euro} \times 180\% = 288.000$$

La cuenta Acciones o participaciones propias en situaciones especiales estará por 288.000 y suponemos que pertenecen a la serie C, la cual queda con 60.000 en circulación.

**Punto 5.**

Los asientos que ha realizado la sociedad son los siguientes:

*1 de noviembre 20XX.*

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (10.000 x 1 x 6% x 8/12)	400	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (10.000 x 1,05 + 100 - 400)	10.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (10.000 x 1,05 + 100)		10.600

*31 de diciembre 20XX.*

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (10.000 x 1 x 6% x 2/12)	100	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (10.600 x 5,37736% x 2/12)		95
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		5

Valor contable (400 + 10.200 + 100 - 5) ..... 10.695

Importe recuperable (10.000 x 1,03) ..... 10.300

Pérdida ..... 395

No obstante, no se dota deterioro porque suponemos que la cotización no incide en la falta de recuperabilidad de la inversión.

<sup>2</sup> 800.000 euros se obtienen de la suma de toda la cifra escriturada como Capital social, por lo que se incluyen las acciones sin voto: 750.000 + 50.000 = 800.000.

**Punto 6.**

El *dividendo privilegiado* que les corresponde a las acciones sin voto al tratarse de una obligación de la sociedad para con estos accionistas se contabiliza como gasto financiero.

Código	Cuenta	Debe	Haber
664	Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros (50.000 × 1 × 3%)	1.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.500

Por el *dividendo ordinario*.

Este dividendo se trata como aplicación del resultado. En este supuesto la cuantía total será: (150.000 × 1 + 50.000 × 1 + 200.000 × 1 + 400.000 × 1 × 50%) 5% = 30.000. Hemos de tener en cuenta que al existir acciones propias a cada acción le llegará más del 5% como consecuencia de ello.

Código	Cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta	30.000	
57	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

**Punto 7.**

La inversión fue:

10.000 acciones 0,5 valor nominal × 200% = 10.000

Desembolso pendiente ..... 2.500

Nominal desembolsado (5.000 – 2.500) ..... 2.500

Es decir, que el nominal desembolsado es de 50%.

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	200	
761	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (10.000 × 0,5 × 50% × 8%)		200

Las existencias finales se pueden obtener a partir de los datos que figuran en balance:



Existencias iniciales (1.000 × 1) .....	1.000
Más compras (100.000 × 1) .....	100.000
Menos devolución de compras (2.000 × 1) .....	-2.000
Menos vendidas (90.000 × 1) .....	-90.000
Existencias finales (9.000 × 1) .....	9.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	1.000	
300	Mercaderías		1.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías [(1.000 + 100.000 - 2.000 - 90.000) × 1]	9.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		9.000

## B) EFECTUAR LOS ASIENTOS DE REGULARIZACIÓN Y CIERRE CONTABLE

### REGULARIZACIÓN

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	314.400	
600	Compras de mercaderías		100.000
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de <i>factoring</i>		3.000
709	<i>Rappels</i> sobre ventas		15.000
625	Primas de seguros		2.900
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		12.000
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables		6.000
640	Sueldos y salarios		100.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		39.000
681	Amortización del inmovilizado material		15.000
680	Amortización del inmovilizado intangible		20.000
664	Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros		1.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
795	Exceso de provisiones	5.000	
608	Devoluciones de compras y operaciones similares	2.000	
700	Ventas de mercaderías	300.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	35.000	
768	Diferencias positivas de cambio	3.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda	95	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	200	
610	Variación de existencias de mercaderías	8.000	
129	Resultado del ejercicio		353.295

$$\text{Resultado} = 353.295 - 314.400 = 38.895$$

El enunciado no proporciona datos acerca del cálculo de gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades, por lo que a efectos de solución se prescinde del mismo.

