

1. La aplicación del resultado y componentes del patrimonio neto.

Introducción

1. La distribución de los beneficios en las diferentes modalidades de la actividad empresarial.
2. El resultado en los empresarios individuales.
3. Normas acerca de la distribución del resultado en las sociedades mercantiles.
4. Clasificación de las distintas modalidades de reservas.
5. Reserva legal y reservas especiales: las reservas estatutarias y la reserva por fondo de comercio.
6. Reservas voluntarias: errores y cambios en criterios contables.
7. Reservas de carácter contable: las reservas de revalorización, la redenominación del capital social a euros.
8. Pérdidas contables y fiscales, procedimiento de compensación.
9. Principio de preservación del capital: equilibrio patrimonial.
10. Los acuerdos de distribución de dividendos: dividendos corrientes, dividendos a cuenta y complementarios, acciones sin voto.

Introducción

La Unidad Didáctica anterior, la empresa dispone de un mecanismo de obtención de fondos propios, por la vía de la acumulación de reservas, como expresión de beneficios no distribuidos que los socios de la compañía deciden reinvertir en las actividades de la empresa.

Esa acumulación de beneficios tiene por objeto disponer de cobertura suficiente para atender eventuales pérdidas, de las que no se conoce en principio ni la cuantía ni el momento exacto, incluso es probable que nunca se produzcan; pero la existencia de dichas reservas aumenta la garantía y seguridad de la empresa, para sí misma y frente a terceros.

Tal actitud es coherente con el principio de preservación del capital, que oriente en todo caso el principio contable de prudencia y por ser especialmente recomendable, la legislación de las sociedades mercantiles impone la acumulación, como mínimo de determinadas reservas o su constitución en ciertos casos, en los que el acreedor puede quedar en cierta indefensión si no es informado de algunas operaciones de la empresa que, de hecho, supondrían una reducción de los fondos propios de la entidad.

La presente Unidad Didáctica analiza la mecánica de aprobación de la distribución del resultado del ejercicio, para su aplicación a los destinos que los socios o accionistas decidan en cada caso.

Al repaso de esa normativa, así como al reflejo contable de tal distribución se orienta el contenido de esta Unidad Didáctica, que amplía el objeto de análisis a la contabilidad de la aplicación del beneficio en el empresario individual, en las agrupaciones de personas y en las sociedades mercantiles; también la referida a las cooperativas y otras entidades bajo las que se organiza la actividad empresarial.

La exposición teórica continúa con el estudio de la prelación existente respecto de las posibles aplicaciones del beneficio y las diferentes limitaciones existentes al reparto de dividendos.

El análisis del objeto y contenido de las diferentes reservas permite completar un esquema de ordenación de los destinos del resultado, referida a la prioridad de cada una de las aplicaciones del mismo, completan el conjunto de apartados que tratan de la normativa acerca de la distribución del resultado.

El tratamiento de las acciones preferentes y de las disposiciones mercantiles relativas a la emisión de acciones sin voto y su forma de remuneración, seguido de las modalidades en que se establece la eventual retribución de los administradores componen otro bloque temático de la presente Unidad.

El estudio de la legislación acerca de la distribución del resultado prosigue con la normativa acerca de la compensación de pérdidas, dejando patente la estricta diferencia entre pérdidas contables, por una parte, y bases imponibles negativas, por otra, exponiendo como, tanto en el ámbito contable, como en el fiscal se compensan unas y otras.

Las normas acerca de la adopción de los acuerdos relativos al reparto de dividendos, y al plan contable específico de los dividendos corrientes, a cuenta y complementarios, así como el estudio de las formas de retribución a los administradores y de las obligaciones de carácter registral y fiscal que se desprenden de tales repartos y retribuciones completan el contenido de esta Unidad Didáctica.

1. La distribución de los beneficios en las diferentes modalidades de la actividad empresarial.

Una vez contabilizado el gasto correspondiente a la imposición que recae en ese ejercicio sobre los beneficios de la empresa, la compañía dispondrá de unos recursos susceptibles de aplicación a las siguientes alternativas:

- la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores
- el aumento de su capacidad de financiación, si decide no distribuirlos
- su eventual distribución entre los socios

Esta decisión acerca de cómo distribuir el beneficio neto del ejercicio, en principio libre para la empresa, está sometida, no obstante, a ciertas restricciones legales, en el supuesto de las sociedades mercantiles, en las sociedades cooperativas, en las entidades sin ánimo de lucro y muy especialmente en las fundaciones, de manera que existe una determinada ordenación de los eventuales destinos del excedente, al objeto de que las entidades puedan asegurar una garantía y solvencia frente a sus acreedores, así como la existencia de recursos suficientes para dar continuidad a sus actividades.

Así, con carácter general, se podría establecer la siguiente ordenación entre las posibles aplicaciones del beneficio:

- en primer lugar, el beneficio del ejercicio se destinará a la **compensación** de las pérdidas de ejercicios anteriores que pudieren existir, siempre que no se disponga de otros recursos propios con los que compensar eventualmente tales quebrantos;
- seguidamente, el resto del beneficio pendiente de distribución se aplicará a las atenciones **legalmente** establecidas:
 - dotación de la reserva legal,
 - constitución de eventuales reservas especiales que, en virtud de la normativa específica vigente sea preciso acumular;
- ocupa un tercer puesto en esta ordenación de eventuales destinos del excedente empresarial, la cobertura de las atenciones que hayan determinado los estatutos:
 - dotación de las denominadas reservas estatutarias,
 - aportaciones mínimas a las reservas voluntarias,

- pago de los dividendos mínimos,
- así como de las retribuciones a los administradores que la normativa interna de la compañía haya fijado;
- cubiertas las anteriores atenciones legales y estatutarias, el beneficio se aplicará conforme a los acuerdos adoptados en la Junta General de la sociedad:
 - acumulación de reservas voluntarias,
 - retribuciones especiales a administradores, empleados
 - y, finalmente, reparto del beneficio entre los socios;
- por último, la cantidad relativa al beneficio que, tras la aprobación de distribución, haya quedado sin destino concreto: el “remanente”.

Sociedades mercantiles

Por lo general, tanto las sociedades mercantiles, incluidas las laborales, colectivas y comanditarias, simples o por acciones, como en las sociedades cooperativas y también en las fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro sujetas a tutela o protectorado, los administradores están obligados a formular, en el plazo máximo de **tres** meses, contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio económico de la entidad, las cuentas anuales, compuestas por los siguientes **cinco** documentos **inseparables**:

- Balance de Situación
- Cuenta de Pérdidas y Ganancias
- Estado de cambios en el patrimonio neto ECPN.
- Memoria del ejercicio
- Estado de flujos de efectivo, EFE.

En su caso, a las cuentas anuales se acompañará el Informe de Gestión, un documento que no forma parte de las cuentas anuales, y cuyo objeto es el ofrecer a los grupos de interés relacionados con la empresa una exposición fiel y exhaustiva sobre la evolución de los negocios y sus resultados y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta.

A la documentación anterior se acompaña una

- Propuesta de aplicación del Resultado

Las cuentas anuales se aprobarán por la Junta General de accionistas o socios, quien resolverá, asimismo, sobre la aplicación del resultado del ejercicio, de acuerdo con las cuentas anuales aprobadas y en base a la propuesta formulada por los administradores.

La Junta General de Accionistas o socios que resuelve sobre la aprobación de las cuentas anuales y la aplicación del resultado tiene es la Junta General Ordinaria; cualesquiera otras juntas que celebre la entidad tendrán la consideración legal de juntas extraordinarias en todo caso.

Sociedades unipersonales

Un caso especial con respecto a la aprobación de las cuentas anuales y al acuerdo sobre la distribución del beneficio lo constituyen las denominadas sociedades **unipersonales**, anónimas o limitadas; en este caso, la normativa aplicable se encuentra en el *artículo 127. Decisiones del socio único*, de la Ley 2/1995, de 23 de marzo de Sociedades de Responsabilidad Limitada, al que se remite singularmente el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

En las denominadas sociedades **unipersonales** el **socio único** ejerce plenamente las competencias que la legislación atribuye a la Junta General de socios o accionistas; por lo tanto, convocada por el Administrador dicha Junta General, puede celebrarse en la fecha que determine éste, o el propio socio único de la entidad.

De los acuerdos adoptados en la Junta General Ordinaria, esto es de la aprobación de las cuentas anuales y de la aceptación, en su caso, de la propuesta de distribución del beneficio se expedirá **acta**, conforme a lo prescrito para las sociedades mercantiles, que firmará por sí mismo el socio único.

Fundaciones y entidades sin ánimo de lucro

En las fundaciones y en las entidades sin ánimo de lucro la aplicación del beneficio está condicionada a las condiciones especiales de la normativa aplicable a la entidad específica, en concreto según la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Cumplidos los requisitos de carácter general, una parte del resultado se aplica a la dotación del fondo destinado a la cobertura del presupuesto anual de los gastos de su actividad de interés social y, asimismo, al plan de inversiones en elementos destinados a tal actividad; tales fondos se contabilizan separadamente, puesto que la aplicación de los beneficios a esa finalidad específica es una condición imprescindible para obtener los incentivos fiscales de que disfruta este tipo de entidades.

Sociedades cooperativas

En las sociedades cooperativas existe, de forma análoga a la que se acaba de exponer, una clasificación contable del resultado según la procedencia del mismo; se distingue, siempre que sea posible, entre los resultados obtenidos de la actividad cooperativa y aquellos otros que proceden de actividades extracooperativas, además de los ingresos y gastos de carácter excepcional.

