2.ª edición

Operaciones contables avanzadas

Supuestos prácticos

Fernando Azcárate Llanes
Manuel Fernández Chulián



PIRÁMIDE

2.ª edición

Operaciones contables avanzadas

Supuestos prácticos

FERNANDO AZCÁRATE LLANES
PROFESOR COLABORADOR. DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD.
UNIVERSIDAD PABLO OLAVIDE

MANUEL FERNÁNDEZ CHULIÁN
PROFESOR CONTRATADO DOCTOR. DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD.
UNIVERSIDAD PABLO OLAVIDE

2.ª edición

Operaciones contables avanzadas

Supuestos prácticos

EDICIONES PIRÁMIDE

COLECCIÓN «ECONOMÍA Y EMPRESA»

Director:
Miguel Santesmases Mestre
Catedrático de la Universidad de Alcalá

Edición en versión digital

Está prohibida la reproducción total o parcial de este libro electrónico, su transmisión, su descarga, su descompilación, su tratamiento informático, su almacenamiento o introducción en cualquier sistema de repositorio y recuperación, en cualquier forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, conocido o por inventar, sin el permiso expreso escrito de los titulares del copyright.

© Fernando Azcárate Llanes y Manuel Fernández Chulián, 2021
© Segunda edición electrónica publicada por Ediciones Pirámide (Grupo Anaya, S. A.), 2021
Para cualquier información pueden dirigirse a piramide_legal@anaya.es
Juan Ignacio Luca de Tena, 15. 28027 Madrid
Teléfono: 91 393 89 89
www.edicionespiramide.es
ISBN digital: 978-84-368-4495-5

Índice

Prólogo 11

Agradecimientos 15

Introducción 17

1. Problemática contable de las operaciones en moneda extranjera 21

1.1. Introducción a los aspectos teóricos 21
1.2. Supuestos prácticos 22
1.2.1. Anticipo y crédito con clientes 22
1.2.2. Servicios exteriores y pago con divisas 25
1.2.3. Coste amortizado de un préstamo 30
1.2.4. Compra de mercaderías y variación de existencias con deterioro 33
1.2.5. Venta de inmovilizado deteriorado, aplicando anticipo y generando crédito. Gastos de *renting* a crédito y cobros y pagos con divisas 38
1.2.6. Gastos de personal con cancelación de anticipo y generación de pasivo. Pagos con divisas 51
1.2.7. Gastos de *renting*. Adquisición de Inmovilizado, con estudio de deterioro 58

2. Impuesto sobre beneficios 63

2.1. Introducción a los aspectos teóricos 63
2.2. Supuestos prácticos 69

© Ediciones Pirámide

2.2.1. Origen de diferencias permanentes y temporarias. Compensación de bases imponibles negativas anteriores. Deducciones y bonificaciones en cuota 69
2.2.2. Origen de diferencias permanentes y reversión de diferencias temporarias. Bases imponibles negativas originadas en el ejercicio. Deducciones y bonificaciones en cuota 77
2.2.3. Origen de diferencias permanentes y reversión de diferencias temporarias. Deducciones y bonificaciones en cuota con origen y procedentes de otros ejercicios 85
2.2.4. Origen de diferencias permanentes, aumento de diferencias temporarias y reversión de diferencias temporarias. Deducciones y bonificaciones en cuota con origen y procedentes de otros ejercicios 92

3. Contabilización de subvenciones, donaciones y legados recibidos 101

3.1. Introducción a los aspectos teóricos 101
3.2. Supuestos prácticos 103
3.2.1. Ayudas a la explotación y aportaciones de socios 103
3.2.2. Ayudas con condiciones 108
3.2.3. Ayudas para gastos específicos 114
3.2.4. Ayudas para cancelación de deudas 123
3.2.5. Enajenación de inmovilizado subvencionado 132
3.2.6. Ayudas para cancelación de financiación específica. Reversión de un deterioro de un bien subvencionado 139

