Operaciones contables avanzadas

Supuestos prácticos

Fernando Azcárate Llanes
Manuel Fernández Chulián



PIRÁMIDE

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

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, 2015
© Primera edición electrónica publicada por Ediciones Pirámide (Grupo Anaya, S. A.), 2015
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: 978-84-368-3312-6

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

2. Impuesto sobre beneficios 39

2.1. Introducción a los aspectos teóricos 39
2.2. Supuestos prácticos 45
2.2.1. Origen de diferencias permanentes y temporarias. Compensación de bases imponibles negativas anteriores. Deducciones y bonificaciones en cuota 45
2.2.2. Origen de diferencias permanentes y reversión de diferencias temporarias. Bases imponibles negativas originadas en el ejercicio. Deducciones y bonificaciones en cuota 53
2.2.3. Origen de diferencias permanentes y reversión de diferencias temporarias. Deducciones y bonificaciones en cuota con con origen y procedentes de otros ejercicios 61

© Ediciones Pirámide

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 68

3. Contabilización de subvenciones, donaciones y legados recibidos 77

3.1. Introducción a los aspectos teóricos 77
3.2. Supuestos prácticos 79
3.2.1. Ayudas a la explotación y aportaciones de socios 79
3.2.2. Ayudas con condiciones 84
3.2.3. Ayudas para gastos específicos 90
3.2.4. Ayudas para cancelación de deudas 99
3.2.5. Enajenación de inmovilizado subvencionado 108
3.2.6. Ayudas para cancelación de financiación específica. Reversión de un deterioro de un bien subvencionado 115

4. Profundización en la valoración de activos financieros 125

4.1. Introducción a los aspectos teóricos 125
4.2. Supuestos prácticos 127
4.2.1. Adquisición de acciones de empresas asociadas. Segregación de derechos de suscripción. Deterioro de valor de las inversiones 127
4.2.2. Adquisición de obligaciones mantenidas hasta el vencimiento. Devengo y cobro de intereses. Deterioro de valor de las inversiones 136
4.2.3. Venta de bonos de carácter especulativo 146
4.2.4. Acciones disponibles para la venta adquiridas en ejercicios previos. Segregación de derechos de suscripción. Deterioro de valor 154
4.2.5. Legado de acciones disponibles para la venta. Enajenación parcial 168
4.2.6. Obligaciones disponibles para la venta procedentes de un regalo en ejercicios pasados. Deterioro de valor 182

5. Operaciones con fondos propios 199

5.1. Introducción a los aspectos teóricos 199
5.2. Supuestos prácticos 201
5.2.1. Distribución de dividendos a cuenta y reparto de resultado cuando la organización cuenta con acciones ordinarias y sin voto 201

© Ediciones Pirámide

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 207
5.2.3. Reducción de capital por condonación de dividendos pasivos. Constitución de reserva por capital amortizado 211
5.2.4. Ampliación de capital por fórmula sucesiva y aportaciones dinerarias y no dinerarias 215
5.2.5. Ampliación de capital liberada 223
5.2.6. Reducción de capital por amortización de acciones propias. Constitución de reserva por capital amortizado 226

6. Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables 231

6.1. Introducción a los aspectos teóricos 231
6.2. Supuestos prácticos 233
6.2.1. Error en la cuota de amortización de un elemento subvencionado. Error en el valor razonable de un activo financiero disponible para la venta 233
6.2.2. Error en la clasificación del inmovilizado. Cambio de uso de un inmovilizado. Cambio de criterio en la valoración de inventario 237
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 243
6.2.4. Error en la transferencia a resultado de un ajuste de activos financieros disponibles para la venta. Error en el reconocimiento de una factura. Error en la clasificación de una subvención 251

© 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 disponibles para la venta).

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 11.1.2.1.

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

«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	4304	Clientes, moneda extranjera	AC	113,64	
31/12/X1	768	Diferencias positivas de cambio	IFPyG		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