Los artículos 55 a 59 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas regulan la constitución de los fondos sociales obligatorios, así como la aplicación de los excedentes; en concreto, el *artículo 58* establece los siguientes extremos:

- de los excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo se restará, en primer lugar las pérdidas de cualquier naturaleza, procedentes de ejercicios anteriores y pendientes de compensación

- del saldo que resulte de restar al resultado de la actividad cooperativa, antes de impuestos, las pérdidas compensadas en ese ejercicio, se destinará al menos el 20 por ciento al fondo de reserva obligatorio que prevé la propia Ley de Cooperativas
- al menos un 5 por ciento de dicho saldo se aplicará, asimismo, al denominado fondo de educación y promoción
- por otra parte, del saldo que resulte de restar a los beneficios extracooperativos y extraordinarios, antes de impuestos, la compensación de pérdidas que se haya practica sobre éstos, se destinará al menos el 50 por ciento a la constitución de un fondo de reserva obligatorio
- la cantidad sobrante de los excedentes cooperativos y de los beneficios extracooperativos y extraordinarios disponibles, se destinará conforme a los acuerdos de la Asamblea General a la dotación de fondos de reserva voluntarios, al aumento de los fondos obligatorios, finalmente al retorno cooperativo a los socios;
- las cantidades pendientes de destino figurarán en una cuenta de remanente.

2. El resultado de los empresarios individuales

En el caso del empresario individual, este también puede decidir acerca del destino de los beneficios que haya obtenido a lo largo del ejercicio, retirándolos en su provecho o, alternativamente, reinvirtiéndolos de forma definitiva en el negocio.

Los beneficios generados a lo largo del ejercicio no muestran efecto impositivo alguno; el importe acumulado por los pagos a cuenta realizados y las retenciones que le hayan sido practicadas sobre los rendimientos, que figuraban en el debe de la cuenta *473. Hacienda Pública, deudor por retenciones y pagos a cuenta*, se habrá cancelado con cargo a la cuenta del titular de la explotación, que es quien podrá recuperarlos al calcular la cuota diferencial en su declaración del Impuesto sobre la Renta.

En principio, el Plan General de Contabilidad contempla la cuenta *102. Capital* como la diferencia entre el activo y el pasivo exigible que aparecen en la contabilidad de la empresa individual, sin más detalle. De ese modo, el beneficio acumulado, aparece en la propia determinación del patrimonio neto, expresado en el saldo de la referida cuenta.

Sin embargo, el Plan General de Contabilidad también deja abierta la posibilidad de contabilizar **reservas** cuando el empresario decida registrar de forma separada la acumulación al capital inicial del negocio de los beneficios obtenidos en sucesivos ejercicios.

En ese caso, una vez determinado el beneficio del ejercicio, al inicio del siguiente se formularía un apunte del tipo:

acumulación beneficio en reserva separada

Resultado del ejercicio (129)

a Reservas voluntarias
(113)

Si el empresario ha decidido no llevar específicamente cuentas de reservas, la mayor acumulación de capital se reflejará contablemente, por medio del siguiente asiento:

acumulación de beneficios no separada

Resultado del ejercicio
(129)

a Capital
(102)

Si, alternativamente, el empresario desea retirar la cantidad a su favor, correspondiente a los beneficios del ejercicio anterior, se tendrá:

retiro de beneficio en reserva separada

Resultado del ejercicio (129)

a Titular de la explotación
(550)

Las mismas normas se aplican en el supuesto de las entidades en régimen de atribución de rentas: sociedades civiles, comunidades de bienes, y similares.

3. Normas acerca de la distribución del resultado en las sociedades mercantiles

El resultado después de impuestos obtenido por las compañías mercantiles puede destinarse a múltiples fines, tal como se exponía al inicio de esta misma Unidad Didáctica, su aplicación se decide en la Junta General Ordinaria de socios o accionistas; para ello, los administradores presentan a la aprobación por parte de dicha Junta, junto a las cuentas anuales del ejercicio, una propuesta de distribución del resultado.

En dicha propuesta, aparece la base de reparto desglosada conforme al siguiente formato:

<i>Base de reparto</i>	<i>Importe</i>
▪ Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias	
▪ Remanente	
▪ Reservas	
▪ ...	

Seguida inmediatamente de la propuesta de aplicación:

<i>Propuesta de aplicación</i>	<i>Importe</i>
▪ a Compensación del resultado negativo del ejercicio 20xx.	
▪ ...	
▪ a Reserva legal	
▪ a Reserva por fondo de comercio	
▪ a Reservas especiales	
▪ a Reservas estatutarias	
▪ a Reservas voluntarias	
▪ a Remanente	
▪ a Dividendos	

Esa propuesta establece a primera vista una cierta prelación en el momento de asignar los distintos destino destinos del resultado,

- definido en algunos casos por las disposiciones legales vigentes
- o autoimpuesto, en otros, por la propia compañía en sus estatutos,
- para, finalmente, decidir sobre el resto de dicho beneficio, conforme a los acuerdos que se proponen a la aprobación de la Junta.

Dicha ordenación sobre las distintas aplicaciones establecida por las disposiciones mercantiles o por la voluntad de la empresa, se resume de forma aproximada el cuadro siguiente:

<i>Posibles aplicaciones</i>	
▪ Resultado del ejercicio (después de impuestos)	
1. Compensación del resultado negativo del ejercicio 20xx.	<i>(si no existen otros recursos propios)</i>
2. Atenciones legales	
	▪ a Reserva legal
	▪ a Reserva por fondo de comercio
	▪ a Reservas especiales
3. Atenciones estatutarias	
	▪ a Reservas voluntarias
	▪ a Reservas estatutarias
	▪ a Reservas voluntarias mínimas
	▪ a Dividendo mínimo a determinadas acciones, generalmente sin voto.
	▪ Retribución a los administradores prevista en los estatutos.
4. Atenciones según acuerdo de la Junta General	
	▪ Reservas voluntarias
	▪ Otras retribuciones a los administradores

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Participación del personal
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dividendos
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dividendos a cuenta
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dividendos complementarios
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Primas de asistencia a junta
5. Cantidades sin destino	
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Remanente

La anterior ordenación aparece, aunque dispersa, en diferentes artículos del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en concreto, en el artículo 213. *Aplicación del resultado*, en la nueva redacción introducida por la Ley de Armonización Contable, establece las siguientes previsiones:

- los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta, en ningún caso;
- si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que el valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas;
- no es posible repartir beneficio, con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto es o, a consecuencia del reparto acaba resultando ser inferior al capital social.

Sea por ejemplo la compañía C, donde se propone repartir un dividendo de 32.000,00 euros, y que presenta los siguientes recursos propios

<i>Cuentas</i>	<i>SalDOS en euros</i>
▪ Capital Social	100.000,00
▪ Reserva legal	20.000,00
▪ Resultado negativo 20xx.	-35.000,00
▪ Resultado del ejercicio (beneficio)	40.000,00

Tras repartir el dividendo, tal como se propone, los Recursos propios de la entidad sumarían:

<i>Cuentas</i>	<i>SalDOS en euros</i>
▪ Capital Social	100.000,00
▪ Reserva legal	20.000,00
▪ Resultado negativo 20xx.	-35.000,00
▪ Resultado del ejercicio (beneficio)	40.000,00
<i>menos</i>	
▪ Distribución de dividendo	-32.000,00
Total Recursos propios después de la distribución del dividendo:	93.000,00

Como quiera que la cifra final de recursos propios de la entidad sería inferior al Capital Social,

- no es posible proceder a tal reparto de dividendos.

Siguiendo con las limitaciones a la libre aplicación del resultado, el referido *artículo 213. Aplicación del resultado*, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, también prevé los siguientes supuestos:

- se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de primer establecimiento y de investigación y desarrollo que figuren en el balance;
- en cualquier caso, deberá dotarse una reserva **indisponible** equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un **cinco** por ciento del importe del citado fondo de comercio; se emplearán reservas de libre disposición, si no existiera beneficio, o si éste fuera insuficiente;

Sea, por ejemplo una nueva compañía M, con los siguientes Recursos propios:

<i>Cuentas</i>	<i>Saldos en euros</i>
▪ Capital Social	80.000,00
▪ Reserva legal	16.000,00
▪ Reservas estatutarias	32.300,00
▪ Reservas voluntarias	7.400,00
▪ Resultado negativo 20xx.	-15.000,00
▪ Resultado del ejercicio (beneficio)	31.000,00
<i>Total</i>	151.700,00

La empresa presenta la siguiente información adicional:

- tiene pendientes de amortización unos gastos de investigación y desarrollo, por valor en libros de 57.000,00 euros.
- Ha reconocido en el ejercicio un fondo de comercio, adquirido por un importe total de 43.000,00 euros.
- En las reservas estatutarias 30.000,00 euros no son de libre disposición, puesto según los estatutos de la entidad, tienen como aplicación exclusiva la compensación de pérdidas.
- Se propone un reparto de dividendos por 20.000,00 euros.

