

SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO TÉCNICO DE AUDITORÍA Y CONTROL EXTERNO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

INMACULADA DE BENITO CÁMARA

Profesora del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Control Externo del Tribunal de Cuentas, convocadas por Resolución de 20 de diciembre de 2007 (BOE del 27)]

Sumario

- Caso 1.** Ajuste gastos de constitución.
- Caso 2.** Desglose y contabilización de factura.
- Caso 3.** Activos financieros: activos financieros para negociar.
- Caso 4.** Subvenciones oficiales de capital.
- Caso 5.** Pasivos financieros: préstamos y partidas a pagar.
- Caso 6.** Certificaciones de obra de una compañía constructora.
- Caso 7.** Fusión de dos sociedades: obtención del balance de situación.
- Caso 8.** Obtención de estados financieros al cierre del ejercicio: balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de cambios en el patrimonio neto.
- Caso 9.** Contabilidad de operaciones diversas: anticipos de clientes, ventas, prestación de servicios, compras y trabajos realizados por otras empresas.
- Caso 10.** Activos financieros: inversiones mantenidas hasta el vencimiento.
- Caso 11.** Transición al nuevo PGC a partir de un balance cerrado al 31-12-2007.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

AJUSTE GASTOS DE CONSTITUCIÓN

ENUNCIADO

La sociedad «AAA» amplía en el año X3 su capital en 30.000 u.m. lo cual supuso diversos gastos (notariales y registro mercantil, básicamente) por un total de 375 u.m. Los apuntes contables efectuados fueron:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	30.000	
100	Capital social		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	375	
57	Tesorería		375

Dado que las cuentas anuales de «AAA» correspondientes al ejercicio X3 fueron sometidas a auditoría externa, indique cuáles serían los apuntes por ajustes/reclasificaciones que, en su caso, propondría el auditor externo de acuerdo con la normativa contable en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

Dichos apuntes, de ser precisos, adoptarían el formato de asiento de libro diario. Se valorará el uso de apuntes en negativo cuando ello mejore la calidad de la información contable.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

La Norma de registro y valoración (en adelante NRV) 9.^a 4, *Instrumentos de patrimonio propio* establece:

«Los gastos derivados de transacciones que la empresa realice con sus propios instrumentos de patrimonio, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores, impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas».

De lo anterior se deduce que los gastos satisfechos por la sociedad «AAA», derivados de la ampliación de capital realizada, se han de contabilizar como menores reservas y no como gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En este sentido, la cuenta 113, *Reservas voluntarias*, establece:

«Los gastos de transacción de instrumentos de patrimonio propio se imputarán a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputarán a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

- a) Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con los gastos de transacción, con cargo a la correspondiente cuenta del subgrupo 47.»

En consecuencia, los gastos incurridos se deberían haber registrado como menores reservas voluntarias, proponiéndose dos opciones de ajuste; en la primera, se anulará el gasto contabilizado por la empresa abonándose a la cuenta correspondiente de gasto y, en la segunda, se hará un apunte en negativo (como parece proponer el enunciado); en ambos casos, se minorará el importe de las reservas voluntarias.

Cuenta	Ajuste: abono a la cuenta de gasto	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	375,00	
623	Servicios de profesionales independientes		375,00

Cuenta	Ajuste: apunte en negativo	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	-375,00	
113	Reservas voluntarias	375,00	

El gasto registrado en reservas será deducible fiscalmente en el ejercicio, minorando en consecuencia la cantidad a pagar o incrementando el crédito frente a la hacienda pública, en caso de base imponible negativa.

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

DESGLOSE Y CONTABILIZACIÓN DE FACTURA

ENUNCIADO

Una agencia de viajes emite, por la venta de unos billetes de AVE Madrid-Barcelona, una factura a cargo de la sociedad «TWINS, SL», cuyo total sin IVA asciende a 268,69 euros. Este importe corresponde a tres conceptos: i) trayecto Madrid-Barcelona; ii) trayecto Barcelona-Madrid; y iii) cargo de emisión.

El trayecto Madrid-Barcelona, con IVA 7 por 100 incluido, supuso 174,50 euros; el cargo por emisión, con IVA 16 por 100 incluido, ascendió a 9 euros.

SE PIDE:

1. Desglosar los importes parciales de la factura.
2. Contabilizarlos de la forma más adecuada según lo haría «TWINS, SL».

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2**1. Desglosar los importes parciales de la factura.**

Concepto	Importe	Tipo IVA	IVA	Total
Madrid-Barcelona	163,08	7%	11,42	174,50
Barcelona-Madrid	97,85	7%	6,85	104,70
Cargo de emisión	7,76	16%	1,24	9,00
Total	268,69		19,51	288,20

- Importe Madrid-Barcelona sin IVA: $174,50 / 1,07 = 163,08$
- IVA Madrid-Barcelona: $7\% \times 163,08 = 11,42$
- Cargo por emisión sin IVA: $9 / 1,16 = 7,76$
- IVA cargo por emisión: $16\% \times 7,76 = 1,24$
- Importe Barcelona-Madrid sin IVA: $268,69 - 163,08 - 7,76 = 97,85$
- IVA Barcelona-Madrid: $7\% \times 97,85 = 6,85$

2. Contabilización.

Cuenta	Factura billetes de AVE	Debe	Haber
624	Transportes	268,69	
4720	IVA soportado, 7% (11,42 + 6,85)	18,27	
4721	IVA soportado, 16%	1,24	
410	Acreedores por prestación de servicios		288,20

Cuenta	Pago factura billetes de AVE	Debe	Haber
410	Acreedores por prestación de servicios	288,20	
57-	Tesorería		288,20

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

ACTIVOS FINANCIEROS: ACTIVOS FINANCIEROS PARA NEGOCIAR

ENUNCIADO

La sociedad «PP» adquiere en el ejercicio X1, con ánimo especulativo, acciones de la cotizada «QQ», abonando por ellas 1.000 u.m., más 10 u.m. de gastos propios de la transacción.

Al cierre del ejercicio X1 el valor razonable de las acciones de «QQ» asciende a 1.250 u.m.

En enero de X2 se adquiere por «PP» un importante paquete de acciones que le otorga el control de «QQ». Ello supone un desembolso de 15.000 u.m. más 75 u.m. por los gastos.

Al cierre del ejercicio X2 el valor razonable de las acciones de «QQ» asciende a 17.000 u.m.

Durante el ejercicio X1 la compañía «PP» hizo en su contabilidad las anotaciones siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	1.000	
669	Otros gastos financieros	10	
57	Tesorería		1.010

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	250	
763	Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable		250

Por lo que se refiere a las anotaciones en X2, fueron:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	15.000	
669	Otros gastos financieros	75	
57	Tesorería		15.075

Código	Cuenta	Debe	Haber
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	750	
763	Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable		750

Dado que las cuentas anuales de «PP» correspondientes al ejercicio X2 fueron sometidas a auditoría externa, indique cuáles serían los apuntes por ajustes/reclasificaciones que, en su caso, propondría el auditor externo de acuerdo con la normativa contable en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

Dichos apuntes, de ser precisos, adoptarían el formato de asiento de libro diario. Se valorará el uso de apuntes en negativo cuando ello mejore la calidad de la información contable.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

Los apuntes contables realizados por la empresa «PP» en el año X1, teniendo en cuenta que la adquisición de las acciones de la sociedad cotizada «QQ» se realizó con ánimo especulativo, son correctos, puesto que la inversión se debió calificar en la categoría de *Activos financieros mantenidos para negociar*, cuyo tratamiento contable coincide con el realizado por la empresa «PP» en el mencionado ejercicio.

Así, la *NRV 9.ª 2.3.1, Valoración inicial*, establece que:

«Los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán inicialmente por el valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio».

En este sentido, procedió la empresa «PP» en el año X1, al contabilizar la inversión en una cuenta de corto plazo, la 540, *Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio* e imputar los gastos de transacción a una cuenta de gastos, en concreto, la cuenta 669, *Otros gastos financieros*.

La misma *NRV* establece en el epígrafe 2.3.2, *Valoración posterior*:

«Los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio».