4. Profundización en la valoración de activos financieros 149

4.1. Introducción a los aspectos teóricos 149
4.2. Supuestos prácticos 151
4.2.1. Adquisición de obligaciones con objetivo de mantenerlas hasta el vencimiento. Devengo y cobro de intereses. Deterioro de valor de las inversiones 151
4.2.2. Venta de bonos de carácter especulativo 160
4.2.3. Obligaciones negociables sin objetivo claro, procedentes de un regalo en ejercicios pasados. Deterioro de valor 169
4.2.4. Adquisición de acciones de empresas asociadas. Segregación de derechos de suscripción. Deterioro de valor de las inversiones 185
4.2.5. Acciones de empresa cotizada sin objetivo de venta a corto plazo y con opción irrevocable de cambios a patrimonio neto. Adquiridas en ejercicios previos. Segregación de derechos de suscripción. Deterioro de valor 195

© Ediciones Pirámide

4.2.6. Legado de acciones de empresa cotizada sin objetivo de venta a corto plazo y con opción irrevocable de cambios a patrimonio neto. Enajenación parcial 209

5. Operaciones con fondos propios 225

5.1. Introducción a los aspectos teóricos 225
5.2. Supuestos prácticos 227
5.2.1. Distribución de dividendos a cuenta y reparto de resultado cuando la organización cuenta con acciones ordinarias y sin voto 227
5.2.2. Compensación de pérdidas de ejercicios anteriores con cargo a reservas. Determinación del punto de equilibrio patrimonial y aportación de socios para evitar desequilibrios 235
5.2.3. Reducción de capital por condonación de dividendos pasivos. Constitución de reserva por capital amortizado 239
5.2.4. Ampliación de capital por fórmula sucesiva y aportaciones dinerarias y no dinerarias 243
5.2.5. Ampliación de capital liberada 251
5.2.6. Reducción de capital por amortización de acciones propias. Constitución de reserva por capital amortizado 254

6. Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables 259

6.1. Introducción a los aspectos teóricos 259
6.2. Supuestos prácticos 261
6.2.1. Error en la cuota de amortización de un elemento subvencionado. Error en el valor razonable de un activo financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto 261
6.2.2. Error en la clasificación del inmovilizado. Cambio de uso de un inmovilizado. Cambio de criterio en la valoración de inventario 265
6.2.3. Error en el reconocimiento de una operación de ampliación de capital. Cambio de criterio en la valoración de créditos y débitos comerciales. Cambio de estimación en la valoración de inventarios 271
6.2.4. Error en la transferencia a resultado de un ajuste de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto. Error en el reconocimiento de una factura. Error en la clasificación de una subvención 278

© Ediciones Pirámide

Prólogo

La necesaria innovación de la actividad docente que puso en marcha el proceso de convergencia de las enseñanzas universitarias españolas al marco europeo definido tras el Acuerdo de Bolonia ha transformado profundamente la función y el desempeño del profesor en el aula. La búsqueda de métodos que impulsen una mayor iniciativa y autonomía en el trabajo del estudiante ha derivado en la necesidad de redefinir el uso y el contenido de los manuales de apoyo en el desarrollo de esta labor.

La estrategia de diseñar textos omnicomprensivos de la teoría y la práctica contable con la ambición de ser la única obra de referencia para el estudio de problemas de solución única, ha de ir siendo sustituida por instrumentos que provoquen en el alumno la necesidad de reflexión y de búsqueda activa de fuentes para la selección entre alternativas de resolución.

En este enfoque se encuadra la obra que presentan Fernando Azcárate Llanes y Manuel F. Chulián, dos jóvenes profesores integrantes del equipo docente que, comandados e inspirados en el buen hacer y la experiencia del Profesor José Carlos Miranda Terceño, ha hecho posible la transformación de las enseñanzas de Contabilidad en los Grados ofertados por la Universidad Pablo de Olavide.

La clarísima vocación docente e investigadora de los autores les ha llevado, en los últimos años, a implicarse intensa y activamente en este proceso de renovación de la metodología a utilizar en la impartición de las materias contables del que este manual es un magnífico resultado. Es para mí una satisfacción inmensa, así como un honor inmerecido sólo explicable por mi modesto papel como coordinador de esta área académica, el poder prologar esta obra que, como el lector podrá comprobar en cuanto comience a ojearla, incita al estudio profundo de problemas contables complejos muy poco tratados en los manuales existentes.

© Ediciones Pirámide

El libro aborda la problemática del registro y valoración de un conjunto de operaciones contables que los autores califican como «avanzadas» debido a que va dirigido a estudiantes que hayan superado los contenidos introductorios e intermedios del itinerario curricular de Contabilidad Financiera.