La empresa en cuestión parece disponer de recursos propios suficientes, pero antes del reparto del dividendo tomar las siguientes precauciones:

- evaluar la necesidad de compensar la pérdida del ejercicio anterior;
- dotar la *Reserva por fondo de comercio*, al menos en un 5 por ciento del importe reconocido, esto es por 2.150,00 euros como mínimo;

- verificar que la suma de *Recursos propios* es, en cualquier caso, repartiendo o no dividendos, siempre mayor que el capital social;
- y, especialmente, deberá comprobar que tras el reparto todavía existan reservas disponibles suficientes como para amortizar el saldo de las cuentas de gastos de investigación y desarrollo.

Con todo ello, se plantearía una propuesta en la forma:

<i>Base de reparto</i>	<i>Importe</i>
▪ Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias	31.000,00
▪ Reservas voluntarias	6.150,00
<i>suma</i>	37.150,00
<i>Propuesta de aplicación</i>	
▪ a Compensación del resultado negativo del ejercicio 20xx.	15.000,00
▪ a Reserva por fondo de comercio	2.150,00
▪ a Dividendos	20.000,00
<i>suma</i>	37.150,00

El reparto parece posible; sin embargo, en este caso concreto, las cantidades pendientes de amortización gastos de investigación y desarrollo por 57.000,00 euros y las reservas libres, tras el reparto, no sumarían esa cantidad.

<i>Cuentas</i>	<i>SalDOS en euros</i>
▪ Reservas estatutarias	2.300,00
▪ Reservas voluntarias	1.250,00
<i>Total</i>	3.550,00

La sociedad no podrá en este ejercicio distribuir dividendo alguno, habrá que esperar a la total amortización de los gastos de investigación y desarrollo, y a proveer la reserva por fondo de comercio, o a contar con reservas libres en cuantía suficiente como para poder hacerlo.

4. Clasificación de las distintas modalidades de reserva

De una forma muy genérica se suele identificar las reservas como una acumulación de beneficios no distribuidos, que han sido reinvertidos en la empresa; sin embargo no todas las partidas de reservas responden a ese origen.

- Así, la cuenta *110. Prima de emisión o asunción* supone el exceso sobre el nominal de las acciones emitidas en una ampliación de capital; se trata de una aportación de reservas realizada por los nuevos accionistas, es por ello que se dice que se trata de una "reserva de capital".
- En otros casos, como las *Reservas de revalorización*, recogen la contrapartida contable relativa al reconocimiento de una plusvalía de

un activo, que va a generarse en realidad a largo plazo, cuando éste se halle totalmente amortizado.

- Finalmente, existen otros casos, como las *Reservas para acciones de la sociedad dominante*, en los que las cantidades retenidas bajo esa denominación están sujetas a determinados requisitos, y se han traspasado desde otras reservas, o desde el propio resultado, para limitar el eventual riesgo para terceros de una reducción en los fondos propios.

Puede ser útil repasar el cuadro de las cuentas del nuevo Plan General de Contabilidad, relativas a las reservas y establecer una doble clasificación, atendiendo a su procedencia, por una parte, y al carácter de la disposición o del acuerdo que les da origen, por otra. Así, se podría construir la siguiente tabla:

	<i>Disposición legal</i>	<i>Estatutos</i>	<i>Acuerdos Junta</i>
<i>Beneficios no distribuidos</i>	112. Reserva legal	1141. Reservas estatutarias 113x. Reservas voluntarias (aportaciones mínimas)	
<i>Aportaciones de los socios</i>	110. Prima de emisión o asunción		113. Reservas voluntarias (otras)
<i>Ajustes de valor</i>	1143. Reserva de revalorización 119. Diferencias por ajuste del capital a euros		
<i>Bloqueo de fondos</i>	1140. Reserva para acciones o participaciones de la sociedad dominante 1142. Reserva por capital amortizado 1143. Reserva por fondo de comercio		

5. Reserva legal y reservas especiales; la reserva por fondo de comercio.

La constitución de la Reserva legal se fundamenta, en la cobertura, de eventuales pérdidas, sobre todo al inicio de la actividad de las sociedades; de tal manera que en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en concreto en el *artículo 214.*, se obliga a destinar a la dotación de una Reserva Legal

- del 10 por ciento del beneficio del ejercicio, en todo caso,
- hasta que dicha *Reserva legal* alcance, al menos, el 20 por ciento del capital social.

Dicha reserva tiene como destino su aplicación a la **compensación de pérdidas**, siempre que no exista ninguna otra partida de los fondos propios que aplicar a ese fin; incluso en el supuesto de que existieran otras reservas acordadas por la propia compañía y que hubieran sido calificadas por la sociedad como reservas indisponibles, éstas últimas se aplicarían a la compensación antes que la reserva legal, de manera que la reserva legal es el último recurso para la compensación de pérdidas antes de reducir el capital social.

Eventualmente, es posible utilizar dicha reserva para aplicarla a una ampliación de capital, siempre que la reserva resultante, sea como mínimo del 10 por ciento del nuevo capital social, después de proceder a la ampliación.

Otras Reservas a constituir de forma obligatoria y que se recogen como desglose de la cuenta *114. Reservas especiales*, se han establecido, con carácter obligatorio por una disposición legal; un caso concreto es la Reserva de participaciones recíprocas establecida para los casos de cruce de participaciones entre Sociedades de un grupo, por más del 10 por ciento del capital.

Tales reservas suponen el bloqueo de una parte de los fondos propios de la compañía en tanto no se proceda a la enajenación de las participaciones de capital que exceden del límite autorizado.

De forma análoga, el saldo de la cuenta *1142. Reserva por capital amortizado* corresponde también a cantidades inmovilizadas en los Recursos propios, con cargo a Reservas libres o a Resultados, para preservar la garantía respecto de los acreedores de la sociedad, al haber amortizado con cargo a resultados o a reservas de libre disposición, a quienes no se les ha concedido el derecho de oposición.

Son numerosas las compañías que, a semejanza de la reserva legal y como complemento de ésta, fijan en sus propios estatutos la obligatoriedad de realizar ciertas dotaciones a determinadas reservas que reciben la denominación de *estatutarias*.

Dichas reservas tienen las aplicaciones específicas que los propios estatutos determinen, y su creación se fundamenta en la estabilidad que supone en el momento de decidir acerca de la distribución del resultado del ejercicio la existencia de un mecanismo preestablecido de asignación de una parte del beneficio, sin depender de las cada año de las vicisitudes específicas de cada junta de socios o accionistas.

En efecto, como quiera que tal dotación figura en los estatutos de la compañía, la Junta General Ordinaria, que habrá de aprobar las cuentas anuales y la propuesta de aplicación del resultado presentada por los administradores, se encuentra con que una parte de los beneficios ya ha sido destinada automáticamente a reservas.

Si los socios desean modificar las condiciones de dotación de las reservas estatutarias, o las que se refieren a las posibles aplicaciones de las mismas, se verán obligados a modificar de forma expresa el contenido de los estatutos, lo que requiera la convocatoria de una Junta, con unos requisitos de asistencia y voto mínimo superiores a los de la Junta General.

Las reservas estatutarias que tengan un destino específico se consideran como reservas *bloqueadas*, a efectos de calcular la posible cancelación de activos ficticios, o a efectos de dotar alguna de las reservas especiales que se estudian en los apartados siguientes de esta Unidad Didáctica.

Las reservas especiales que prevé el nuevo Plan General de Contabilidad tienen su fundamento en una disposición legal de carácter obligatorio, en particular se dotan las siguientes reservas:

- La reserva por participaciones recíprocas
- Reserva para acciones o participaciones de la sociedad dominante.
- La reserva por capital amortizado.

La nueva redacción del *artículo 213.* del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establece la obligación indispensable de dotar una reserva por fondo de comercio, en los siguientes términos:

- en cualquier caso, deberá dotarse una reserva **indisponible** equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance,
- destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un **cinco** por ciento del importe del citado fondo de comercio;
- se emplearán reservas de libre disposición, si no existiera beneficio, o si éste fuera insuficiente.

6. Reservas voluntarias: errores y cambios en criterios contables

Las reservas voluntarias proceden de la acumulación de beneficios acordada en la Junta General de accionistas o socios, o en del órgano que haga sus veces, según la entidad de que se trate, de manera que se trata de reservas de libre disposición, en tanto que han sido constituidas libremente por la empresa.

Sin embargo, con la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad, las reservas voluntarias pasan a recoger los movimientos netos derivados de los cambios en los criterios contables o en la subsanación de errores u omisiones en la contabilidad, procedentes de ejercicios anteriores.

La norma vigésima segunda. *Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables* establece que:

- Cuando se produzca un cambio de criterio contable, siempre de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva
- y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

Este cambio motivará el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos en el saldo **inicial** del patrimonio neto del ejercicio más antiguo presentado, así como la modificación de las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio.

El efecto neto acreedor de los ajustes, después de segregarse el pasivo por el efecto impositivo de tal ajuste, supondrá un mayor importe en las reservas voluntarias, con cargo a las cuentas de los elementos patrimoniales afectados por la aplicación retroactiva de un distinto criterio contable, o por la corrección de errores u omisiones anteriores.

Análogamente, el efecto neto deudor de los cambios experimentados en los elementos patrimoniales afectados por el hecho de introducir un nuevo criterio

(281xx)

Amortización acumula de
propiedades de inversión
(282xx)

Por último, al registrar el efecto impositivo sobre el aumento neto en el valor, se formulará el asiento:

aumento en la amortización del inmovilizado

Reservas voluntarias, reserva
de revalorización xxxx (113)

a Hacienda Pública, acreedor
(475x)

Para llevar a cabo una actualización o revalorización en los valores en libros de los activos inmovilizados o de las propiedades de inversión, es precisa una norma legal con rango de Ley que la autorice expresamente.