Se procedió de forma igualmente correcta al cierre del ejercicio, puesto que la empresa ajustó la inversión a su valor razonable, imputando a beneficios el incremento de valor, por importe de 250 (1.250 – 1.000).

En enero de X2 se adquiere un paquete de acciones tal que la sociedad «PP» pasa a tener el control de la sociedad «QQ», por lo que la participación debe ser calificada en la categoría de *Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas*, cuyo tratamiento contable establece la *NRV 9.ª 2.5*.

«2.5.1. *Valoración inicial*.

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante, si existiese una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación».

De lo anterior se desprende que el paquete de acciones adquirido en enero de X2 se debió contabilizar por su coste más los costes incurridos, es decir, por $15.000 + 75 = 15.075$, en una cuenta 2404, *Participaciones a largo plazo en empresas del grupo*.

Y por lo que se refiere a la inversión anterior, se debió de reclasificar como participación en empresa del grupo por su valor contable, puesto que al haber pasado la inversión a ser calificada como participación en empresa del grupo en enero de X2, su valor razonable a esa fecha coincidirá prácticamente con su valor contable-razonable de cierre de X1.

A la vista de los apuntes realizados por la empresa en el año X2, la empresa no ha hecho nada de lo anteriormente comentado, sino que ha seguido considerando la inversión como mantenida para negociar.

Los ajustes propuestos son:

Cuenta	Ajuste correspondiente a la adquisición	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	15.075,00	
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		15.000,00
669	Otros gastos financieros		75,00

El ajuste anterior se podría realizar de la siguiente manera, a través de apuntes en negativo:

Cuenta	Ajuste correspondiente a la adquisición	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	15.075,00	
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	-15.000,00	
669	Otros gastos financieros	-75,00	

Cuenta	Ajuste correspondiente a la inversión anterior	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	1.250,00	
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		1.250,00

O bien, a través de apuntes en negativo:

Cuenta	Ajuste correspondiente a la inversión anterior	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	1.250,00	
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	-1.250,00	

Tras los ajustes anteriores, la participación queda registrada por 16.325, que se considera coste de la participación.

La mencionada *NRV 9.ª* establece en el epígrafe 2.5.2. *Valoración posterior*:

«Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro, para lo que se considerará el importe recuperable».

En consecuencia, las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas no se ajustan a cierre del ejercicio a su valor razonable, como ha hecho la empresa «PP», por lo que procederá efectuar el siguiente asiento:

Cuenta	Ajuste por valor razonable	Debe	Haber
763	Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable	750,00	
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		750,00

O bien, con apuntes negativos.

Cuenta	Ajuste correspondiente a la inversión anterior	Debe	Haber
5400	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	-750,00	
763	Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable		-750,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

SUBVENCIONES OFICIALES DE CAPITAL

ENUNCIADO

La sociedad «SSS» recibió en el año X4 una subvención de capital por 20.000 u.m. para financiar la adquisición de unas instalaciones cuyo precio de compra al contado, a principios de junio, fue de 60.000 u.m. y cuya vida útil se estima en 10 años. Las instalaciones estaban listas para ser usadas el 1 de julio. El tipo impositivo a efectos del Impuesto sobre Sociedades es el 30 por 100 y ha sido aplicado sobre una base imponible positiva.

La contabilidad de «SSS» muestra, entre otros, los apuntes siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	60.000	
57	Tesorería		60.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	20.000	
746	Subvenciones oficiales de capital transferidas al resultado		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	3.000	3.000
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		

Dado que las cuentas anuales de «SSS» correspondientes al ejercicio X4 fueron sometidas a auditoría externa, indique cuáles serían los apuntes por ajustes/reclasificaciones que, en su caso, propondría el auditor externo de acuerdo con la normativa contable en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

Dichos apuntes, de ser precisos, adoptarían el formato de asiento de libro diario. Se valorará el uso de apuntes en negativo cuando ello mejore la calidad de la información contable.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

De las subvenciones se ocupa la *NRV 18.ª*, *Subvenciones, donaciones y legados*, en los siguientes epígrafes:

1.1. Reconocimiento.

Las subvenciones no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención.

1.3. Criterios de imputación a resultados.

La imputación a resultados de las subvenciones que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

Cuando se concedan para adquirir activos se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos.

De lo anterior se deduce que las subvenciones que financian activos se han de registrar inicialmente como ingresos de patrimonio y no como ingresos del ejercicio, como ha efectuado la empresa «SSS».

Cuenta	Ajuste correspondiente al reconocimiento inicial de la subvención	Debe	Haber
746	Subvenciones oficiales de capital transferidas al resultado	20.000,00	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		20.000,00

O bien, con apuntes negativos.

Cuenta	Ajuste correspondiente al reconocimiento inicial de la subvención	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		20.000,00
746	Subvenciones oficiales de capital transferidas al resultado		- 20.000,00

Pero además, se habrá de contabilizar el pasivo por el efecto impositivo (obligación presente para cuya cancelación la empresa se habrá de desprender de recursos económicos) que representa el que la subvención se irá incorporando a la base imponible a medida que se vaya imputando contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias, por lo que en el futuro la empresa tendrá que pagar más, o le devolverán menos, por el Impuesto de Sociedades, encontrándonos ante una diferencia temporaria imponible.

Cuenta	Efecto impositivo	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido ($30\% \times 20.000$)	6.000,00	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		6.000,00

Al cierre del ejercicio procede imputar como ingreso del ejercicio la parte proporcional a la amortización efectuada, para lo cual se habrán de transferir ingresos de patrimonio a resultados:

Cuenta	Transferencia a resultados	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital ($20.000 / 10 \times 6/12$)	1.000,00	
746	Subvenciones oficiales de capital transferidas al resultado		1.000,00

Los ingresos transferidos a la cuenta de pérdidas y ganancias van a pasar a formar parte de la base imponible de este ejercicio, por lo que se habrá de disminuir el pasivo diferido en el mismo importe, el cual pasará a formar parte del impuesto corriente del ejercicio.

Cuenta	Efecto impositivo	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	300,00	
8301	Impuesto diferido ($30\% \times 1.000$)		300,00

Por último, procederá regularizar las cuentas de los grupos 8 y 9 contra la cuenta 130, *Subvenciones oficiales de capital*:

Cuenta	Efecto impositivo	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	20.000,00	
840	Transferencias de subvenciones oficiales de capital		1.000,00
8301	Impuesto diferido		5.700,00
130	Subvenciones oficiales de capital		13.300,00

Una vez efectuados los ajustes y anotaciones anteriores, las cuentas y los saldos relativos a la subvención que figurarán en balance son:

Patrimonio neto:

130, Subvenciones oficiales de capital 13.300

Pasivo no corriente:

479, Pasivos por diferencias temporarias imponibles 5.700

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

PASIVOS FINANCIEROS: PRÉSTAMOS Y PARTIDAS A PAGAR

ENUNCIADO

La constructora «TRIBUNAL, SA» recibe de un proveedor habitual que le suministra ladrillos una oferta consistente, en cuanto a generalidades, en: i) La adquisición inmediata de un importante volumen de género, ii) El precio sería un 30 por 100 inferior al habitual hasta ahora, iii) El pago podría hacerse fraccionado.

Aunque «TRIBUNAL, SA», ha disminuido sensiblemente su actividad y deberá almacenar los ladrillos durante más de un año, a la vista de las condiciones de la operación, decide firmar el contrato el día 26 de septiembre de X8. La compra ascenderá a 3.000.000 u.m. y se pagará en tres plazos iguales con vencimiento los días 26 de septiembre de X9, 26 de marzo de X10 y 26 de junio de X10.

«TRIBUNAL, SA», ha anotado en su libro diario los apuntes siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	3.000.000	
420	Proveedores con vencimiento a largo plazo		3.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
31	Materias primas	3.000.000	
611	Variación de existencias de materias primas		3.000.000

En el sector, a aplazamientos como el comentado suele aplicarse un interés del 7 por 100 anual.