Los seis capítulos en que se divide se estructuran siguiendo el mismo planteamiento: tras una sucinta exposición de los componentes del marco conceptual aplicables a cada tipo de operación, plantean supuestos complejos que profundizan en el transfondo económico y contable de la misma por medio de una explicación, pedagógica y detallada, que conduce al que la estudia a la selección de la solución más apropiada en cada caso.

El capítulo 1 aborda la problemática de las operaciones en moneda extranjera con supuestos prácticos que desarrollan operaciones de partidas monetarias (créditos con clientes, pago con divisas, acreedores por prestación de servicios o coste amortizado de un préstamo) y no monetarias (anticipos de clientes, compra de mercaderías y la variación de existencias con deterioro).

El impuesto de sociedades es la materia de estudio del capítulo 2. En los supuestos aquí incorporados se plantean diferentes aspectos fiscales como son diferencias permanentes, temporarias, Bases Imponibles Negativas, Deducciones y Bonificaciones en Cuota. Sobre dichos aspectos se analiza su registro contable tanto desde una situación de previsión de beneficios fiscales como de pérdidas.

El capítulo 3 versa sobre la contabilización de subvenciones, donaciones y legados recibidos, diferenciando las aportaciones de socios, las recibidas con condiciones, así como diferentes finalidades (cubrir déficits de explotación, gastos específicos, cancelación de deudas e inmovilizado).

En el capítulo 4 se propone una profundización en el problema de la valoración de activos financieros. Títulos de deudas y Acciones son tratados desde las diferentes categorías que establece el Plan General de Contabilidad, así como su análisis de diferentes operaciones que se pueden producir con los mismos (adquisición, recepción por legado/donación, cobros de intereses/dividendos, amortización de títulos, segregación de derechos de suscripción preferente para su venta o adquisición de nuevas acciones, y valoración al cierre, con la problemática contable del deterioro).

Las operaciones con fondos propios estudiadas en el capítulo 5 abordan tanto la aplicación del resultado (de beneficios con dividendo a cuenta y acciones sin voto; y de pérdidas, con aportación de socios para su compensación) como la variación de la cifra de capital social. Con respecto a estas últimas se abordan operaciones de ampliación (con fórmula de fundación sucesiva y mediante acciones liberadas) y de reducción (condonando dividendos pasivos y por amortización de acciones propias, y en ambas con constitución de reserva por capital amortizado).

© Ediciones Pirámide

Finalmente, el capítulo 6 incorpora el estudio de casos de cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables con diversos ejemplos que tratan sobre modificaciones en operaciones sin modificar gastos e ingresos (clasificación del inmovilizado, momento de reconocimiento de una operación de ampliación de capital), que modifican gastos e ingresos de Pérdidas y Ganancias (amortización, valoración de existencias, falta de factura por servicios externos devengados, o valoración de créditos y débitos comerciales) y que modifican gastos e ingresos imputados directamente al Patrimonio Neto (subvenciones y ajustes de valor de activos financieros).

El conjunto de operaciones que los autores han incorporado a este manual va, sin duda, a contribuir a solventar la carencia existente de materiales de apoyo a la docencia en contabilidad financiera avanzada en lengua española. La juventud, la madurez intelectual y la dedicación de sus autores harán, de ello estoy convencido, que aporten, en el futuro cercano, nuevos materiales para elevar la calidad de las enseñanzas de Grado en la universidad española al nivel que merece el esfuerzo de toda esta magnífica e injustamente maltratada generación de profesores universitarios.

Enero de 2015.

FRANCISCO CARRASCO FENECH
Universidad Pablo de Olavide

© Ediciones Pirámide

Agradecimientos

La elaboración de este manual ha contado con la inestimable ayuda de nuestros compañeros, Miguel Ángel Hernández Lasso, Segismundo Colomer Hernández y en especial del profesor José Carlos Miranda Terceño que en el pasado compartieron sus conocimientos y alimentaron el debate de muchas de las cuestiones objeto de estudio en los supuestos planteados. Igualmente, agradecemos al profesor Francisco Carrasco Fenech su confianza y apoyo incondicional al encargarnos la aventura de configurar una profundización en los aspectos contables que debería conocer todo futuro contable. Por último, damos las gracias a todos los alumnos que han formado parte activa del proceso, su espíritu crítico ha hecho posible la mejora de este manual.