Una vez promulgada la norma, las empresas que deciden actualizar el valor de los activos proceden a su actualización; por su parte, las que no quieren revisar los valores en libros de los activos fijos y de las propiedades de inversión no lo hacen.

La disposición que autoriza la revalorización es una norma que **autoriza** pero que **no** obliga a revalorizar, de ahí la consideración de la reserva como voluntaria. No obstante, por aplicación del principio de uniformidad, si una entidad decide revalorizar sus activos al amparo de la norma legal ha de revalorizarlos todos, sin excepción.

En general, esa *Reserva por revalorización* se mantiene indisponible por un cierto plazo, conforme a lo que haya establecido la norma legal que autoriza la actualización del valor de los elementos del inmovilizado, permitiendo su uso sólo para compensar las pérdidas que se produzcan al enajenar los elementos cuyo valor se ha actualizado, o para reflejar un menor valor de mercado de esos bienes.

Pasado ese plazo de indisponibilidad, la reserva puede aplicarse a la compensación de pérdidas, a una ampliación de capital, o al traspaso a las demás cuentas de reservas, previo acuerdo de la Junta General.

8. Pérdidas contables y fiscales, procedimiento de compensación.

Existe una frecuente confusión entre el mecanismo para la compensación de las pérdidas del ejercicio en la legislación mercantil y el procedimiento por el que las bases imponibles negativas, que es posible que no correspondan realmente a pérdidas contables, se compensan con ulteriores bases imponibles positivas en la normativa fiscal.

Por cuanto respecta al ámbito contable, la compensación de pérdidas se realiza inmediatamente, en la medida en que ello sea posible, de forma distinta según sea el tipo de empresa.

- **empresarios individuales y agrupaciones de personas**

Así en el supuesto de los empresarios individuales, tal compensación contable es automática; se produce en el propio asiento de traspaso del resultado si el empresario no lleva cuentas separadas de reservas, teniendo:

<i>traspaso de pérdida del ejercicio no separada</i>	
Capital (102)	
	a Resultado negativo del ejercicio 20xx (121x)

Si el empresario decide aportar por sí mismo la cantidad necesaria para cancelar tal pérdida, se contabilizará:

<i>repercusión de la pérdida al empresario</i>	
Titular de la explotación (550)	
	a Resultado negativo del ejercicio 20xx (121x)

En el supuesto de que el empresario hubiera optado por contabilizar reservas, cuando decida la compensación del resultado negativo formulará un apunte del tipo:

<i>traspaso de pérdida del ejercicio no separada</i>	
Reservas voluntarias (113)	
	a Resultado negativo del ejercicio 20xx (121x)

Nuevamente, las agrupaciones de personas: sociedades civiles, comunidades de bienes o similares, reconocerán la compensación de la pérdida conforme al plan contable previsto para los empresarios individuales, con la adaptación precisa para determinar la aportación que corresponda a cada socio, partícipe o comunero, en su caso.

- **sociedades mercantiles**

La normativa acerca de la compensación de pérdidas en las sociedades mercantiles se desprende de las pautas para la distribución del beneficio; en concreto, se tiene:

- la compensación de las pérdidas ha de ser expresamente aprobada en la Junta General de socios o accionistas, según la propuesta de distribución del resultado o una propuesta específica, en su caso;

- las pérdidas se compensarán contra el remanente, las reservas voluntarias o, conforme a lo dispuesto en los estatutos, con cargo a las reservas estatutarias;
- la reserva legal se aplicará a la compensación de resultados negativos, únicamente en el supuesto de que no exista ninguna otra partida de los fondos propios sólo se

También es posible solicitar de los accionistas o socios aportaciones específicas para realizar tal compensación

Cuando la sociedad requiere de los socios o accionistas la realización de aportaciones que destinará a la compensación de pérdidas, se producen dos fases,

- la propia recepción de tales aportaciones, en primer lugar,
- y la adopción del acuerdo de compensación, por parte de la Junta General de socios o accionistas.

La primera de estas dos fases, la recepción de las aportaciones, se contabiliza por medio de asientos de la forma:

recepción de aportaciones para compensar pérdidas

Bancos, cuentas corrientes
(572)

- a Aportaciones de socios o propietarios, para compensación de pérdidas
(118p)

Para disponer del saldo de dicha cuenta, aplicándolo a compensar el resultado negativo de un ejercicio anterior, es preciso el acuerdo de la Junta General, adoptado, por ejemplo, en el momento de acordar la distribución del resultado.

Una vez adoptado el acuerdo de compensación, se contabilizará:

aplicación de las aportaciones a compensar pérdidas

Aportaciones de socios o propietarios, para compensación de pérdidas
(118p)

- a Resultado negativo del ejercicio 20xx (121x)

La cantidad no aplicada a la compensación de pérdidas permanecerá en el saldo de la cuenta 122. Aportaciones de socios para la compensación de pérdidas, en tanto no se decida una nueva compensación.

▪ pérdidas en las sociedades cooperativas

Por cuanto se refiere a las sociedades cooperativas, la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, prevé la contabilidad de los resultados negativos en una cuenta similar a la utilizada por las sociedades mercantiles, a la espera de su posterior compensación, conforme a lo que prevean los estatutos o el acuerdo que en su caso adopte la Asamblea General.

Se observará necesariamente los requisitos que para la compensación de pérdidas en las sociedades cooperativas establece la Ley 27/1999 y que se concretan en las siguientes reglas:

- la pérdida se podrá compensar por su totalidad contra los fondos de reserva voluntarios, si existe saldo suficiente para hacerlo;
- de no ser así, podrá aplicarse el fondo de reserva obligatorio, sólo hasta un límite máximo, que se cifra en el porcentaje medio de dotación de los últimos cinco años, o desde la fundación si esta fuera de una fecha posterior;
- la cuantía no compensada con cargo a los fondos voluntarios o en su caso, obligatorios, se repercutirá a los socios en proporción a las operaciones, servicios o actividades que la cooperativa haya realizado con cada uno de ellos
- si la cuantía de esas operaciones fuera inferior al importe a que está obligado a aportar cada socio para sufragar los resultados negativos, las pérdidas pendientes de compensación se imputarán en función del porcentaje mínimo obligatorio de actividad cooperativa.

Los asientos relativos a la recepción de las aportaciones y de la aplicación a la compensación de los resultados negativos tendrían el mismo formato que los mostrados en el supuesto de las sociedades mercantiles.

▪ pérdidas contables y bases imponibles negativas

Es importante significar que, tal como se ha expuesto en la Unidad Didáctica núm. 38, el resultado del ejercicio y la renta fiscal de la empresa se calculan atendiendo a criterios de imputación que no coinciden en todos los casos, de modo que es preciso introducir determinados ajustes extracontables para, determinar, desde el resultado del ejercicio la base imponible del período de declaración.

De ese modo, es posible que aun existiendo beneficios contables, se generen bases imponibles negativas y, en otros casos, que de una pérdida contable acabe resultando, tras la aplicación de los ajustes por diferencias permanentes y temporarias, una base imponible positiva.

En el supuesto de que se hubiere generado una base imponible negativa, procedente de las propias pérdidas analizadas o derivada de los ajustes propios de la imposición, la Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé la compensación de tales bases imponibles negativas en el plazo de los quince años, siguientes al ejercicio en que se haya generado la base imponible negativa a compensar.

Dicho plazo puede verse ampliado para determinadas empresas, mediante el diferimiento del inicio del cómputo para efectuar la compensación de las bases imponibles negativas hasta el primer ejercicio en el que, dentro del período de prescripción del Impuesto, se genere por vez primera una base imponible positiva.

Principio de preservación del capital: equilibrio patrimonial

Las empresas han de responder de sus compromisos frente a sus acreedores, la inclusión en el activo de ciertos desembolsos de importante cuantía, al considerarlos recuperables a través de las operaciones futuras, como en el caso gastos de investigación y desarrollo o en el del fondo de comercio supone una situación en la que del cálculo del patrimonio neto de la entidad puede resultar una cifra superior a su garantía real.

Del mismo modo, la acumulación continuada de pérdidas o la reducción del capital adoptada unilateralmente por la sociedad pueden suponer, si no un quebranto, en ocasiones una modificación de la situación de solvencia de la empresa, de la que los acreedores han de ser en cierto modo protegidos o, como mínimo tener conocimiento.

Es por ello que la legislación mercantil prevé formalidades específicas para las reducciones de capital, entre las que se incluye en ciertos supuestos la obligatoriedad de abrir un plazo para que los acreedores sean informados de la reducción de capital en marcha y puedan ejercer su derecho de oposición a la misma, al verse alteradas sobrevenidamente las condiciones de garantía en base a las que determinaron el riesgo aceptable respecto de la entidad.