Dado que las cuentas anuales de «TRIBUNAL, SA», correspondientes al ejercicio X8 fueron sometidas a auditoría externa, indique cuáles serían los apuntes por ajustes/reclasificaciones que, en su caso, propondría el auditor externo de acuerdo con la normativa contable en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

Dichos apuntes, de ser precisos, adoptarían el formato de asiento de libro diario. Se valorará el uso de apuntes en negativo cuando ello mejore la calidad de la información contable.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

La NRV 9.^a 3.1, *Débitos y partidas a pagar*, establece:

«3.1.1. Valoración inicial.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría (las deudas no comerciales se incluyen) se valorarán inicialmente por el valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles».

«3.1.2. Valoración posterior.

Los pasivos 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».

$$\begin{aligned} \text{Valor actual} &= \text{Valor razonable de la contraprestación recibida} = \\ &= 1.000.000 / (1 + 0,07) + 1.000.000 / (1 + 0,07)^{18/12} + 1.000.000 / (1 + 0,07)^{21/12} = \\ &= 934.579,44 + 903.492,05 + 888.338,30 = 2.726.409,79 \end{aligned}$$

De lo anterior se deduce que el valor correspondiente a la existencia adquirida es de 2.726.409,79, correspondiendo el resto, hasta los 3.000.000, al coste de la financiación obtenida del proveedor.

Coste de la financiación recibida: $3.000.000 - 2.726.409,79 = 273.590,21$

Cuenta	Ajuste correspondiente a la adquisición	Debe	Haber
420	Proveedores con vencimiento a largo plazo	3.000.000,00	
601	Compras de materias primas		3.000.000,00

O bien, con apuntes negativos:

Cuenta	Ajuste correspondiente a la adquisición	Debe	Haber
420	Proveedores con vencimiento a largo plazo		-3.000.000,00
601	Compras de materias primas	-3.000.000,00	

Cuenta	Asiento correspondiente a la adquisición	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	2.726.409,79	
400	Proveedores		934.579,44
420	Proveedores con vencimiento a largo plazo		1.791.830,35

Al cierre del ejercicio corresponde contabilizar los intereses devengados correspondientes a los 96 días transcurridos, así como regularizar las existencias finales de materias primas por su precio de adquisición.

Intereses devengados por la totalidad de la deuda:

$$2.726.409,79 \times [(1 + 0,07)^{96/365} - 1] = 48.951,13$$

Intereses devengados por la deuda a corto:

$$934.579,44 \times [(1 + 0,07)^{96/365} - 1] = 16.779,84$$

Cuenta	Intereses devengados	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	48.951,13	
400	Proveedores		16.779,84
420	Proveedores con vencimiento a largo plazo		32.171,29

Cuenta	Ajuste regularización de existencias finales	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	3.000.000,00	
31-	Materias primas		3.000.000,00

O bien, con apuntes negativos:

Cuenta	Ajuste regularización de existencias finales	Debe	Haber
31-	Materias primas	-3.000.000,00	
611	Variación de existencias de materias primas		-3.000.000,00

Cuenta	Regularización de existencias finales	Debe	Haber
31-	Materias primas	2.726.409,79	
611	Variación de existencias de materias primas		2.726.409,79

CASO PRÁCTICO NÚM. 6

CERTIFICACIONES DE OBRA DE UNA COMPAÑÍA CONSTRUCTORA

ENUNCIADO

A continuación se le facilita la factura que, con base en la oportuna certificación de obra, una compañía constructora, o contratista, ha emitido a un cliente suyo dedicado a la promoción inmobiliaria.

SE PIDE:

1. Completar la factura con las cinco cifras que faltan.
2. Apunte contable que procedería hacerse en el diario de la constructora a la emisión de la factura.
3. Apunte contable que procedería hacerse en el diario de la inmobiliaria a la recepción de la factura.



TOLEDANO CONSTRUCCIONES, SL

Certificación núm.: once
 Fecha: 1 de septiembre de 2008
 Factura núm.: C-053/08

Propiedad: Promoción Inmobiliaria Gaip, SA - CIF: A-87484301
 Obra: 22 viviendas unifamiliares C/ Vitoria núm. 2, 28757- Charilla (Madrid)
 Dirección facultativa: D. Ramón Martín y D. José Carlos Vela

Fecha contrato	Fecha iniciación obra	Fecha fin obra	Presupuesto inicial Presupuesto reformado
8-10-2007	16-10-2007	15-5-2009	2.100.000 euros

Conceptos	Importes (euros)
Importe a origen	1.628.835,66
Certificación anterior	1.489.893,72
Importe certificación once	
Retención garantía 5%	
Resta	
IVA 7%	
Total	

La empresa constructora La Dirección Facultativa La propiedad

Toledano Construcciones, SL R. Martín , J.C. Vela P. I. Gaip, SA

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 6

1. Completar la factura con las cifras que faltan.

Conceptos		Importes (euros)
Importe a pagar		1.628.835,66
Certificación anterior		1.489.893,72
	Importe certificación once	138.941,94
	Retención garantía 5%	- 6.947,10
	Resto	131.994,84
	IVA 7%	9.725,94
	Total	141.720,78

- Importe certificación once: $1.628.835,66 - 1.489.893,66 = 138.941,94$
- Retención garantía 5%: $0,05 \times 138.941,94 = 6.947,10$
- Resto: $138.941,94 - 6.947,10 = 131.994,84$
- IVA 7%: $0,07 \times 138.941,94 = 9.725,94$
- Total: $131.994,84 + 9.725,94 = 141.720,78$

La disposición *quinta*, *Desarrollos normativos en materia contable*, del Plan General de Contabilidad en vigor, aprobado por **Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre**, establece:

«Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad».

En base a lo anterior, en la contabilización de la factura emitida por «TOLEDANO CONSTRUCCIONES, SL» y recibida por «INMOBILIARIA GAIP», se van a utilizar, respectivamente, las siguientes adaptaciones sectoriales:

- Plan General de Contabilidad adaptado a las Empresas Constructoras, de Orden de 27 de enero de 1993, y
- Plan General de Contabilidad adaptado a las Empresas Inmobiliarias, de Orden de 28 de diciembre de 1994.

2. Apunte contable que procedería hacerse en el diario de la constructora a la emisión de la factura.

Las cuentas a utilizar desarrolladas en el plan sectorial mencionado son:

700, Obra ejecutada y certificada.

Obra ejecutada en el ejercicio y certificada en el mismo.

430, Clientes.

Importe de las certificaciones de obra o facturas emitidas por obra ejecutada.

Cuenta	Emisión de la factura	Debe	Haber
430-	Clientes, «INMOBILIARIA GAIP»	141.720,78	
430-	Clientes, «INMOBILIARIA GAIP», retenciones por garantía	6.947,10	
700	Ingresos por obra ejecutada y certificada		138.941,94
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		9.725,94

3. Apunte contable que procedería hacerse en el diario de la inmobiliaria a la recepción de la factura.

En la contabilización de la factura recibida, se van a utilizar las siguientes cuentas desarrolladas en el plan sectorial:

606, Certificaciones de obra y gastos de promociones en curso.

Se cargará por el importe de las obras y servicios que, realizados por terceros, formen parte del coste de las promociones.

404, Contratistas.

Se abonará, a la vista de la certificación, por la recepción «a conformidad» de las obras y trabajos de los contratistas, con cargo, generalmente, a la cuenta 606.

Cuenta	Recepción de la factura	Debe	Haber
60-	Certificaciones de obra y gastos de promociones en curso	138.941,94	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	9.725,94	
404	Contratistas, «TOLEDANO CONSTRUCCIONES»		141.720,78
404	Contratistas, «TOLEDANO CONSTRUCCIONES», retenciones por garantía		6.947,10

CASO PRÁCTICO NÚM. 7

FUSIÓN DE DOS SOCIEDADES: OBTENCIÓN DEL BALANCE DE SITUACIÓN

ENUNCIADO

La mercantil «CUBE, SA» se constituye en el ejercicio N con aportaciones de sus socios que desembolsan 4.400.000 euros de capital social. Posteriormente se contrata un préstamo, con la garantía personal de aquellos, de 7.500.000 euros, con el objetivo de adquirir la totalidad de las acciones de otra compañía denominada «CEMEN, SA». La operación de compra se materializa pagándose por los títulos mencionados la suma de 11.200.000 euros. Los intereses y demás gastos sociales hacen que el saldo de pérdidas y ganancias de N ofrezca un saldo (pérdida) de 500.000 euros. El saldo de tesorería coincide con el que se precise para cuadrar el balance de situación.