© Ediciones Pirámide

Introducción

El presente libro aborda una serie de operaciones contables que presentan una complejidad añadida debido principalmente a dos circunstancias:

a) Su contabilización implica el registro de Ingresos y Gastos cuyo efecto en el resultado mostrado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias (PyG) se producirá en ejercicios posteriores al de su reconocimiento contable (capítulos 3, 4 y 6), por lo que cobra especial importancia el funcionamiento de las cuentas que componen la parte A del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN).
b) Su contabilización está íntimamente relacionada con la legislación Fiscal (capítulo 2) o Mercantil (capítulo 5).

Los capítulos siguen un enfoque principalmente práctico, así la profundización teórica se ha reducido a una breve introducción a los aspectos básicos que se utilizarán en la resolución de los supuestos que se proponen. De hecho, el valor añadido de este manual descansa propiamente en la forma en la que se da solución a dichos supuestos, dado que no se trata de una mera exposición de los asientos contables que supondría el registro de los hechos enunciados, sino que se realiza una explicación detallada que analiza e interpreta la normativa contable que se aplica en cada caso. Por tanto, se ha optado por abordar gran parte de las explicaciones teóricas en la aplicación a casos concretos, dado que el registro de los hechos contables objeto de este manual varía significativamente cuando se plantean leves modificaciones de una misma circunstancia.

En la resolución de los supuestos que componen los distintos capítulos se ha utilizado el Cuadro de Cuentas propuesto por el Plan General de Contabilidad. Para aquellos casos que así lo requerían se han utilizado subcuentas es-

© Ediciones Pirámide

pecíficas y se han creado nuevas cuentas siguiendo la flexibilidad que ofrece el Plan General de Contabilidad. No obstante, la codificación de las cuentas no deja de ser un aspecto voluntario, siendo lo realmente importante su ubicación dentro de las Cuentas Anuales. Es por ello, que se ha optado por añadir a cada una de las cuentas un acrónimo que indique su ubicación en el Balance, PyG o en el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos (Parte A del ECPN).

Con respecto a las partidas que deben ubicarse en el Balance, en el apartado 1 de la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales 6.ª establece que los activos y pasivos tienen que dividirse entre Corriente y No Corriente[1]. A partir de esta división, se diferencian partidas del:

— Activo no corriente: representan activos que se esperan estén más de un año en la empresa.
— Activo corriente: representan activos que se esperan se consuman, realicen o se transformen en líquido en un año o menos.
— Pasivo no corriente: representan pasivos cuya obligación se espera que no se produzca antes de un año.
— Pasivo corriente: representan pasivos cuya obligación se espera que se produzca en un año o menos.
— Patrimonio Neto: representan las partidas incluidas en esta masa patrimonial.

Las partidas que representan Ingresos y Gastos que conforman el resultado del ejercicio y que deberán ubicarse dentro de PyG (tanto en el modelo abreviado como en el normal) se diferencian en[2]:

— Resultado de explotación: los componentes de la explotación son ampliamente variados, y por ello se han de definir por exclusión del resto de componentes de PyG. Así, se incluyen aquí aquellos ingresos y gastos a reflejar en PyG que no hayan sido generados por el Impuesto sobre Beneficios ni tenga un carácter financiero.
— Resultado financiero: ingresos y gastos a reflejar en PyG surgidos al operar con el efectivo como instrumento, como por ejemplo prestar o pedir prestado dinero, invertir en otra sociedad o mantener saldos en moneda extranjera.
— Impuesto sobre Beneficios: ingresos y gastos a reflejar en PyG que se generan por la contabilización del Impuesto sobre Beneficios.

[1] En el desarrollo de los diferentes supuestos de este manual se considera un ciclo de explotación no superior a un año, de acuerdo con el carácter general indicado por la Norma 6.1 de Elaboración de las Cuentas Anuales.

[2] Se ha excluido en los supuestos del presente libro operaciones relacionadas con actividades interrumpidas dado que el registro contable es idéntico, siendo la única diferencia su ubicación a la hora de elaborar la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

© Ediciones Pirámide

Finalmente, los ingresos y gastos que deben ser imputados directamente al Patrimonio Neto de acuerdo con lo establecido en ciertas normas contables tendrán que ubicarse dentro de la parte A del ECPN, realizando la siguiente subdivisión:

— Ingresos y gastos imputados directamente a Patrimonio Neto: Cuando se origina un ingreso o gasto cuyo registro no se realiza en PyG.
— Transferencias a la cuenta de Pérdidas y Ganancias: Cuando el ingreso o gasto imputado directamente a Patrimonio Neto tenga que registrarse en PyG, será necesario contabilizar una transferencia en el ECPN de signo contrario (negativa para los ingresos y positiva para los gastos) para evitar que se dupliquen en varios estados (dado que el mismo concepto está contabilizado directamente en el Patrimonio Neto y se va a contabilizar ahora en PyG).