Del mismo modo, la legislación mercantil establece determinadas normas preventivas, de modo que las sociedades no puedan acumular pérdidas indefinidamente, viendo así reducido el patrimonio neto, hasta el extremo de que las aportaciones realizadas por los socios o propietarios se extingan. Así,

- si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que el valor del patrimonio neto de la Sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinaría a la compensación de esas pérdidas.
- en cualquier caso es obligatoria la compensación de las pérdidas en que haya incurrido la compañía contra los beneficios de ejercicios siguientes, las reservas disponibles, por último, la Reserva legal; sólo si no existen otras reservas libres suficientes.
- si, como consecuencia de resultados negativos acumulados el patrimonio neto de la entidad fuera inferior a los dos tercios del capital social, se hace obligatoria la reducción de capital, siempre que hubiera transcurrido el ejercicio siguiente y no se hubiera recuperado el patrimonio;
- por último, si la generación de pérdidas redujera el patrimonio de la sociedad a una cifra por debajo de la mitad del capital social, sería forzoso proceder a la disolución de la misma, si tal situación no se resolviera en el ejercicio siguiente o se recuperara el equilibrio patrimonial por medio de nuevas aportaciones.

10. Distribución de dividendos: dividendos corrientes, dividendos a cuenta y complementarios, acciones sin voto.

Los acuerdos sobre reparto de dividendos suelen tomarse en la Junta que ha tratado la aprobación de las cuentas anuales y la distribución del resultado, esto en la Junta General **Ordinaria** de accionistas o socios; los dividendos de pago único, que se desprenden de tal acuerdo reciben la denominación de dividendos **corrientes**.

Cuando se adopta tal acuerdo de distribución de dividendos, se fija asimismo la fecha del pago del dividendo en cuestión y, en el caso de que no se establezca ningún día concreto, se entenderá que el dividendo será pagadero desde el día siguiente al acuerdo; esta fecha determina para el receptor el momento en que debe reconocerse devengado el rendimiento aunque, por cualesquiera causas no reciba efectivamente el pago en ese mismo día.

Desde la adopción del acuerdo relativo a la distribución del dividendo la empresa contrae una deuda exigible con sus socios; la cuenta *525. Dividendo activo a pagar* refleja ese compromiso de pago.

Dicha cuenta presenta siempre saldo **acreedor**, que se cancela al realizar efectivamente el pago, con contrapartida en tesorería y en la cuenta que refleja el pasivo por las retenciones practicadas al tipo del 18 por ciento, a cuenta del Impuesto sobre la Renta o sobre Sociedades.

Si bien la nueva regulación de la imposición sobre los rendimientos de participaciones en capital establece una exención de gravamen por los primeros 1.500,00 euros percibidos en concepto de dividendo, la empresa que distribuye el dividendo está obligada a practicar la retención del 18 por ciento sobre el importe total del mismo, puesto que no conoce qué otras rentas percibe el socio o accionista a quien liquida el dividendo.

Supóngase que en la Junta General Ordinaria de Socios se adopte válidamente el acuerdo de aplicación de resultado siguiente:

<i>Base de reparto</i>	<i>Importe</i>
▪ Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias	81.000,00
<i>Propuesta de aplicación</i>	
▪ a Compensación del resultado negativo del ejercicio 20xx.	25.000,00
▪ a Reserva legal	8.100,00
▪ a Reserva por fondo de comercio	12.500,00
▪ a Reservas voluntarias	20.400,00
▪ a Dividendos	15.000,00
<i>suma</i>	81.000,00

El asiento correspondiente a tal distribución sería:

acuerdo de distribución del resultado

81.000,00	Resultado del ejercicio 20xy (120xy)		
		a	Resultado negativo del ejercicio 20xx (121xx)
			25.000,00
			Reserva legal (112x)
			8.100,00
			Reserva por fondo de comercio (114x)
			12.500,00
			Reservas voluntarias (113)
			20.400,00
			Dividendo activo a pagar (525)
			15.000,00

En el momento en que realice el pago del dividendo, formulará el apunte:

pago del dividendo corriente aprobado

15.000,00	Dividendo activo a pagar (525)		
		a	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)
			2.700,00
			Bancos, cuentas corrientes (572)
			12.300,00

Las compañías vienen obligadas al pago de los dividendos que acordaron distribuir a todos quienes justifiquen la propiedad de las acciones; tales rendimientos están sujetos a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta o sobre Sociedades del 18 por ciento.

La empresa recauda estas cantidades retenidas, que ingresa trimestralmente, los meses de abril, julio, octubre y enero los días 1 y 20; el resumen anual incluirá datos relativos a identificación de los perceptores, rendimiento total satisfecho y cantidades retenidas.

Por otra parte, la Sociedad debe facilitar a sus accionistas certificación del valor de las acciones que poseen, de los rendimientos satisfechos y de las cantidades retenidas; este procedimiento ha sido diseñado en coherencia con otras retribuciones que abona la empresa, como las del trabajo o los profesionales.

Sin embargo, existe una excepción importante: las grandes sociedades, con títulos cotizados en Bolsa tienen un número muy grande de acciones en circulación y estas se hallan además repartidas en multitud de depositarios; por otra parte, la agilidad de cesión de acciones que supone el mercado bursatil hace muy difícil determinar el poseedor de una acción de forma exacta.

Para resolver esta problemática gran parte de las obligaciones que conlleva el pago del dividendo se han transferido a otros sujetos; así, cuando la empresa aprueba el reparto de un dividendo, fija una fecha oficial de pago, día a partir del cual abonará el importe correspondiente a tal dividendo.

El acuerdo se hace público conforme a la normativa legal y la fecha oficial de pago es la que sirve a los poseedores de acciones de esa compañía para imputar el rendimiento contablemente.

Después, los bancos y otras entidades depositarias de acciones de la compañía deberán justificar cuantos títulos, propios o depositados, tienen en su poder al objeto de percibir el dividendo, que la compañía les abonará directamente por su importe líquido.

Como la conciliación de los títulos que presentan las entidades con las acciones de la Sociedad realmente en circulación es laboriosa, no es infrecuente que el cobro se demore respecto a la fecha anunciada.

No obstante, muchas entidades de crédito abonan a sus clientes el dividendo de la sociedad en cuestión, deduciendo la retención a cuenta del 18 por ciento, aunque no lo hayan percibido todavía de la Sociedad pagadora.

El criterio para recibir el abono por dividendos es el de poseer las acciones el día fijado oficialmente para el pago; en esa fecha los accionistas se entiende que han recibido el dividendo antes de iniciarse la sesión de Bolsa.

Es decir que en la sesión de Bolsa del día correspondiente al pago de un dividendo las acciones de la Sociedad en cuestión se venden considerando ya que se ha pagado ya el dividendo y cualquier comprador de ese día ya no tendrá derecho al mismo.

Muchas entidades depositarias suelen acumular varios dividendos de una semana o quincena y liquidarlos en fechas fijas, de manera que puede percibirse efectivamente el dividendo con días de retraso o algún día de adelanto sobre la fecha oficial.

Respecto de las declaraciones de abono del rendimiento y retenciones practicadas la obligación recae en estos casos en las entidades depositarias y no en la Sociedad emisora.

▪ **Dividendos a cuenta**

En otros casos, dada la fecha ya avanzada en que se aprueban las cuentas anuales por muchas sociedades, es frecuente acordar también el pago de **dividendos a cuenta** de los beneficios del ejercicio corriente.

Para la distribución de un dividendo a cuenta deben cumplirse dos requisitos:

- que el importe a distribuir no exceda los beneficios del ejercicio en curso acumulados hasta el momento del acuerdo, una vez deducidas la dotación a Reserva Legal, la compensación de pérdidas anteriores y la cantidad estimada por impuestos;
- que la compañía tenga liquidez suficiente para realizar el pago.

Para justificar este segundo extremo es preciso acompañar al acuerdo un estado previsional de flujos de tesorería demostrativo de la existencia de tal liquidez, al menos durante todo el año siguiente a la fecha en que distribuye ese dividendo a cuenta.

Los dividendos a cuenta son, en realidad, **anticipos** sobre el posterior beneficio a distribuir que la sociedad concede a sus accionistas o socios, así, la cuenta *557. Dividendo activo a cuenta* recoge la deuda de los accionistas con la entidad por esa circunstancia, es decir, el crédito por ese pago anticipado.

En el momento en que se aprueba la distribución de un dividendo a cuenta, la empresa incurre correlativamente en una deuda exigible, tal como muestra el siguiente asiento, para el acuerdo de distribuir un dividendo a cuenta de, por ejemplo, 17.500,00 euros:

<i>acuerdo de distribución de dividendo a cuenta</i>			
17.500,00	Dividendo activo a cuenta (557)	a Dividendo activo a pagar (525)	17.500,00

Y, nuevamente, por el pago,

<i>pago del dividendo a cuenta aprobado</i>			
17.500,00	Dividendo activo a pagar (525)	a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)	3.150,00
		Bancos, cuentas corrientes (572)	14.350,00

Cuando, en la Junta General Ordinaria que apruebe las cuentas anuales del ejercicio al que corresponde el dividendo a cuenta, se destine la cantidad definitiva a repartir en total como dividendo, será preciso descontar las cantidades ya anticipadas a los accionistas.

Así por ejemplo en una Sociedad que haya establecido el siguiente reparto del resultado

<i>Base de reparto</i>	<i>Importe</i>
▪ Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias	77.000,00
<i>Propuesta de aplicación</i>	
▪ a Reserva legal	12.000,00
▪ a Reservas estatutarias	15.500,00
▪ a Reservas voluntarias	22.000,00
▪ a Dividendos	27.500,00
<i>suma</i>	77.000,00

Se deberá tener en cuenta que del dividendo aprobado de 27.500,00 euros, los socios ya han percibido con anterioridad 17.500,00 euros, de modo que ahora sólo se les abonará el importe restante $27.500,00 - 17.500,00 = 10.000,00$ euros, sobre los que se aplicará la retención del 18 por ciento.