Por su parte, la sociedad «CEMEN, SA» ofrece el siguiente balance de situación cuando termina N, en euros:

Activo	Euros	Pasivo	Euros
Activos varios	30.000.000	Fondos propios	4.400.000
		Deudas hipotecarias	25.600.000
Total activo	30.000.000	Total pasivo	30.000.000

SE PIDE:

1. Balance de situación de «CUBE, SA», a final de N.
2. La dirección del grupo desea conocer la imagen de este si se representase por el balance resultante de una hipotética fusión a comienzos de N+1 de «CUBE» con «CEMEN», siendo esta última la absorbente.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 7

1. Balance de situación de «CUBE, SA», a final de N.

El activo lo forman:

- La participación en la sociedad «CEMEN», que por tratarse de una empresa del grupo figurará por su importe recuperable, que se supone coincide con el precio de adquisición.

- La Tesorería, que se obtiene por diferencia para cuadrar el balance, según establece el propio enunciado.

El pasivo está constituido únicamente por el préstamo obtenido, con garantía personal de los socios.

Por último, el patrimonio neto lo representan el capital de constitución minorado en las pérdidas del ejercicio N.

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	11.200.000	Capital social	4.400.000
Tesorería	200.000	– Resultado del ejercicio	–500.000
		Préstamo	7.500.000
Total	11.400.000	Total	11.400.000

2. Balance de situación de «CEMEN», a comienzos de N+1, si se realizase una hipotética fusión entre ambas sociedades, siendo «CEMEN» la absorbente.

La *NRV 21.^a*, *Operaciones entre empresas del grupo*, establece en el epígrafe 2.2, *Operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio*:

«En las operaciones de fusión entre empresas del grupo, en las que el objeto sea un negocio, en las que intervenga la empresa dominante del mismo, y su dependiente, 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».

En las cuentas anuales consolidadas del grupo procedería realizar la eliminación inversión-fondos propios, que en el caso que nos ocupa implicaría eliminar la participación que posee «CUBE» de «CEMEN», por 11.200.000, contra los fondos propios de «CEBAN», que ascienden a 4.400.000, surgiendo al ser superior el precio de adquisición un fondo de comercio por la diferencia de 6.800.000.

De lo que se deduce que el balance de «CEMEN», si se absorbiese a «CUBE» a principios de N+1 sería:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Activos varios	30.000.000	Fondos propios	4.400.000
Fondo de comercio	6.800.000	– Resultado del ejercicio	–500.000
Tesorería	200.000	Deudas hipotecarias	25.600.000
		Préstamo	7.500.000
Total	37.000.000	Total	37.000.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 8

OBTENCIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS AL CIERRE DEL EJERCICIO: BALANCE DE SITUACIÓN, CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS Y ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

ENUNCIADO

En relación con sus cuentas correspondientes al ejercicio terminado el 31 de marzo de 2009 la mercantil «DORTU, SA», facilita las siguientes rúbricas y saldos, en miles de euros:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Ingresos ordinarios	380.621	Clientes y otras cuentas a cobrar	109.960
Impuesto sobre las ganancias	9.620	Provisiones para otros pasivos y gastos	
Terrenos y construcciones	59.469	vencimiento a corto plazo	1.604
Capital social	82.965	Ingresos financieros netos	8.925
Reducción de existencias de productos terminados y en curso	5.887	Provisiones por reestructuración, vencimiento largo plazo	317
Proveedores y otras cuentas a pagar	92.040	Créditos a empresas del grupo vencimiento a corto plazo	4.841
Créditos a empresas del grupo vencimiento a largo plazo	147.687	Obligaciones con el personal vencimiento a largo plazo	5.285
Materias primas y materiales para el consumo utilizados	216.091	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	632
Prima de emisión	40.927	Acreedores por arrendamiento financiero	
Diferencias temporarias deducibles	5.119	vencimiento a largo plazo	2.299
Gasto por prestaciones a los empleados	75.256	Efectivo y equivalentes al efectivo	2.466
Pasivos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación	4.121	Anticipos recibidos por ventas vencimiento a largo plazo	582
Acciones propias	8.884	Pasivos por impuestos corrientes	9.405
Amortizaciones dotadas	7.033	Otros gastos de explotación	54.911
Imposiciones a largo plazo	897	Ganancias acumuladas en ejercicios cerrados	98.731
Cargos de pérdidas por deterioro del valor del inmovilizado	5.033	Existencias	38.565
		Aportaciones de socios	23.699
		Otras ganancias en inmovilizado	830

El capital social y la prima de emisión no han variado su saldo desde 31 de marzo de 2007. En julio de 2007 se vendieron acciones propias contabilizadas en 610. El beneficio de los ejercicios terminados en 31 de marzo de 2008 y 2009 ascendió a 13.005 (se destinaron íntegramente a reservas) y 16.545, respectivamente. Los socios aportaron 1.216, en agosto de 2007, y 2.292 en diciembre de 2008.

Con la información precedente debe elaborarse, en el respectivo modelo normal previsto por el Plan General de Contabilidad:

1. Balance de situación de «DORTU, SA», a 31 de marzo de 2009 desglosando hasta el nivel de números romanos.

2. Cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio finalizado el 31 de marzo de 2009 desglosando hasta el nivel de números árabes.
3. Estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio finalizado el 31 de marzo de 2009 con las cifras comparativas del ejercicio precedente.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 8

I. Balance de situación de «DORTU, SA», a 31 de marzo de 2009.

Balance de situación «DORTU, SA», a 31 de marzo de 2009			
A) ACTIVO NO CORRIENTE	213.172	A) PATRIMONIO NETO	253.983
II. Inmovilizado material	59.469	A-1) Fondos propios	253.983
Terrenos y construcciones	59.469	I. Capital	82.965
IV. Inversiones en empresas del grupo a largo plazo	147.687	II. Prima de emisión	40.927
Créditos empresas grupo	147.687	III. Reservas	98.731
V. Inversiones financieras a largo plazo	897	IV. (Acciones propias)	(8.884)
Imposiciones a largo plazo	897	VI. Aportaciones de socios	23.699
VI. Activos por impuesto diferido	5.119	VII. Resultado del ejercicio	16.545
Diferencias temporarias deducibles	5.119		
B) ACTIVO CORRIENTE	156.464	B) PASIVO NO CORRIENTE	8.483
II. Existencias	38.565	I. Provisiones a largo plazo	5.602
Existencias	38.565	Obligaciones con el personal	5.285
III. Deudoras comerciales	110.592	Provisiones por reestructuración	317
Clientes y otras cuentas a cobrar	109.960	II. Deudas a largo plazo	2.881
H. ^a P. ^a , deudora por devolución	632	Acreeedores arrendamiento financiero	2.299
IV. Inversiones en empresas del grupo a corto plazo	4.841	Anticipos recibidos por ventas	582
Créditos empresas del grupo	4.841		
VII. Efectivo y equivalentes	2.466		
Efectivo y equivalentes al efectivo	2.466		
		C) PASIVO CORRIENTE	107.170
		II. Provisiones a corto plazo	1.604
		Provisiones por otros pasivos	1.604
		III. Deudas a corto plazo	4.121
		Pasivos por derivados	4.121
		V. Acreeedores comerciales	101.445
		Proveedores y otras cuentas a pagar	92.040
		Pasivos por impuestos corrientes	9.405
TOTAL ACTIVO (A + B)	369.636	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	369.636

II. Cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio finalizado a 31 de marzo de 2009.

	Año 2009	Año 2008
A) OPERACIONES CONTINUADAS		
1. Importe neto de la cifra de negocios	380.621	
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	(5.887)	
4. Aprovisionamientos	(216.091)	
6. Gastos de personal	(75.256)	
7. Otros gastos de explotación	(54.911)	
8. Amortización del inmovilizado	(7.033)	
11. Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado	(4.203)	
A.1) Resultado de explotación	17.240	
12. Ingresos financieros netos	8.925	
A.2) Resultado financiero	8.925	
A.3) Resultado antes de impuestos	26.165	
17. Impuesto sobre beneficios	(9.620)	
A.4) Resultado del ejercicio procedente de operaciones continuadas	16.545	13.005

III. Estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio finalizado el 31 de marzo de 2009.*A) Estado de ingresos y gastos reconocidos.*

	Año 2009	Año 2008
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	16.545	13.005
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	–	–
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	–	–
Total de ingresos y gastos reconocidos (A + B + C)	16.545	13.005

B) Estado total de cambios en el patrimonio neto.

B) ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO							
Conceptos	Capital social Escriturado	Prima de emisión	Reservas	(Acciones y participaciones en patrimonio propias)	Otras aportaciones de los socios	Resultado del ejercicio	TOTAL
A. SALDO FINAL MARZO AÑO 2007	82.965	40.927	85.726	-9.494	20.191		220.315
I. Ajustes por cambios de criterio 2007 y anteriores							
II. Ajustes por errores 2007 y anteriores							
B. SALDO AJUSTADO INICIO ABRIL 2007	82.965	40.927	85.726	-9.494	20.191		220.315
I. Total ingresos y gastos reconocidos						13.005	13.005
II. Operaciones con socios o propietarios							
1. Aumentos de capital							
2. (Reducciones de capital)							
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, condonaciones de deudas)							
4. (Distribución de resultados)							
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas)							
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios							
7. Otras operaciones con socios o propietarios					1.216		1.216
III. Otras variaciones del patrimonio neto							
C. SALDO FINAL MARZO AÑO 2008	82.965	40.927	85.726	-9.494	21.407	13.005	234.536
I. Ajustes por cambios de criterio 2008							
II. Ajustes por errores 2008							
D. SALDO AJUSTADO INICIO ABRIL 2008	82.965	40.927	85.726	-9.494	21.407	13.005	234.536
I. Total ingresos y gastos reconocidos						16.545	16.545
II. Operaciones con socios o propietarios							
1. Aumentos de capital							
2. (Reducciones de capital)							
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión obligaciones, condonaciones de deudas)							
4. (Distribución de resultados)			13.005			-13.005	0
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas)				610			610
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios							
7. Otras operaciones con socios o propietarios					2.292		2.292
III. Otras variaciones del patrimonio neto							
E. SALDO FINAL DEL AÑO 2009	82.965	40.927	98.731	-8.884	23.699	16.545	253.983

CASO PRÁCTICO NÚM. 9

CONTABILIDAD DE OPERACIONES DIVERSAS: ANTIPOOS DE CLIENTES, VENTAS, PRESTACIÓN DE SERVICIOS, COMPRAS Y TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS

ENUNCIADO

La compañía «mTW, SL», desarrolla *software* especializado y, vinculada a esta actividad, realiza cualquier otra función que sea precisa para atender a sus clientes, generalmente grandes empresas (bancos, operadores de telefonía móvil, hipermercados, etc.).

El Banco «ATLANTERRA, SA», cursa un pedido a «mTW, SL», con la finalidad de disponer en su red de oficinas (en términos generales, puntos de venta) de pantallas para mostrar a su clientela mensajes comerciales que van cambiando de acuerdo con las especificaciones programadas. «mTW, SL», se ocupa no solo de preparar los programas informáticos adecuados sino también, subcontratando a otras empresas, del suministro a cada oficina o punto de venta de las pantallas y ordenadores precisos y de la instalación correspondiente.

A continuación, se esquematizan los principales hitos del contrato cuya ejecución se extenderá a 10 meses de dos ejercicios económicos consecutivos:

- a) La sociedad «mTW, SL» recibe el pedido de Banco «ATLANTERRA, SA», que implica:
 1. Suministrar a numerosas oficinas bancarias unos determinados equipos con el *software* oportuno.
 2. Proceder a la instalación correspondiente.
- b) «mTW, SL» a su vez, contrata con sus proveedores los equipos a servir e instalaciones a efectuar y les facilita relación de las oficinas bancarias. Los equipos van directamente de los proveedores a las oficinas bancarias.
- c) «mTW, SL», emite, y cobra anticipadamente, una factura contra los servicios centrales de Banco «ATLANTERRA, SA», por el importe total de los equipos, y *software* pertinente, que se suministrarán e instalarán a lo largo de varios meses.
- d) Cada oficina paga por anticipado, mediante transferencia bancaria, el coste de su instalación exclusivamente (los servicios centrales del banco pagan el equipo con el *software*).
- e) A medida que se recibe el cobro de cada oficina, «mTW, SL» emite y envía la factura de la instalación contra dicha oficina y comunica a sus proveedores que pueden proceder al suministro e instalación.
- f) Una vez efectuado el suministro e instalación en una oficina bancaria, su responsable firma un documento de conformidad que es enviado en tiempo real a «mTW, SL».
- g) Los proveedores emiten contra «mTW, SL», tantas facturas (equipos más instalación) como puntos de venta y a medida que van ejecutando.

SE PIDE:

Diseñar el sistema de asientos tipo, de libro diario, para el reflejo adecuado por «mTW, SL», de las operaciones anteriores indicando claramente en cada asiento a qué hito, transacción contable u operación corresponde.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 9

El primer asiento a efectuar por «mTW, SL», corresponde al cobro de la factura emitida contra los servicios centrales de Banco «ATLANTERRA, SA», por el importe total de los equipos y *software* pertinente, que al ser suministrados e instalados a lo largo de los próximos diez meses, constituyen un anticipo a cuenta de futuras ventas y prestaciones de servicios.

Cuenta	Cobro de los equipos y <i>software</i>	Debe	Haber
57-	Tesorería	–	
438	Anticipos de clientes		–
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		–

A continuación se van a presentar los asientos a realizar para cada oficina.

En primer lugar, la oficina a la que se va a proceder a realizar la instalación de los equipos y el *software* pertinente, efectúa un anticipo correspondiente al coste de la instalación:

Cuenta	Cobro de la instalación de cada oficina	Debe	Haber
57-	Tesorería	–	
438	Anticipos de clientes		–
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		–

Una vez recibida la conformidad del suministro e instalación por parte de la oficina, «mTW, SL» contabilizará los ingresos, cobrados por anticipado, correspondientes el primero a la venta de equipos y *software* y el segundo a la instalación de los mismos:

Cuenta	Ingresos de venta de equipos y <i>software</i>	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	–	
700	Venta de equipos y <i>software</i>		–

Cuenta	Ingresos de instalación	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	–	
705	Ingresos por instalación de equipos		–

Simultáneamente, los proveedores emiten factura contra «mTW, SL», por los equipos, *software* e instalaciones realizadas en la oficina, por lo que se contabilizará el gasto correspondiente, utilizándose la cuenta 600 para la compra de los equipos y la cuenta 607 para los trabajos de instalación realizados:

Cuenta		Debe	Haber
600	Compras de equipos	–	
607	Trabajos realizados por otras empresas	–	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	–	
400	Proveedores		–

CASO PRÁCTICO NÚM. 10

ACTIVOS FINANCIEROS: INVERSIONES MANTENIDAS HASTA EL VENCIMIENTO

ENUNCIADO

«ACIF, SL» ha generado abundantes recursos financieros en los últimos ejercicios y, a la vista de la situación del mercado inmobiliario, su consejo de administración ha resuelto adquirir un inmueble e instalar en él sus oficinas, ahora sitas en uno alquilado. No obstante, la inversión no se hará, al menos, hasta que transcurran dos años, puesto que el consejo entiende que es lo más idóneo de acuerdo con la evolución previsible de los precios en el mercado de compraventa de oficinas. En este marco, y para rentabilizar la tesorería disponible, se decide suscribir, con fecha 1-5-X5, 10.000 obligaciones emitidas por la «Caja de Ahorros Alcalaína». Los datos más relevantes de la operación son: el vencimiento se producirá el 31-7-X7; el nominal es de 500 u.m. por título, su emisión es al 98 por 100 y el reembolso al 101 por 100; trimestralmente se devenga y abona un interés nominal anual del 5 por 100; la retención fiscal es del 20 por 100; los costes de la transacción fueron de 2.500 u.m.