A modo de resumen, se presenta la siguiente tabla de acrónimos que se utilizarán en los asientos contables para indicar la ubicación de las diferentes partidas en las Cuentas Anuales indicadas.

Tabla de acrónimos

ANC	Activo No Corriente
AC	Activo Corriente
PNC	Pasivo No Corriente
PC	Pasivo Corriente
PN	Patrimonio Neto
GEPyG	Gasto de Explotación de PyG
IEPyG	Ingreso de Explotación de PyG
GFPyG	Gasto Financiero de PyG
IFPyG	Ingreso Financiero de PyG
GIBPyG	Gasto de Impuesto sobre Beneficios de PyG
IIBPyG	Ingreso de Impuesto sobre Beneficios de PyG
GECPN	Gasto imputado directamente en Patrimonio Neto
IECPN	Ingreso imputado directamente en Patrimonio Neto
T-ECPN	Transferencia negativa de ingresos a PyG
T+ECPN	Transferencia positiva de gastos a PyG

© Ediciones Pirámide

1 Problemática contable de las operaciones en moneda extranjera

1.1. INTRODUCCIÓN A LOS ASPECTOS TEÓRICOS

La Norma de Registro y Valoración (NRV) 11.1 desarrolla el tratamiento contable de las operaciones en moneda extranjera. Para ello, toma como definición de moneda extranjera «aquella cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta de la funcional». En este sentido, en España, salvo prueba en contrario, se tomará como moneda funcional el euro[1].

Una vez identificadas las partidas expresadas en moneda extranjera, la NRV 11.1 diferencia distintos momentos a efectos de proceder a su valoración:

— Valoración inicial (NRV 11.1.1): cuando el elemento patrimonial produce alta o aumento, se valorará aplicando al valor expresado en moneda extranjera el tipo de cambio vigente en ese momento.
— Valoración posterior (NRV 11.1.2): cuando el elemento patrimonial o bien se está regularizando al cierre del ejercicio, o bien produce baja o disminución, se valorará dependiendo de si se trata de una partida monetaria o no monetaria (NRV 11.1):

  • Partidas monetarias (NRV 11.1.2.1): el valor del elemento patrimonial ha de ser actualizado al tipo de cambio vigente en el momento

[1] Podrían existir excepciones de empresas cuyo entorno económico principal en el que operan les aconseje utilizar una moneda funcional diferente al euro. Para la determinación de la moneda funcional existe la consulta número 3 del BOICAC 82 de junio de 2010. La utilización de una moneda funcional distinta al euro implica realizar el registro contable en dicha moneda y posteriormente realizar una conversión a la moneda de presentación que, según la NRV 11.2, siempre es el euro.

© Ediciones Pirámide

posterior. Esta actualización puede provocar diferencias positivas o negativas que serán registradas como ingresos o gastos, respectivamente, en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

- Partidas no monetarias (NRV 11.1.2.2): el tipo de cambio vigente en la fecha posterior sólo se utilizará para la determinación del valor de mercado, usando este valor sólo cuando la NRV del elemento afectado así lo requiera. Por ejemplo, un elemento de inmovilizado material según la NRV 2.2 se debe valorar en momentos posteriores por su precio de adquisición o coste de producción menos las amortizaciones acumuladas sufridas, salvo que su importe recuperable sea inferior, originando así un gasto por deterioro a registrar en la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Para el cálculo de este importe es necesario conocer el valor de mercado. Por tanto, un tipo de cambio vigente en este momento puede variar o incluso anular el importe del gasto por deterioro, al poder incidir en la determinación del valor de mercado.