La aplicación del Resultado se registraría de la forma:

<i>acuerdo de distribución del resultado</i>		
77.000,00	Resultado del ejercicio 20xz (120xz)	
	a Reserva legal (112x)	12.000,00
	Reservas estatutarias (1141)	15.500,00
	Reservas voluntarias (113)	22.000,00
	Dividendo activo a cuenta (557)	17.500,00
	Dividendo activo a pagar (525)	10.000,00

De manera que los abonos en la cuenta *557. Dividendo activo a cuenta* corresponden a la **cancelación** de las cantidades adelantadas a los accionistas al repartir el beneficio del año de forma ya definitiva.

El importe pendiente de pago en el momento de realizar la liquidación correspondiente al ejercicio, es decir a los 10.000,00 euros adicionales, es un dividendo **complementario**.

Por el pago, se formulará el asiento:

<i>pago del dividendo complementario</i>		
10.000,00	Dividendo activo a pagar (525)	
	a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)	1.800,00
	Bancos, cuentas corrientes (572)	8.200,00

- **Las acciones sin voto, características y derechos que incorporan**

Conforme al *artículo 90* del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, las sociedades anónimas:

- pueden emitir acciones sin derecho a voto,

- hasta un importe máximo equivalente a la mitad del capital social desembolsado, correspondiente a cualesquiera de las modalidades de acciones hasta entonces emitidas.

Las acciones sin voto confieren a sus titulares los mismos derechos económicos de las acciones ordinarias, existiendo de forma excepcional un derecho especial de prelación en el momento de la distribución de dividendos.

Por cuanto se refiere a los derechos **políticos**, el tenedor de una acción sin voto dispone de los mismos derechos que un accionista ordinario: ser informado de la marcha de la sociedad, asistir a las Juntas Generales, obviamente con voz, pero sin voto.

Por otra parte, como consecuencia de la imposibilidad de votar, las acciones sin voto no podrán agruparse al objeto de designar un vocal en el Consejo de Administración de la Sociedad, cuando se den los supuestos de representación proporcional en los órganos de gobierno de la entidad.

Asimismo, para ejercer el derecho a nombrar un representante en el Consejo, en función de la participación en el capital de la sociedad, las acciones sin voto no se tendrán en cuenta para calcular la proporción sobre el capital social que corresponde a los demás accionistas ordinarios.

En el supuesto de que la compañía se vea obligada a llevar a cabo una reducción de capital, a fin restablecer el equilibrio patrimonial, alterado por una acumulación de pérdidas pendientes de compensación, la reducción de capital no afectará a las acciones sin voto, salvo que la reducción exceda del capital social representado en las restantes acciones.

Si como consecuencia de una reducción del capital, el nominal de las acciones sin voto llegara a superar la mitad del capital social desembolsado, la sociedad dispondrá de dos años para restablecer ese equilibrio entre capital con derecho a voto y acciones sin voto.

Si a causa de una reducción en el capital social desaparecieran todas las acciones ordinarias, las acciones sin voto en circulación asumirían el derecho de voto de forma temporal, hasta el momento en que, emitidas nuevas acciones ordinarias, se restableciera el equilibrio entre el nuevo capital con derecho a voto y las acciones sin voto.

En el supuesto de liquidación de la sociedad, los accionistas sin voto tienen derecho preferente a que les sea restituido el capital desembolsado antes que a ningún otro accionista; solo cuando se haya reembolsado su aportación a los accionistas sin voto será posible la distribución del haber social entre los restantes accionistas.

Finalmente, las acciones sin voto tienen derecho preferente a la percepción del dividendo anual mínimo que fijen los estatutos; dicho dividendo se calculará en función del capital efectivamente desembolsado por cada acción sin voto, debiendo ser en todo caso igual o superior al 5 por ciento anual del capital desembolsado.

Una vez percibido dicho dividendo mínimo, los titulares de las acciones sin voto tendrán derecho a percibir el dividendo que resulte de la distribución de los beneficios entre todos los accionistas, los titulares de acciones ordinarias y, también, los tenedores de acciones sin voto.

El pago del dividendo mínimo a los accionistas sin derecho a voto es prioritario sobre la distribución de cualquier otro dividendo; destinada una fracción del beneficio a distribuir entre los socios, se atenderá el pago del dividendo mínimo para las acciones sin voto que fijen los estatutos; la cantidad sobrante, una vez acordado el dividendo mínimo, se repartirá entre todos los accionistas.

La cuenta utilizada para reconocer esa deuda, por el dividendo que se ha acordado distribuir, es la misma cuenta utilizada en los demás acuerdos de reparto de dividendos, *525. Dividendo activo a pagar*, algunas compañías desglosan mediante subcuentas el tipo de dividendo pendiente de pago.

En el supuesto de que no se disponga de beneficios distribuibles, o de que la cantidad disponible no fuere suficiente para atender al pago del dividendo mínimo a los accionistas sin voto, éste quedará pendiente; la parte del dividendo mínimo pendiente de pago habrá de liquidarse en un plazo máximo de cinco años.

En tanto no se haya pagado el dividendo mínimo a las acciones sin voto, no será posible distribuir ningún otro tipo de dividendo, en concreto, los titulares de acciones ordinarias no percibirán importe alguno; mientras exista alguna cantidad pendiente de pago en concepto de dividendo mínimo, las acciones sin voto dispondrán de derecho a votar en todas las Juntas Generales, ordinarias o extraordinarias que la sociedad celebre.

A este fenómeno de diferimiento del dividendo se le conoce como la **acumulación** del dividendo mínimo;

- pero tales retribuciones pendientes no constituyen una deuda cierta para la empresa,
- puesto que al no haber generado beneficios en cuantía suficiente la empresa no ha podido acordar el reparto de tal dividendo, de manera que tiene un compromiso futuro, pero no una deuda cierta;

es por ello que el Plan no prevé cuenta alguna para tal circunstancia, sólo una nota en la Memoria que informe de la situación de las acciones sin voto.

Supuesto práctico núm. 1

Respecto de la sociedad anónima APLICA se plantean las siguiente situaciones objeto de registro, relativas a los movimientos en su patrimonio neto.

1. El balance de la compañía presentaba al cierre del ejercicio *nnnx* la siguiente composición de su patrimonio neto:

<i>Subagrupaciones / epígrafes / cuentas</i>	<i>Saldos en euros</i>
A-1. Fondos propios	273.213,22
I. Capital	135.000,00
100. Capital Social	200.000,00
103. Socios, desembolsos no exigidos	-65.000,00
II. Prima de emisión	30.000,00
110. Prima de emisión	30.000,00
III. Reservas	35.700,00
112. Reserva legal	26.000,00
113. Reservas voluntarias	7.400,00
1141. Reservas estatutarias	2.300,00
IV. Resultados de ejercicios anteriores	-35.930,00
121xu Resultado negativo ejercicio <i>nnnu</i> .	-35.930,00
V. Otras aportaciones de socios	15.000,00
118. Aportaciones de socios	15.000,00
VI. Resultado del ejercicio	93.443,22
129 Resultado del ejercicio (beneficio)	93.443,22
A-2. Ajustes por cambios de valor	-92.381,42
133. Ajustes en activos financieros disponibles para la venta	-92.381,42
A-3. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	41.135,83
130. Subvenciones oficiales de capital	41.135,83
<i>Total patrimonio neto</i>	221.967,63

2. Las aportaciones realizadas por los socios fueron requeridas al objeto de aplicarlas a la compensación de las pérdidas.
3. Por otra parte, en el ejercicio *nnnx* de referencia, la compañía adquirió a otra empresa una rama completa de negocio, correspondiente a sus actividades, como medio de introducción en determinado sector geográfico; en la operación se reconoció un fondo de comercio por importe de 154.500,00 euros.
4. La sociedad ha establecido en sus estatutos la obligatoriedad de dotar todos los ejercicios un 15 por ciento del beneficio neto a una reserva adicional a la legal, que tendrá como destino exclusivo la compensación de ulteriores pérdidas en las actividades de comercio exterior.
5. Del mismo modo, pretende completar la reserva legal y dotar a reservas voluntarias mínimas al menos el 5 por ciento del beneficio neto del ejercicio.
6. Se aprueban las cuentas anuales del ejercicio *nnnx* anterior, y se interesa una propuesta de aplicación de los resultados que permita dar cobertura a las diferentes atenciones legales y estatutarias, destinando el resto a distribución de dividendos, a ser posible 40.000,00 euros.

7. Se paga el dividendo acordado en la junta general ordinaria, de conformidad con la aplicación del resultado aprobada.
8. Dado lo avanzado del ejercicio, en junta general extraordinaria, se propone abonar un dividendo a cuenta de 35.000,00 euros; la sociedad presenta, la siguiente información relativa a los ingresos y gastos reconocidos en los cinco primeros meses del siguiente ejercicio *nnxy*.