Durante el ejercicio X5 la contabilidad de «ACIF, SL» ha registrado, en relación con los hechos descritos, los apuntes siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	4.900.000	
57	Tesorería		4.900.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios	2.500	
57	Tesorería		2.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	62.500	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		62.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	44.444,44	
761	Ingresos de valores representativos de deuda [(5.050.000 – 4.900.000)/27] × 8 = 44.444,44		44.444,44

Dado que las cuentas anuales de «ACIF, SL», correspondientes al ejercicio X5 fueron sometidas a auditoría externa, indique cuáles serían los apuntes por ajustes/reclasificaciones que, en su caso, propondría el auditor externo de acuerdo con la normativa contable en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

Dichos apuntes, de ser precisos, adoptarían el formato de asiento de libro diario. Se valorará el uso de apuntes en negativo cuando ello mejore la calidad de la información contable.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 10

En relación con la inversión en activos financieros (valores representativos de deuda) realizada por «ACIF, SL», se habrá de establecer en primer lugar en qué categoría procede clasificarla, para lo cual se habrá de atender a la intención de la inversión, que en este caso no es otro que rentabilizar la tesorería disponible hasta dentro de dos años, momento en el que se producirá el reembolso de los títulos, por lo que parece razonable suponer que la inversión se ha de calificar como *Inversión mantenida hasta el vencimiento*, puesto que cumple todas las condiciones exigidas por la NRV 9.ª 2.2:

«Se pueden incluir en esta categoría los valores representativos de deuda, con fecha de vencimiento fijada (31-7-X7), cobros de cuantía determinada o determinable (ocho cupones trimestrales de 62.500 y reembolso de 5.050.000 a vencimiento), que se negocian en un mercado activo (se supone que así es) y que la empresa tenga la intención efectiva y la capacidad de conservarlos hasta su vencimiento (como así es efectivamente).

2.2.1. Valoración inicial.

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán inicialmente 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».

Por lo tanto, procederá efectuar un ajuste por los costes de transacción que la empresa ha contabilizado como gastos del ejercicio, cuando su tratamiento correcto es el de mayor valor de la inversión.

Cuenta	Ajuste por los costes de transacción	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	2.500,00	
629	Otros servicios		2.500,00

O bien, con apuntes negativos.

Cuenta	Ajuste correspondiente a la inversión anterior	Debe	Haber
629	Otros servicios	-2.500,00	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	2.500,00	

«2.2.2. Valoración posterior.

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento 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».

En primer lugar se habrá de proceder al cálculo del tipo de interés efectivo (trimestral), a través de la siguiente igualdad financiera:

$$4.902.500 = 62.500 / (1 + ie) + 62.500 / (1 + ie)^2 + 62.500 / (1 + ie)^3 + 62.500 / (1 + ie)^4 + 62.500 / (1 + ie)^5 + 62.500 / (1 + ie)^6 + 62.500 / (1 + ie)^7 + 62.500 / (1 + ie)^8 + 5.050.000 / (1 + ie)^8$$

$$ie = 1,5885\% \text{ (interés efectivo trimestral)}$$

Período	Coste amortizado	Interés	Cobro	Inversión
31-7-X5	4.902.500,00	77.876,21	62.500,00	15.376,21
31-10-X5	4.917.876,21	78.120,46	62.500,00	15.620,46
31-1-X6	4.933.496,67	78.368,60	62.500,00	15.868,60
30-04-X6	4.949.365,27	78.620,67	62.500,00	16.120,67
31-7-X6	4.965.485,94	78.876,74	62.500,00	16.376,74
31-10-X6	4.981.862,68	79.136,89	62.500,00	16.636,89
31-1-X7	4.998.499,57	79.401,16	62.500,00	16.901,16
30-4-X7	5.015.400,73	79.669,64	62.500,00	17.169,64
31-7-X7	5.032.570,37	79.929,63	62.500,00	17.429,38
31-7-X7	5.050.000,00	-	5.050.000,00	

Los ajustes se van a realizar eliminando, en primer lugar, el asiento efectuado, bien dándole la vuelta, bien con apuntes negativos, para a continuación realizar los asientos correctos:

Cuenta	Anulación del asiento correspondiente al cupón de 31-7-X5	Debe	Haber
761	Ingresos de valores representativos de deuda	62.500,00	
57-	Tesorería		62.500,00

O bien, con apuntes negativos.

Cuenta	Anulación del asiento correspondiente al cupón de 31-7-X5	Debe	Haber
57-	Tesorería	- 62.500,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		- 62.500,00

Cuenta	Cupón 31-7-X5	Debe	Haber
57-473	Tesorería	50.000,00	
251	H. ^a P. ^a , retenciones y pagos a cuenta (0,20 × 62.500)	12.500,00	
761	Valores representativos de deuda a largo plazo	15.376,21	
	Ingresos de valores representativos de deuda		77.876,21

Cuenta	Anulación del asiento correspondiente al cupón de 31-10-X5	Debe	Haber
761	Ingresos de valores representativos de deuda	62.500,00	
57-	Tesorería		62.500,00

O bien, con apuntes negativos.

Cuenta	Anulación del asiento correspondiente al cupón de 31-10-X5	Debe	Haber
57-761	Tesorería	- 62.500,00	
	Ingresos de valores representativos de deuda		- 62.500,00

Cuenta	Cupón 31-10-X5	Debe	Haber
57-473	Tesorería	50.000,00	
251	H. ^a P. ^a , retenciones y pagos a cuenta (0,20 × 62.500)	12.500,00	
761	Valores representativos de deuda a largo plazo	15.620,46	
	Ingresos de valores representativos de deuda		78.120,46

Por último, procede eliminar el asiento correspondiente a la imputación, efectuada por la empresa de forma lineal, de la rentabilidad implícita, la cual se ha ido imputando en los ajustes realizados a través del tipo de interés efectivo.

Cuenta	Anulación del asiento correspondiente a la rentabilidad implícita	Debe	Haber
761	Ingresos de valores representativos de deuda	44.444,44	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		44.444,44

O bien, con apuntes negativos.

Cuenta	Anulación del asiento correspondiente a la rentabilidad implícita	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	- 44.444,44	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		- 44.444,44

Al cierre se ha de contabilizar la rentabilidad devengada y no vencida, la cual se ha imputado de forma lineal:

Cuenta	31-12-X5 Reconocimiento de la rentabilidad devengada y no vencida	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (62.500 × 2/3)	41.666,67	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (15.868,60 × 2/3)	10.579,06	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (78.368,60 × 2/3)		52.245,73

CASO PRÁCTICO NÚM. 11

TRANSICIÓN AL NUEVO PGC A PARTIR DE UN BALANCE CERRADO AL 31-12-2007

ENUNCIADO**BALANCE DE SITUACIÓN, DE SUMINISTROS NÁUTICOS «AYUSO, SL»,
A 31 DE DICIEMBRE DE 2007**

A) ACCIONISTAS POR DESEMBOLSOS NO EXIGIDOS	15.000	A) FONDOS PROPIOS	315.250
B) INMOVILIZADO	484.900	I. Capital suscrito	200.000
I. Gastos de establecimiento	20.000	IV. Reservas	96.000
II. Inmovilizaciones inmateriales	13.150	1. Reserva legal	30.000
3. Fondo de comercio	12.000	2. Reservas voluntarias	52.000
6. Bienes en régimen de arrendamiento financiero	3.500	4. Reservas estatutarias	14.000
9. Amortizaciones	-2.350	VI. Pérdidas y ganancias (beneficio o pérdida)	20.000
III. Inmovilizaciones materiales	420.250	VII. Dividendo a cuenta entregado en el ejercicio	-750
1. Terrenos y construcciones	427.000	B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	2.450
2. Instalaciones técnicas y maquinaria	2.000	1. Subvenciones de capital	1.850
4. Anticipos e inmovilizaciones en curso	500	2. Diferencias positivas de cambio	600
7. Amortizaciones	-9.250	D) ACREEDORES A LARGO PLAZO	126.025
IV. Inmovilizado financiero	31.500	II. Deudas con entidades de crédito	125.252
5. Cartera de valores a largo plazo	31.500	IV. Otros acreedores	500
C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	230	1. Deudas representadas por efectos a pagar	500
D) ACTIVO CIRCULANTE	63.400	E) ACREEDORES A CORTO PLAZO	119.805
II. Existencias	6.500	II. Deudas con entidades de crédito	5.600
1. Comerciales	7.000	1. Préstamos y otras deudas	5.600
6. Anticipos	500	IV. Acreedores comerciales	61.500
7. Provisiones	-1.000	1. Anticipos recibidos por pedidos	1.500
III. Deudores	11.900	2. Deudas compras o prestaciones servicios	60.000
1. Clientes ventas y prestación de servicio	11.800	V. Otras deudas no comerciales	51.705
5. Personal	1.200	1. Administraciones Públicas	25.530
6. Administraciones Públicas	700	2. Deudas representadas por efectos a pagar	25.000
7. Provisiones	-1.800	3. Otras deudas	175
IV. Inversiones financieras temporales	5.750	4. Remuneraciones pendientes de pago	1.000
5. Cartera de valores a corto plazo	5.700	VII. Ajustes por periodificación	1.000
6. Otros créditos	50		
VI. Tesorería	38.050		
VII. Ajustes por periodificación	1.20		
Total	563.530	Total	563.530