**Asiento de cierre**

Código	Cuenta	Debe	Haber
112	Reserva legal	50.000	
5208	Deudas por efectos descontados	40.000	
475	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales	50.000	
400	Proveedores	30.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado material	100.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado intangible	40.000	
259	Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo	2.500	
100	Capital social	750.000	
110	Prima de emisión o asunción	110.000	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros	60.000	
1141	Reservas estatutarias	50.000	
1143	Reserva por fondo de comercio	10.000	
129	Resultado del ejercicio	38.895	
210	Terrenos y bienes naturales		100.000

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
211	Construcciones		400.000
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		10.000
213	Maquinaria		100.000
300	Mercaderías		9.000
431	Cientes efectos comerciales a cobrar		50.000
204	Fondo de comercio		50.000
200	Investigación		100.000
201	Desarrollo		100.000
57	Tesorería		-116.500
103	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		200.000
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		288.000
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		10.195
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		500
557	Dividendo activo a cuenta		30.000
545	Dividendo a cobrar		200



Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
ACTIVO NO CORRIENTE		PATRIMONIO NETO	
Investigación	100.000	Capital social	750.000
Desarrollo	100.000	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	-200.000
Fondo de comercio	50.000	Prima de emisión o asunción	110.000
Terrenos y bienes naturales	100.000	Reserva legal	50.000
Construcciones	400.000	Reservas estatutarias	50.000
Maquinaria	100.000	Reserva por fondo de comercio	10.000
Amortización acumulada del inmovilizado intangible	-40.000	Resultado del ejercicio	38.895
Amortización acumulada del inmovilizado material	-100.000	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	-288.000
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	10.000	Dividendo activo a cuenta	-30.000
Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo	-2.500	PASIVO NO CORRIENTE	
Valores representativos de deuda a largo plazo	10.195	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros	60.000
ACTIVO CORRIENTE		PASIVO CORRIENTE	
Mercaderías	9.000	Deudas por efectos descontados	40.000
Clientes efectos comerciales a cobrar	50.000	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales	50.000
Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	500	Proveedores	30.000
Dividendo a cobrar	200		
Tesorería	-116.500		
<b>Total</b>	<b>670.895</b>	<b>Total</b>	<b>670.895</b>

## D) CONTABILIZAR EL REPARTO DEL BENEFICIO

La propuesta del reparto del beneficio no es correcta, ya que el importe de beneficio no es suficiente para repartir los dividendos complementarios que propone el enunciado del supuesto, por lo que se omite la realización de este punto, aunque se podría plantear pagar los dividendos con cargo a reservas de libre disposición.

**E) CONTABILIZAR LA EXIGENCIA DEL DIVIDIENDO PASIVO PENDIENTE**

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias (400.000 × 1 × 50%)	200.000	
103	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		200.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
5581	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos (4.000 × 1 × 50%)	2.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (396.000 × 1 × 50%)	198.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias		200.000

**CASO PRÁCTICO NÚM. 3**

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

**ENUNCIADO**

La sociedad «DARRO» absorbe a la sociedad «GENIL» el 31 de diciembre de 2008. Se sabe que la sociedad «DARRO» es la empresa adquirida conforme a la norma de registro y valoración 19.<sup>a</sup> del PGC.

Los balances en esa fecha de las indicadas sociedades, antes de la fusión, son esquemáticamente los siguientes:

Balance de «GENIL»					
Activo	Importe	Valor razonable	Patrimonio neto y pasivo	Importe	Valor razonable
Activos financieros «A»	104.000	104.000	Capital (900 acciones)	90.000	
Activos financieros «B»	12.000	12.300	Reservas	331.000	96.000
Participación en «DARRO»	10.000	¿?	Ajustes por valoración	11.300	
Otro activo	414.000	478.700	Pérdidas y ganancias	12.500	
			Pasivos financieros «A»	95.200	
<b>Total</b>	<b>540.000</b>		<b>Total</b>	<b>540.000</b>	

Activos financieros «A»: están clasificados como activos financieros disponibles para venta.

Activos financieros «B»: son cuentas a cobrar.

Pasivos financieros «A»: son débitos y partidas a pagar.

Participación en «DARRO»: 10% de las acciones emitidas por esa sociedad.

Balance de «GENIL»					
Activo	Importe	Valor razonable	Patrimonio neto y pasivo	Importe	Valor razonable
Activos financieros «A»	4.000	4.000	Capital (100 acciones)	100.000	
Activos financieros «B»	2.000	2.200	Reservas	89.000	46.000
Participación en «GENIL»	50.000	¿?	Ajustes de valoración	1.300	
Activos no corrientes mantenidos para la venta	34.000	65.000	Pérdidas y ganancias	9.200	
Otro activo	154.700	190.800	Pasivos financieros «A»	45.200	
<b>Total</b>	<b>244.700</b>		<b>Total</b>	<b>244.700</b>	

Activos financieros «A»: están clasificados como activos financieros disponibles para la venta.