<i>Estado de ingresos y gastos reconocidos, desde 01-01 hasta 31-05-<i>nnxy</i></i>		
<i>Cuenta de Pérdidas y Ganancias</i>	<i>Gastos</i>	<i>Ingresos</i>
Total de ingresos y gastos corrientes	633.769,95	701.484,30
<i>Resultado del ejercicio (beneficio)</i>	<i>67.714,35</i>	
<i>Patrimonio neto</i>	<i>Gastos</i>	<i>Ingresos</i>
Beneficios por valoración		41.281,27
Ingresos por subvenciones		185.000,00
Pérdidas por valoración	5.232,81	0
Efecto impositivo ingresos y gastos	66.314,54	
Transferencias de pérdidas	0	13.208,02
Transferencias de beneficios	8.934,59	
Transferencias de subvenciones	12.650,00	
Efecto impositivo transferencias		2.512,97
<i>Total ingresos y gastos</i>	<i>93.131,94</i>	<i>242.002,26</i>
<i>Total ingresos y gastos reconocidos</i>	<i>216.584,67</i>	

9. Se reclama a los socios el desembolso de 25.000,00 euros, respecto de sus aportaciones de capital.
10. Se abona el dividendo a cuenta acordado en la junta general extraordinaria a que hace mención el apartado 7.

Se pide:

- Determinar la aplicación del resultado del ejercicio *nnnx*.
- Evaluar la posible distribución de dividendo a cuenta del ejercicio *nnny*
- Registrar las partidas contables relativas a dichas operaciones.

Supuesto práctico núm. 2

La sociedad APLICA del supuesto anterior, presenta las siguientes operaciones susceptibles de registro en *nnxy*,

1. La ha sido reclamado el reintegro de una subvención oficial de 28.500,00 euros, percibida hace cinco años, que la empresa mantenía en la correspondiente cuenta de patrimonio neto, pero de la que hubo realizado transferencia al resultado en el propio ejercicio de la percepción y el inmediato siguiente.
2. Se ha percibido de los accionistas la totalidad de los desembolsos exigidos por 25.000,00 euros, a que se hacía referencia en el anterior supuesto práctico.
3. Asimismo, se ha reclamado el desembolso de los restantes 40.000,00 euros pendientes de aportación.
4. En junta general extraordinaria se ha acordado una reorganización de los fondos propios de la compañía en los siguientes términos:
 - Ampliar el capital, destinando la prima de emisión de acciones a tal finalidad.
 - Ajustar la reserva legal al porcentaje mínimo tras la ampliación.
 - Emitir acciones liberadas a distribuir proporcionalmente entre los socios, sobre la base de un valor nominal de 100,00 euros, como las restantes acciones emitidas.
5. La empresa ha adquirido acciones propias a un socio que precisa enajenar su participación en el capital, sin que pueda esperar a encontrar comprador; la entidad ha pagado 173.450,00 euros por dichas participaciones.
6. Para compensar la salida de recursos anterior, y ante una expectativa cierta de crecimiento, la empresa decide obtener nuevas aportaciones de fondos, conforme al siguiente esquema de ampliación de capital:
 - Emitir 400 nuevas acciones, de valor nominal 100,00 euros.
 - Requerir un precio efectivo de 140,00 euros por acción.
7. Se ha enajenado la mitad de las acciones propias en cartera, a que hace referencia el apartado 5. anterior; el precio de transmisión, descontados los gastos de la transacción ha sido de 97.875,50 euros.
8. Se ha localizado suscriptores para las acciones, asumiendo la totalidad de los nuevos instrumentos de patrimonio emitidos; les ha sido exigido el desembolso mínimo.
9. Los resultados del ejercicio *nnny* se muestran en el siguiente estado de ingresos y gastos reconocidos:

<i>Cuenta de Pérdidas y Ganancias</i>	<i>Gastos</i>	<i>Ingresos</i>
Total de ingresos y gastos corrientes	1.452.526,85	1.589.567,54
<i>Resultado del ejercicio (beneficio)</i>	<i>137.040,69</i>	
<i>Patrimonio neto</i>	<i>Gastos</i>	<i>Ingresos</i>
Pérdidas por valoración	32.288,05	
Ingresos de subvenciones de capital		83.750,00
<i>Total ingresos y gastos</i>	<i>32.288,05</i>	<i>83.750,00</i>
<i>Total ingresos y gastos reconocidos</i>	<i>188.502,64</i>	

La compañía debe calcular la aplicación del resultado para dar cumplimiento a todas las atenciones legales y estatutarias, contemplando completar la reserva legal de una sola vez si le es posible hacerlo.

10. La entidad se propone distribuir un dividendo complementario de 50.000,00 euros, si es posible.

Se pide:

- Registrar las partidas contables relativas a las operaciones descritas.
- Determinar la aplicación del resultado del ejercicio *nnny*.
- Evaluar la posible distribución del dividendo complementario propuesto.

Supuesto práctico núm. 1

Solución

En los dos supuestos que se incluyen en esta Unidad Didáctica se pretende dar continuidad al análisis de los requisitos a observar respecto de la aplicación del resultado, así como la prelación de los distintos destinos del mismo.

1. Análisis de la composición del patrimonio neto.

La única porción sobre la que la empresa puede decidir acerca de las diferentes alternativas de aplicación es la que se integra en la subagrupación A-1 Fondos propios del balance de la compañía.

Las partidas correspondientes a ajustes de valoración, que aparece en la subagrupación *A-2 Ajustes por cambios de valor* no son utilizables en modo alguno, ni directa ni indirectamente, como recursos susceptibles de distribución entre los socios o propietarios, puesto que no suponen beneficios consolidados, sino sólo potenciales.

Por último, la subagrupación *A-3 Subvenciones, donaciones y legados recibidos* del patrimonio neto, tampoco es susceptible de disposición, hasta que los importes contabilizados no hayan sido transferidos al resultado.

De manera que la empresa debe comprobar muy especialmente que una vez cumplidas las diferentes atenciones legales y estatutarias, no resulte que antes de la distribución del dividendo o a consecuencia de su reparto, se lleve a un total de la subagrupación *A-1 Fondos propios* inferior al capital social.

2. Aportaciones de socios.

La empresa requirió en *nmnx* aportaciones por un total de 15.000,00 euros, destinadas a la compensación de pérdidas, contabilizando en su momento:

2 recepción de aportaciones de socios	
15.000,00	Bancos, cuentas corrientes (572)
	a Aportaciones de socios (118) 15.000,00

Para disponer de esas aportaciones será preciso un acuerdo del órgano de gobierno de la sociedad; la junta general ordinaria decide la aplicación de tales aportaciones a la compensación parcial de las **pérdidas** de ejercicios anteriores.

El importe restante, esto es,

$$35.930,00 - 15.000,00 = 20.930,00 \text{ euros.}$$

Se compensará con cargo al beneficio corriente o, en su caso, con cargo a reservas atendiendo a la distinta capacidad de movilización de cada una de ellas.

3. Reconocimiento de un fondo de comercio

La compañía adquirió en el ejercicio *nnnx* el conjunto de activos y pasivos que integraban una rama de actividad de otra empresa, pagando un importe superior a su valor neto en el momento de la adquisición.

Justificado en parte ese mayor precio en un mayor valor razonable de una parte de los activos adquiridos, se reconoció un fondo de comercio por el resto.

El *artículo 213.* del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en la nueva redacción dada por la Ley de Armonización Contable, establece

- la obligación indispensable de dotar una **reserva** indisponible por **fondo de comercio**,
- por el importe que aparezca en el activo del balance,
- dotando en cualquier caso una cifra del beneficio anual
- que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio;
- si no existiera beneficio, o si éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición

Será preciso dotar como mínimo el importe que resulta del cálculo siguiente:

$$\text{fondo de comercio } 154.500,00 \times 5 \text{ por ciento} = 7.725,00 \text{ euros}$$

4. Reservas estatutarias

La empresa ha decidido por vía de sus disposiciones estatutarias la dotación regular de una reserva, calculada en función de su beneficio neto; en concreto el importe siguiente:

$$\text{beneficio } 93.443,22 \times 15 \text{ por ciento} = 14.016,48 \text{ euros.}$$

que contabilizará en *1141. Reservas estatutarias.*

Esa dotación es adicional a la correspondiente a la reserva legal, que prevé el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en concreto en su *artículo 214.*, por medio del que se obliga a destinar a la dotación de una Reserva Legal

- el 10 por ciento del **beneficio** del ejercicio, en todo caso,
- hasta que dicha *Reserva legal* alcance, al menos, el 20 por ciento del capital social.

De modo que la dotación habrá de ser del importe siguiente:

$$\text{beneficio } 93.443,22 \times 10 \text{ por ciento} = 9.334,22 \text{ euros.}$$

Como la reserva ya estaba en 16.000,00 euros, la dotación a realizar será de:

- Reserva legal $200.000,00 \times 20 \text{ por ciento}$: 40.000,00 euros
- Como se pretende completarla: $40.000,00 - 26.000,00 = 14.000,00 \text{ euros.}$

5. Reservas voluntarias mínimas

Del mismo modo, la sociedad se ha fijado como obligatoria una dotación mínima de un 5 por ciento,

$$\text{beneficio } 93.443,22 \times 5 \text{ por ciento} = 4.672,16 \text{ euros.}$$

a abonar en la cuenta *113. Reservas voluntarias.*

6. Propuesta de distribución del resultado

Atendiendo a las previsiones de aplicación del resultado, los administradores de la sociedad podrían elaborar la siguiente propuesta de distribución a presentar a la junta general ordinaria de accionistas.