Suministros Náuticos «AYUSO, SL» tiene por objeto social la comercialización al por menor de suministros náuticos. A 29 de enero de 2008, se conoce la siguiente información:

1. Los administradores tienen un protocolo firmado para la venta, en los próximos meses, de un terreno de su propiedad, cuyo valor contable es 200.000 euros. Este terreno fue financiado con un préstamo hipotecario, del que restan por pagar 120.000 euros, clasificados como *deudas a largo plazo con entidades de crédito*.
2. Los gastos a distribuir en varios ejercicios se corresponden, en 200 u.m., con las cargas financieras no devengadas de un contrato de arrendamiento financiero cuyo objeto es un equipo informático. Las 5 cuotas pendientes, incluida la opción de compra, ascienden a un total de 2.000 euros, que se pagarán los días 30 durante los próximos 5 meses. Los acreedores por arrendamiento financiero están incluidos en la partida de préstamos y otras deudas. La amortización correspondiente al equipo informático importa 350 euros. El resto de la amortización acumulada correspondiente a inmaterial minora el valor del fondo de comercio.

Las 30 u.m. restantes surgieron en la contratación de deudas.

3. Entre el inmovilizado, la sociedad cuenta con un local, cedido en arrendamiento a un taller mecánico contiguo. El coste de adquisición del terreno y la construcción ascienden, respectivamente, a 70.000 y 30.000 euros. La construcción está amortizada en 3.000 euros.
4. La cartera de valores a corto plazo es una cartera de negociación en diversas acciones con cotización en la Bolsa de Madrid. A 31 de diciembre de 2007 alcanzan un valor en el mercado de 10.000 euros.
5. En la cartera de valores a largo plazo se recogen instrumentos de patrimonio de otras empresas que, por el momento, no se piensan vender. A 31 de diciembre de 2007 alcanzan un valor en el mercado de 41.500 euros.
6. La sociedad compró hace unos años una pequeña empresa. Al hacerlo, no contabilizó el valor de unas construcciones que podrían reconocerse ahora [de acuerdo con la disp. trans. 3.ª 1 a) del Plan General de Contabilidad de 2007] por 5.000 euros.
7. Las diferencias positivas de cambio proceden del ajuste de unos saldos de proveedores.
8. En el capital suscrito se incluyen 20.000 u.m. correspondientes a acciones sin voto y 30.000 u.m. relativas a acciones rescatables antes de que finalice el ejercicio 2008.
9. El tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades es el 30 por 100.

SE PIDE:

Los asientos contables que permitan verificar y documentar el tránsito o transformación del balance de cierre de 2007 en el de apertura de 2008. Se agruparán en los tres apartados siguientes: 1) Asientos para reconocimiento o baja de elementos, 2) Asientos de reclasificación, y 3) Asientos de valoración.

La resolución del caso se efectuará empleando, en los términos previstos por la normativa aplicable, los criterios de valoración anteriores a la reforma.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 11

Comentar, en primer lugar, que aunque el enunciado utiliza de forma indistinta u. m. y euros al referirse a los importes que presentan las cuentas de la sociedad «SUMINISTROS NÁUTICOS, SL», se va a considerar a efectos de la solución que todos los importes se refieren a u. m., y que la empresa ha de aplicar el Plan General de Contabilidad.

La *disposición transitoria primera* del Plan General de Contabilidad establece:

«Primera. Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.

1. Los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad deberán aplicarse de forma retroactiva con las excepciones que se indican en las disposiciones transitorias segunda y tercera de este real decreto.

Si la empresa decide no hacer uso de la opción anterior, valorará todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas».

Del enunciado (en concreto del segundo párrafo del «se pide»), se desprende que Suministros Náuticos «AYUSO, SL», ha optado por valorar los elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas, es decir, que no va a aplicar el nuevo plan con carácter retroactivo.

A continuación, se va a proceder a realizar, en forma de asientos, los ajustes de transición que proceda siguiendo el orden del enunciado, presentando en negrita el número de cuenta y su denominación correspondiente de acuerdo al nuevo Plan General de Contabilidad.

1. Protocolo de venta de un terreno.

La NRV 7.^a, *Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta*, establece:

«La empresa clasificará un activo no corriente o un grupo de elementos (conjunto de activos y pasivos directamente asociados de los que se va a disponer de forma conjunta, como grupo, en una única transacción), si su valor contable se recupera fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan una serie de requisitos» enumerados en la norma.

«El grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta».

De acuerdo con el protocolo firmado por los administradores, en los próximos meses (corto plazo) se va a proceder a vender un activo no corriente, cual es un terreno, el cual tiene asociado un pasivo financiero, de ahí, que constituya un grupo enajenable, recuperándose su valor contable a través de la venta y no del uso, por lo que en consecuencia se habrá de reclasificar como mantenido para la venta, según la normativa en vigor.

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	120.000,00	
580	Inmovilizado	200.000,00	
220	Terrenos y bienes naturales		200.000,00
589	Otros pasivos		120.000,00

2. Gastos a distribuir en varios ejercicios.

La *Consulta 8 del BOICAC 75 de septiembre 2008* establece:

«En la elaboración del balance de apertura en el que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad, si la empresa opta por el mantenimiento de valores previsto en la disposición transitoria primera 1 d) del Real Decreto 1514/2007:

- Los saldos procedentes de "Gastos por intereses diferidos" y "Gastos de formalización de deudas" recogidos en el epígrafe de Gastos a distribuir en varios ejercicios, han de eliminarse en la fecha de transición, reduciendo el valor de la deuda.
- El valor de la deuda, una vez realizada la minoración de los gastos referidos, equivale al coste amortizado. A dicha fecha se calculará el tipo de interés efectivo a partir del citado coste».

En consecuencia, las cargas financieras no devengadas de un contrato de arrendamiento financiero, habrán de ser eliminadas contra la deuda puesto que con la normativa anterior la deuda se contabilizaba por el total a pagar incluidos los intereses, mientras que en la normativa en vigor la deuda se contabiliza sin incluir los intereses, de acuerdo con la definición de pasivo (obligación presente).

Cuenta	Asiento de baja de elementos y reclasificación	Debe	Haber
528	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	2.000,00	
272	Gastos financieros diferidos		200.000,00
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		1.800,00

En relación con el bien objeto del contrato, está contabilizado dentro del inmovilizado inmaterial, debiendo figurar como inmovilizado material.

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	3.500,00	
217	Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero		3.500,00

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
281	Amortización acumulada inmovilizado inmaterial	350,00	
281	Amortización acumulada inmovilizado material		350,00

Según la *disposición transitara tercera*: «El fondo de comercio figurará por su importe en libros en la fecha del balance de apertura, dándose de baja la amortización acumulada del fondo de comercio contra el propio fondo de comercio».