Activos financieros «B»: son cuentas a cobrar.

Pasivos financieros «A»: son débitos a pagar.

En la fusión se tendrá en cuenta lo siguiente:

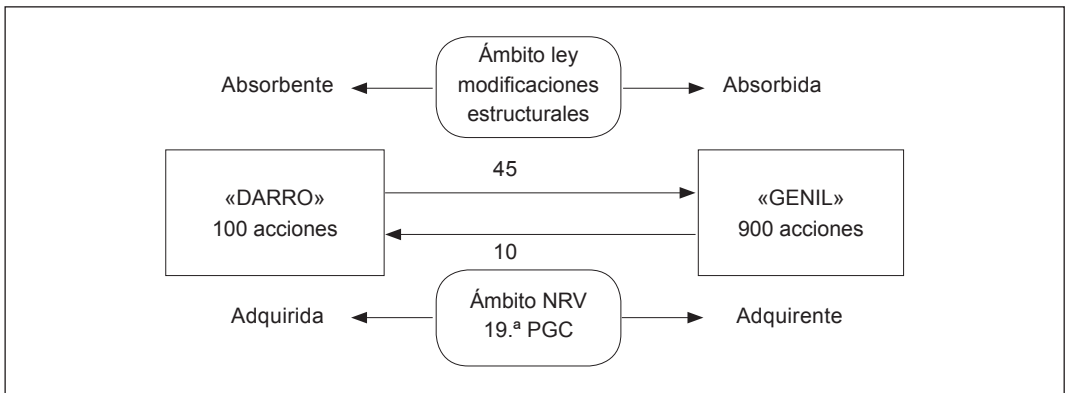
- La ecuación de canje es: tres acciones de «GENIL» por una acción de «DARRO».
- La sociedad «DARRO» en la fecha de la adquisición mantiene un contrato de arrendamiento operativo en condiciones favorables, cuyo valor es: 1.200 u.m.
- La sociedad «GENIL» en la fecha de adquisición mantiene un contrato de arrendamiento operativo en condiciones desfavorables, cuyo importe es: -2.000.
- La inversión en la participación de la sociedad «GENIL», en el capital social de la sociedad «DARRO», se realizó en el año 2005, fecha en la que se constituyó esta última sociedad por aportaciones dinerarias de los socios.
- La participación de la sociedad «DARRO» en el capital de la sociedad «GENIL» es de 45 acciones de esa sociedad, adquiridas el día anterior a la fusión.
- Activos no corrientes mantenidos para la venta de la sociedad «DARRO»: el coste de venta estimado es de 2.500 u.m.
- En los cálculos y registros contables se prescindirá de impuesto.

**TRABAJO A REALIZAR POR EL OPOSITOR:**

- a) Con la información proporcionada, proponga los asientos para contabilizar la fusión.
- b) Elabore el balance de la sociedad «DARRO», una vez realizada la fusión.

**SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3**

El diagrama de la relación y la calificación a efectos contables de las sociedades es el siguiente:



**Valor razonable de «GENIL»**

La sociedad «DARRO» ha adquirido su participación en «GENIL» el día anterior a la combinación de negocios por lo que, a partir de este dato, se puede obtener el valor razonable de «GENIL».

El coste unitario fue:

$$50.000/45 = 1.111,11 \text{ u.m./acción}$$

Y el valor razonable de «GENIL» a efectos de la fusión, ya que la adquisición ha sido el día inmediato anterior será:

$$900 \text{ acciones} \times 1.111,11 = 1.000.000 \text{ u.m.}$$

**Valor razonable de «DARRO»**

A partir de los datos de la relación de canje, y considerando las relaciones entre ambas sociedades, se puede determinar el número de acciones que emitirá para «pagar» su participación en «GENIL» y que asciende a  $855 \text{ acciones} \times 1.111,11 = 950.000 \text{ u.m.}$



El número de acciones que emite la sociedad absorbente es:

$$\begin{array}{r} 1 \text{ acción «DARRO»} \text{ ————— } 3 \text{ acciones «GENIL»} \\ X \text{ ————— } 855 \text{ acciones} \\ X = 285 \text{ acciones} \end{array}$$

El valor de emisión de estas acciones se obtiene dividiendo el patrimonio que se adquiere de la sociedad absorbida entre el número de acciones:

$$950.000/285 = 3.333,33 \text{ u.m./acción}$$

Una vez obtenido el valor de emisión de las acciones de la sociedad absorbente se obtiene su valor razonable, que será su número de acciones multiplicado por el valor de emisión:

$$100 \times 3.333,33 = 333.333,33 \text{ u.m.}$$

### Cálculo del fondo de comercio en la sociedad adquirida («DARRO»)

Según la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC, el fondo de comercio se determina:

- Coste de la combinación de menos.
- Menos el valor razonable de los activos y pasivos identificables.