1.2. SUPUESTOS PRÁCTICOS

1.2.1. Anticipo y crédito con clientes

ENUNCIADO

La empresa VCA, S. L. cobra el día 27 de febrero del año X1 2.000 £ como anticipo de una futura venta a una empresa extranjera. La cantidad recibida por banco es automáticamente transformada en euros. El día 15 de mayo del año X1 se produce la venta por 3.000 £, aplicándose el anticipo y generándose un crédito con el cliente por la cantidad restante. Al finalizar el ejercicio, el 31 de diciembre del X1, aún no se ha cobrado la cantidad pendiente con el cliente. Considere esta operación exenta de IVA.

Los tipos de cambio relacionados con la operación son:

— 27 de febrero: 0,83 £/€.
— 15 de mayo: 0,88 £/€.
— 31 de diciembre: 0,80 £/€.

Con la información anterior, contabilice todas las operaciones correspondientes al ejercicio X1.

© Ediciones Pirámide

SOLUCIÓN

El supuesto requiere la atención en tres fechas concretas:

a) El día en que se recibe el anticipo (27/02).
b) El día en que se realiza la venta (15/05).
c) La fecha de cierre (31/12).

Recepción del anticipo

En esta operación sólo se ven implicados dos elementos patrimoniales, de los cuales, la cuenta de «Bancos, c/c» no está expresada en moneda extranjera (ya que el enunciado indica que la empresa cambia de divisa automáticamente), es decir, la NRV 11.1 sólo afecta al otro elemento patrimonial, **«Anticipos de clientes, moneda extranjera».** En esta fecha, esta cuenta recoge el aumento originado por la entrega de efectivo por parte del cliente, debiendo entonces aplicar lo estipulado en la NRV 11.1.1 sobre valoración inicial.

$$\text{Anticipos de clientes, moneda extranjera} = \frac{2.000\ £}{0{,}83\ £/€} = 2.409{,}64\ €$$

ASIENTO		CUENTA		IMPORTES	
Fecha	**Código**	**Denominación**	**Tipo de elemento**	**Debe**	**Haber**
27/02/X1	572	Bancos c/c vista, euros	AC	2.409,64	
27/02/X1	4384	Anticipos de clientes, moneda extranjera	PC		2.409,64

Venta

En esta operación se cancela el anticipo originado el 27/02 y se genera un crédito con el cliente por la cantidad restante. De este modo, existen dos partidas expresadas en moneda extranjera.

«Anticipos de clientes, moneda extranjera» está causando baja en el patrimonio empresarial, por lo que se debe aplicar la NRV 11.1.2. Esta cuenta se clasifica como partida no monetaria puesto que no se liquida en unidades monetarias, sino en la realización de un servicio o entrega de bienes; de he-

© Ediciones Pirámide

cho, aparece como ejemplo en la definición de partidas no monetarias de la NRV 11.1. Como el anticipo no requiere la determinación del valor de mercado (es un pasivo que no puede sufrir deterioro) no hay que utilizar el tipo de cambio vigente actual (a 15/05), sino el tipo de cambio en la fecha de origen (27/02) según lo establecido en la NRV 11.1.2.2.1.

$$\text{Anticipos de clientes, m. e.} = \frac{2.000\ £}{0{,}83\ £/€} = 2.409{,}64\ € \text{ (no sufre variaciones)}$$

«Clientes, moneda extranjera» está surgiendo en este momento, por lo que debe valorarse con el tipo de cambio vigente en la fecha actual (15/05) al encontrarse en su valoración inicial (NRV 11.1.1).

$$\text{Clientes, moneda extranjera} = \frac{(3.000 - 2.000)\ £}{0{,}88\ £/€} = 1.136{,}36\ €$$

«Ventas de mercaderías», al ser un ingreso, implica que su importe no puede estar expresado en moneda extranjera dado que no se trata de una partida liquidable como ocurre con los activos y pasivos. Su valor se determina en esta fecha observando las variaciones del resto de los elementos. Así, según el apartado 4 del Marco Conceptual, un ingreso se define como el incremento del patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entrada o aumento en el valor de los activos (crédito con el cliente) o de disminución de los pasivos (anticipo de cliente), siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios (las aportaciones son del cliente).

$$\text{Venta de mercaderías} = 2.409{,}64 + 1.136{,}36 = 3.546{,}00\ €$$

ASIENTO	CUENTA			IMPORTES	
Fecha	**Código**	**Denominación**	**Tipo de elemento**	**Debe**	**Haber**
15/05/X1	4384	Anticipos de clientes, moneda extranjera	PC	2.409,64	
15/05/X1	4304	Clientes, moneda extranjera	AC	1.136,36	
15/05/X1	700	Ventas de mercaderías	IEPyG		3.546,00