Cuenta	Asiento de reclasificación y baja de elementos	Debe	Haber
281	Amortización acumulada inmovilizado inmaterial	2.000,00	
204	Fondo de comercio	10.000,00	
213	Fondo de comercio		12.000,00

En relación con las 30 u.m. restantes correspondientes a gastos surgidos en la contratación de deudas, que de acuerdo con la normativa anterior se contabilizaron como gastos a distribuir en varios ejercicios, se debería proceder de acuerdo con lo establecido en la Consulta anteriormente transcrita, de la misma forma que con los gastos por intereses diferidos, es decir, minorando las deudas que los originaron, pero al no identificarse estas en el enunciado, se van a dar de baja contra reservas disponibles, netas del efecto impositivo.

Cuenta	Asiento de reclasificación y baja de elementos	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias (70% × 30)	21,00	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (30% × 30)	9,00	
270	Gastos de formalización de deudas		30,00

3. Inmueble cedido en arrendamiento.

El inmueble cedido en arrendamiento ha de ser calificado como «inversión inmobiliaria ya que se posee para obtener rentas, en lugar de para su uso en el suministro de bienes, para fines administrativos, o para su venta en el curso ordinario de las operaciones».

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
220	Inversión en terrenos y bienes naturales	70.000,00	
221	Inversión en construcciones	30.000,00	
220	Terrenos y bienes naturales		70.000,00
221	Construcciones		30.000,00

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
282	Amortización acumulada inmovilizado inmaterial	3.000,00	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias		3.000,00

4. Cartera de valores a corto plazo. Activos financieros mantenidos para negociar.

Según la *disposición transitoria primera, apartado d)*, «la empresa podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable».

Este es justamente el criterio a seguir en las inversiones calificadas en la cartera de negociación las cuales han de ser ajustadas a valor razonable con cambios en pérdidas u ganancias, por lo que en este caso se han de aplicar las normas del nuevo plan de forma retroactiva, ya que la inversión ha de figurar en el balance de apertura por el valor razonable, importe al que se habría ajustado a 31 de diciembre de 2007 de haberse aplicado a esa fecha el nuevo plan.

La misma disposición establece en el número 2: «La contrapartida de los ajustes que deban realizarse será una partida de reservas».

Y en la misma línea, la cuenta **113, Reservas voluntarias**, establece: «Cuando se produzca un cambio de criterio contable, el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio, de las variaciones de los elementos patrimoniales afectados por la aplicación retroactiva del nuevo criterio, se imputará a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputará a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

- a) Se abonará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo, con cargo o abono, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.
- b) Se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo, con abono o cargo, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste».

En definitiva, se ha de registrar la inversión a valor razonable, por importe de 10.000 u.m., abonándose a la cuenta de reservas voluntarias por la diferencia entre el nuevo criterio (10.000) y el antiguo (5.700), neto del efecto impositivo, recogiénose este en la correspondiente cuenta de pasivo por tratarse de una plusvalía que tendrá efecto impositivo.

Cuenta	Asiento de valoración	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	10.000,00	
540	Inversiones financieras temporales		5.700,00
113	Reservas voluntarias [70% × (10.000 – 5.700)]		3.010,00
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles [30% × (10.000 – 5.700)]		1.290,00

5. Cartera de valores a largo plazo. Activos financieros disponibles para la venta.

Aquellas inversiones en instrumentos de patrimonio que por el momento no se piensan vender, se han de clasificar en la categoría de *Activos financieros disponibles para la venta*, categoría que funciona al igual que la anterior a valor razonable, pero en este caso con cambios en patrimonio neto.

Al ser un instrumento financiero que se ajusta a valor razonable se ha de proceder de la misma manera que para los instrumentos financieros anteriores.

Cuenta	Asiento de valoración	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	41.500,00	
250	Inversiones financieras permanentes		31.500,00
113	Reservas voluntarias [70% × (41.500 – 31.500)]		7.000,00
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles [30% × (41.500 – 31.500)]		3.000,00

6. Construcciones adquiridas en una combinación de negocios.

La *disposición transitoria tercera* establece:

«En la elaboración del balance de apertura, se tomarán en consideración las siguientes reglas en relación con las combinaciones de negocios realizadas con anterioridad a la fecha de su elaboración:

1. Se reconocerán todos los activos adquiridos y pasivos asumidos en esas combinaciones, con las siguientes salvedades:

a) Los activos, incluyendo el fondo de comercio, y los pasivos, no reconocidos en el balance de la empresa adquirente de acuerdo con las normas contables anteriores, y que tampoco cumplen todas las condiciones para ello en las cuentas individuales de la empresa adquirida según las normas del Plan General de Contabilidad.

En caso de que procediera el reconocimiento, los activos (diferentes del fondo de comercio) y los pasivos, previamente no reconocidos, se valorarán según los criterios del presente Plan General de Contabilidad que hubieran resultado de aplicación en dicho momento en el balance individual de la empresa adquirida».

Al establecerse en el enunciado que pueden contabilizarse unas construcciones adquiridas en una combinación de negocios realizada hace unos años, se entiende se cumplen las condiciones exigidas por la disposición transitoria, por lo que el asiento a efectuar será:

Cuenta	Asiento de reconocimiento	Debe	Haber
211	Construcciones	5.000,00	
113	Reservas voluntarias		5.000,00

En este caso no se va a proceder a contabilizar efecto impositivo alguno al no disponerse de la información necesaria para ello, pues se desconoce si quedó diferido al adquirente el pago del impuesto correspondiente a la plusvalía, o, si por el contrario, este fue ingresado por la empresa adquirida.

7. Diferencias positivas de cambio.

La *disposición transitoria segunda* establece:

«1. La empresa podrá aplicar las siguientes excepciones a la regla general (aplicación de las nuevas normas con carácter retroactivo) incluida en la disposición transitoria primera de este real decreto:

a) Las diferencias de conversión acumuladas que surjan en la primera aplicación de la norma de registro y valoración 11.ª 2 "Conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación", podrán contabilizarse directa y definitivamente en las reservas voluntarias».

Cuenta	Asiento de valoración	Debe	Haber
136	Diferencias positivas de cambio	600,00	
113	Reservas voluntarias (70% × 600)		420,00
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (30% × 600)		180,00

8. Acciones sin voto.

La *NRV 9.ª 3, Pasivos financieros*, establece: «Los instrumentos financieros emitidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo

con su realidad económica suponga para la empresa una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones y participaciones sin voto».

De lo anterior se deduce que el tratamiento contable que se le ha de dar al capital sin voto cuantificado en 20.000 u.m. y al capital rescatable, cuantificado en 30.000 u.m., es el de un pasivo financiero.

Comentar en relación a las acciones rescatables que constituyen un pasivo financiero a corto plazo, puesto que van a ser rescatadas antes de que finalice 2008, no existiendo en el cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad cuenta alguna para registrar las deudas a corto plazo con características especiales.

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
100	Capital suscrito	200.000,00	
100	Capital social		50.000,00
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros		20.000,00
5-	Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros		30.000,00

9. Gastos de establecimiento.

Los gastos de establecimiento se han de dar de baja al no cumplir la definición de activo de Marco Conceptual:

«Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro».

Según quedó comentado en la solución del caso 1, el importe de los gastos de establecimiento se dará de baja contra reservas voluntarias netas del efecto impositivo:

Cuenta	Asiento de baja de elementos	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias (70% × 20.000)	14.000,00	
47-	Hacienda Pública (30% × 20.000)	6.000,00	
20-	Gastos de establecimiento		20.000,00

10. Accionistas por desembolsos pendientes.

Procede reclasificar los desembolsos pendientes de efectuar por los accionistas, los cuales además pasan a ser patrimonio neto y no activo real, por lo que en el balance figurarán dentro del patrimonio neto.

Al no tener información sobre si corresponden al capital ordinario o al sin voto (el rescatable ha de desembolsarse totalmente en la emisión), se va a considerar que corresponden al capital ordinario.

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
1030 190	Socios por desembolsos no exigidos, capital social Accionistas por desembolsos no exigidos	15.000,00	15.000,00

11. Subvenciones de capital.

En relación con las subvenciones en el balance figurarán dentro del patrimonio neto, pero netas del efecto impositivo, por lo que procederá minorar su importe en el 30%:

Cuenta	Asiento de reclasificación	Debe	Haber
130 479	Subvenciones de capital Pasivos por diferencias temporarias imponibles (30% × 1.850)	555,00	555,00