El coste de la combinación es 90% del valor de la sociedad «DARRO», dado que «GENIL» tenía un 10%. Su valor:  $90\% \times 333.333,33 = 300.000 \text{ u.m.}$

El valor razonable de los activos identificables y de los pasivos asumidos en la combinación de negocios de la sociedad adquirida «DARRO» es el siguiente:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Activos financieros «A»	4.000	Pasivos financieros «A»	46.000
Activos financieros B	2.200		
Participación en «GENIL» (45 × 1.111,11)	50.000		
Activos no corrientes mantenidos para la venta (65.000 – 2.500)	62.500		
Otro activo	190.800		
Arrendamiento operativo en condiciones favorables	1.200		
<b>Total</b>	<b>310.700</b>	<b>Total</b>	<b>46.000</b>
<b>310.700 – 46.000 = 264.700</b>			

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios (90 acciones × 3.333,33)	300.000
Menos 90% valor razonable activos identificables y pasivos asumidos (90% × 264.700)	238.230
Diferencia	61.770

La diferencia inasignable entre las magnitudes anteriores es el fondo de comercio generado en la combinación de negocios.

### Contabilidad del proceso de fusión

#### *Disolución de la sociedad absorbida «GENIL»*

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Cuentas deudoras	540.000	
-	Cuentas acreedoras		540.000

Por el traspaso del activo y del pasivo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Pasivos financieros «A»	95.200	
5531	Socios, cuenta de fusión (90.000 + 331.000 + 11.300 + 12.500)	444.800	
-	Activos financieros «A»		104.000
-	Activos financieros «B»		12.000
-	Participación en «DARRO»		10.000
-	Otro activo		414.000

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

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	90.000	
11	Reservas	331.000	
-	Ajustes por valoración	11.300	
129	Pérdidas y ganancias	12.500	
5531	Socios, cuenta de fusión		444.800

*Contabilidad de la sociedad absorbente «DARRO»*

Hay que tener en cuenta que estamos ante una fusión inversa, por la que la absorbente «DARRO» es la sociedad adquirida y su patrimonio debe ser ajustado razonable, en tanto que la sociedad absorbida «GENIL es la adquirente, por lo que su patrimonio se incorpora a valor contable.

Por la apertura de la contabilidad:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Cuentas deudoras	244.700	
-	Cuentas acreedoras		244.700

Por la emisión de las acciones:

Se emiten 285 acciones con un valor de emisión de 3.333,33 y un valor nominal 1.000, por lo que la prima es de 2.333,33.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (285 × 3.333,33)	950.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		950.000

Por la valoración a valor razonable de los activos y pasivos de «DARRO» que han sido objeto de rectificación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activos financieros «B» (2.200 - 2.000)	200	
-	Activos no corrientes mantenidos para la venta (62.500 - 34.000)	28.500	
-	Otro activo (190.800 - 154.700)	36.100	
-	Arrendamientos financieros	1.200	
204	Fondo de comercio	61.770	
204	Pasivos financieros (46.000 - 45.200)		800
113	Reservas voluntarias		127.770

Por la recepción del patrimonio de la sociedad absorbida, que al ser al adquirente entra a valor contable:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activos financieros «A»	104.000	
-	Activos financieros «B»	12.000	

.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	10.000	
-	Otro activo	414.000	
-	Pasivos financieros «A»		95.200
5530	Socios de sociedad disuelta		444.800

Por la entrega de las acciones emitidas por «DARRO» a los accionistas de «GENIL»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	444.800	
-	Participación en «GENIL»		50.000
108	Acciones o participaciones emitidas		950.000
110	Prima de emisión o asunción	555.200	

Por la inscripción en el registro mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Capital emitido pendiente de inscripción (285 × 3.333,33)	950.000	
100	Capital social (285 × 1.000)		285.000
110	Prima de emisión o asunción (285 × 2.333,33)		665.000