Regularización

El proceso de regularización implica replantear los valores (de modo que se está realizando una valoración posterior), teniendo que diferenciar entre

© Ediciones Pirámide

partida monetaria o no monetaria. En esta fecha la empresa tiene un crédito con un cliente que está expresado en moneda extranjera. Este crédito es un activo que dará lugar a la recepción futura de una cantidad determinada de unidades monetarias (1.000 £) coincidiendo así con la definición de partida monetaria estipulada en la NRV 11.1. Por todo lo anterior se ha de aplicar la NRV 11.1.2.1, que implica valorar el crédito con el cliente al tipo de cambio vigente a fecha de regularización (31/12) y registrar la variación en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

$$\text{Clientes, m.e. (valor contabilizado)} = \frac{(3.000 - 2.000)\,£}{0{,}88\,£/€} = 1.136{,}36\,€$$

$$\text{Clientes, m.e. (valor posterior)} = \frac{(3.000 - 2.000)\,£}{0{,}80\,£/€} = 1.250{,}00\,€$$

$$\text{Diferencia surgida} = 1.250{,}00 - 1.136{,}36 = 113{,}64\,€$$

Hay que aumentar el saldo de **«Clientes, moneda extranjera»** y, al tratarse de un activo, genera el reconocimiento de un ingreso de carácter financiero en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

ASIENTO	CUENTA			IMPORTES	
Fecha	**Código**	**Denominación**	**Tipo de elemento**	**Debe**	**Haber**
31/12/X1 31/12/X1	4304 768	Clientes, moneda extranjera Diferencias positivas de cambio	AC IFPyG	113,64	 113,64

1.2.2. Servicios exteriores y pago con divisas

ENUNCIADO

La empresa TI, S. A., adquirió en el ejercicio X2 4.000 $ a un valor de 0,74 euros cada dólar. Al final del ejercicio X2 quedaban en la empresa 750 $, siendo el tipo de cambio en esa fecha de 0,83 euros cada dólar.

© Ediciones Pirámide

El 8 de diciembre del ejercicio X3 la empresa contrató los servicios de un ingeniero americano para un proyecto determinado con las siguientes condiciones:

— Valor del servicio: 2.000 $.
— IVA: 21%.
— Retenciones practicadas por la empresa por IRPF: 15%.
— Forma de pago: 750 $ al contado y el resto el 08/03/X4.

Para abonar los 750 $, la empresa emplea los que tiene en la empresa. El tipo de cambio el 08/12/X3 es de 0,79 euros cada dólar y el 31/12/X3 es de 0,80 euros cada dólar.

Con la información anterior, contabilice las operaciones del ejercicio X3.

SOLUCIÓN

En este supuesto se pueden diferenciar tres hechos contables:

a) La utilización de las divisas que se adquirieron en el pasado ejercicio y cuyo valor, al ser una partida monetaria (efectivo), se debe actualizar en el momento de su salida del patrimonio empresarial (NRV 11.1.2.1).
b) La contabilización del servicio recibido por la empresa.
c) La regularización al cierre del ejercicio de las partidas que estén expresadas en moneda extranjera.

Utilización de las divisas

El supuesto comienza aludiendo a una operación de ejercicios pasados, la compra de divisas. En estos casos, hay que considerar que un ejercicio contable comienza con los activos, patrimonios netos y pasivos según se contabilizaban al cierre del ejercicio anterior, es decir, sólo interesa de los hechos pasados la valoración al cierre del ejercicio que tenían dichas divisas. Al cierre del ejercicio pasado la empresa disponía de 750 $ y al ser una partida de efectivo entra dentro de lo que la NRV 11.1 clasifica como partida monetaria, y por ello, según la NRV 11.1.2.1, al cierre de un ejercicio se le aplica el tipo de cambio de dicha fecha (0,83 euros cada dólar). Ése es el

© Ediciones Pirámide

valor por el que está contabilizado al iniciar el ejercicio y, por tanto, es con el que se debe comparar a efectos de analizar si sufre variación. En la fecha de la prestación del servicio las divisas son utilizadas y, por tanto, causan baja, teniéndose que volver a aplicar la NRV 11.1.2.1 para actualizar su valoración al tipo de cambio de la fecha (0,79 euros cada dólar).

$$\text{Bancos, m.e. (valor contabilizado)} = 750\,\$ \times 0{,}83\,€/\$ = 622{,}50\,€$$
$$\text{Bancos, m.e. (valor posterior)} = 750\,\$ \times 0{,}79\,€/\$ = 592{,}50\,€$$
$$\text{Diferencia surgida} = 592{,}50 - 622{,}50 = -30{,}00\,€$$

Hay que disminuir el saldo de **«Bancos, moneda extranjera»,** que, al tratarse de un activo, genera el reconocimiento de un gasto de carácter financiero en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

ASIENTO	CUENTA			IMPORTES	
Fecha	**Código**	**Denominación**	**Tipo de elemento**	**Debe**	**Haber**
08/12/X3	668	Diferencias negativas de cambio	GFPyG	30,00	
08/12/X3	573	Bancos c/c vista, moneda extranjera	AC		30,00

Recepción del servicio

En esta operación surgen varios elementos con el consiguiente análisis individualizado para conocer su valoración:

«Bancos, moneda extranjera» se trata de una partida expresada en moneda extranjera y cuya valoración, como se ha explicado, ha sido actualizada a la fecha de la recepción del servicio al ser de carácter monetario. Tras el asiento explicado anteriormente la partida refleja un saldo de 592,50 €.

«Acreedores por prestación de servicios, moneda extranjera» se trata de una obligación expresada en moneda extranjera dado que, según el enunciado, la empresa está aplazando un pago en dólares (en concreto la cantidad que le falta de los 750 $ de que dispone hasta llegar a 2.000 $, valor acordado por el servicio, una vez considerados los aspectos fiscales, es decir, sumar el 21% de IVA y restar el 15% de retención). Como en este momento está surgiendo la obligación, hay que seguir la NRV 11.1.1 de valoración inicial,

© Ediciones Pirámide

según la cual, a la cantidad en moneda extranjera se le aplica el tipo de cambio vigente en la fecha (0,79 euros cada dólar).

$$\text{Acreedores por p.s., m.e.} = 2.000\,\$ + 0{,}21 \times 2.000\,\$ - 0{,}15 \times 2.000\,\$ - 750\,\$ = 1.370\,\$$$

$$\text{Acreedores por p.s., m.e.} = 1.370\,\$ \times 0{,}79\,€/\$ = 1.082{,}30\,€$$

«Hacienda Pública, IVA soportado» refleja una cuestión fiscal que implica pagar un incremento del valor acordado por el servicio, pero, al ser una empresa quien adquiere el servicio y no un consumidor final, dicha cantidad será posteriormente objeto de liquidación para pagar menos o incluso solicitar su devolución en función del IVA repercutido generado por la empresa. Surge así un activo pero cuya liquidación no será en dólares, sino en euros (moneda en la que trabaja la administración española) por lo que no es una partida expresada en moneda extranjera. Su valoración es el 21% del valor del servicio recibido, por lo que será necesario el cálculo del servicio previamente.

«Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas», al igual que en el caso anterior, refleja una cuestión fiscal, pero en este caso un pasivo, pues la empresa ha dejado de pagar un porcentaje del valor del servicio al profesional independiente que posteriormente tiene la obligación de entregar a la administración pública en su nombre. Este pasivo que surge, igualmente, no está expresado en moneda extranjera ya que su liquidación no será en dólares, sino en euros (moneda en la que trabaja la administración española) y para su valoración será necesario el cálculo previo del servicio recibido al ser el 15% del mismo.

«Servicios de profesionales independientes» se trata de un gasto por el servicio recibido, lo que implica que su importe no puede estar expresado en moneda extranjera dado que no se trata de una partida liquidable como ocurre con los activos y pasivos. Su valor se determina en esta fecha observando las variaciones del resto de los elementos. Así, según el apartado 4 del Marco Conceptual, un gasto se define como el decremento del patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salida o disminución en el valor de los activos (las divisas entregadas como pago), o de entrada o aumento del valor de los pasivos (la obligación futura de pago) siempre que no tengan su origen en devoluciones monetarias o no de los socios o propietarios (se está pagando a un profesional independiente). Sin embargo, en el cálculo de esta partida hay que considerar que la disminución de activo y generación de pasivo también están influidas por los aspectos fisca-

© Ediciones Pirámide