<i>Base de reparto</i>	<i>Importe</i>
▪ Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias	93.443,22
▪ Aportaciones recibidas de los socios	15.000,00
<i>Base de reparto</i>	108.443,22
<i>Propuesta de aplicación</i>	
▪ a Compensación resultado negativo ejercicio <i>nnu.</i>	35.930,00
▪ a Reserva legal (resto hasta completar el mínimo)	14.000,00
▪ a Reserva por fondo de comercio	7.725,00
▪ a Reservas estatutarias	14.016,48
▪ a Reservas voluntarias mínimas	4.672,16
▪ a Dividendos (resto)	32.099,58
<i>suma</i>	108.443,22

De modo que el importe a destinar a dividendos será en todo caso menor que la previsión inicial de los administradores.

Por otra parte, de llevarse a efecto al distribución del resultado propuesta, la situación de los fondos propios tras la aplicación del resultado sería la siguiente:

<i>Subagrupaciones / epígrafes / cuentas</i>	<i>Saldos en euros</i>	<i>Saldo tras distribución</i>
A-1. Fondos propios	273.213,22	241.113,64
I. Capital	135.000,00	135.000,00
100. Capital Social	200.000,00	200.000,00
103. Socios, desembolsos no exigidos	-65.000,00	-65.000,00
II. Prima de emisión	30.000,00	30.000,00
110. Prima de emisión	30.000,00	30.000,00
III. Reservas	35.700,00	76.113,64
112. Reserva legal	26.000,00	40.000,00
113. Reservas voluntarias	7.400,00	12.072,16
1141. Reservas estatutarias	2.300,00	16.316,48
114x. Reserva por fondo de comercio	-	7.725,00
IV. Resultados de ejercicios anteriores	-35.930,00	-
121xu Resultado negativo ejercicio <i>nnu.</i>	-35.930,00	-
V. Otras aportaciones de socios	15.000,00	-
118. Aportaciones de socios	15.000,00	-
VI. Resultado del ejercicio	93.443,22	-
129 Resultado del ejercicio (beneficio)	93.443,22	-
A-2. Ajustes por cambios de valor	-62.381,42	-62.381,42
133. Ajustes en activos financieros disponibles para la venta	-62.381,42	-62.381,42
A-3. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	11.135,83	11.135,83
130. Subvenciones oficiales de capital	11.135,83	11.135,83
<i>Total patrimonio neto</i>	221.967,63	189.868,05

Respecto de la distribución del resultado propuesta es preciso significar las limitaciones estrictas reguladas en el artículo 213. *Aplicación del resultado* que Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en la nueva redacción introducida por la Ley de Armonización Contable, por medio de la que se establecen las siguientes previsiones:

- los beneficios imputados directamente al patrimonio neto **no** podrán ser objeto de **distribución**, directa ni indirecta, en ningún caso;
- si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que el valor del patrimonio neto de la sociedad fuera **inferior** a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la **compensación** de estas pérdidas;
- **no** es posible repartir beneficio, con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del **patrimonio neto** es o, a consecuencia del reparto acaba resultando ser **inferior** al **capital social**.

De llevarse a efecto esa distribución el patrimonio neto de la compañía resultaría tras ésta inferior al capital social, de modo que la distribución del dividendo sólo será posible hasta un máximo de **21.967,63 euros**.

Suponiendo el importe restante aplicado al aumento de reservas voluntarias, se tendría la siguiente propuesta de aplicación del resultado:

<i>Base de reparto</i>	<i>Importe</i>
▪ Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias	93.443,22
▪ Aportaciones recibidas de los socios	15.000,00
<i>Base de reparto</i>	108.443,22
<i>Propuesta de aplicación</i>	
▪ a Compensación resultado negativo ejercicio <i>nnnu</i> .	35.930,00
▪ a Reserva legal (hasta 40.000,00 euros)	14.000,00
▪ a Reserva por fondo de comercio	7.725,00
▪ a Reservas estatutarias	14.016,48
▪ a Reservas voluntarias (dotación mínima)	4.672,16
▪ a Reservas voluntarias (dotación adicional)	10.131,95
▪ a Dividendos (resto)	21.967,63
<i>suma</i>	108.443,22

Contabilizando, por una parte, la aplicación de las aportaciones de socios a la compensación de las pérdidas:

	6a aplicación de las aportaciones de socios	
15.000,00	Aportaciones de socios (118)	
	a Resultado negativo del ejercicio nnu (121nnu)	15.000,00

Y, por otra, la distribución del resultado:

<u>6b</u> aplicación del resultado del ejercicio anterior		
93.443,22	Resultado del ejercicio nnnx (120nmnnx)	
	a Resultado negativo del ejercicio nnnu (121nnnu)	20.930,00
	Reserva legal (112)	14.000,00
	Reserva por fondo de comercio (114x)	7.725,00
	Reservas estatutarias (1141)	14.016,48
	Reservas voluntarias (113)	14.804,11
	Dividendo activo a pagar (525)	21.967,63
	4.672,16 + 10.131,95 = 14.804,11	

7. Pago del dividendo acordado

En el pago del dividendo se aplicará la retención a cuenta, contabilizando la siguiente liquidación:

Importe del dividendo a distribuir	21.967,63
<i>menos</i> Retención a cuenta del 18 por ciento	3.954,17
Importe neto a pagar	18.013,46

a través del asiento:

<u>7</u> pago del dividendo del ejercicio nnnx aprobado		
21.967,63	Dividendo activo a pagar (525)	
	a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)	3.954,17
	Bancos, cuentas corrientes (572)	18.013,46

8. Propuesta de distribución de dividendo a cuenta

Para la adopción del acuerdo de distribución de un dividendo a cuenta es preciso disponer de un estado del resultado, como el que se facilita en el enunciado y, además, presentar un estado de flujos de efectivo que justifique una previsión de existencia de liquidez suficiente tras el pago de ese dividendo.

Por otra parte, la cantidad a distribuir se determinará teniendo en cuenta los diferentes destinos del resultado, tanto por prescripción legal como estatutaria.

Así, disponiendo del resumen del desglose de las partidas del patrimonio neto, tras la aplicación del resultado del ejercicio anterior, junto con las partidas acumuladas en el ejercicio

<i>Subagrupaciones / epígrafes / cuentas</i>	<i>Saldo tras distribución</i>	<i>hasta 31-05-nny</i>
A-1. Fondos propios	251.245,59	318.959,94
I. Capital	135.000,00	135.000,00
100. Capital Social	200.000,00	200.000,00
103. Socios, desembolsos no exigidos	-65.000,00	-65.000,00
II. Prima de emisión	30.000,00	30.000,00
110. Prima de emisión	30.000,00	30.000,00
III. Reservas	86.245,59	86.245,59
112. Reserva legal	40.000,00	40.000,00
113. Reservas voluntarias	22.204,11	22.204,11
1141. Reservas estatutarias	16.316,48	16.316,48
114x. Reserva por fondo de comercio	7.725,00	7.725,00
VI. Resultado del ejercicio	-	67.714,35
129 Resultado del ejercicio (beneficio)	-	67.714,35
A-2. Ajustes por cambios de valor	-62.381,42	-34.156,11
133. Ajustes en activos financieros disponibles para la venta	-62.381,42	-34.156,11
A-3. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	11.135,83	131.780,84
130. Subvenciones oficiales de capital	11.135,83	131.780,84
<i>Total patrimonio neto</i>	200.000,00	416.584,67

Aunque en apariencia ha aumentado de modo significativo el patrimonio neto de la empresa, es importante significar que el aumento se ha producido en su mayor parte en las partidas **no** susceptibles de distribución.

Para elaborar la propuesta de distribución de dividendo a cuenta, se tendrá en consideración la prelación acerca de las distintas aplicaciones del resultado, conforme al esquema utilizado para el beneficio del ejercicio completo.

Así, se calcularía la siguiente distribución:

<i>Base de reparto</i>	<i>Importe</i>
▪ Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias	67.714,35
<i>Base de reparto</i>	67.714,35
<i>Propuesta de aplicación</i>	
▪ a Reserva legal (ya está completa)	0,00
▪ a Reserva por fondo de comercio	7.725,00
▪ a Reservas estatutarias	10.157,15
▪ a Reservas voluntarias (dotación mínima)	3.385,72
▪ a Reservas voluntarias (dotación adicional por el resto)	11.446,48
▪ a Dividendo a cuenta	35.000,00
<i>suma</i>	67.714,35

Suponiendo que los administradores aportan un estado previsional de flujos de efectivo, en el que se justifica la existencia de tesorería suficiente tras el pago del dividendo a cuenta, será posible someter a aprobación la distribución propuesta. Una vez acordada la distribución se contabilizará:

8		<u>acuerdo del dividendo a cuenta aprobado</u>	
35.000,00	Dividendo activo a cuenta (545)		
		a Dividendo activo a pagar (525)	35.000,00

9. Reclamación desembolso capital

Por la reclamación del desembolso a los socios, se contabilizará:

9		<u>reclamación del desembolso a los socios</u>	
25.000,00	Accionistas, deudores por desembolsos exigidos (558)		
		a Accionistas, deudores por desembolsos no exigidos (103)	25.000,00

Esa reclamación supone un activo corriente cierto, de manera que se reduce la partida que aparecía restando del capital escriturado, con la consiguiente mejora sobre el patrimonio neto de la entidad.

10. Pago del dividendo a cuenta.

Para el pago el dividendo a cuenta se aplicará la retención del 18 por ciento, resultado la liquidación:

	Importe del dividendo a cuenta a satisfacer	35.000,00
<i>menos</i>	Retención a cuenta del 18 por ciento	6.300,00
	Importe neto a pagar	<u>28.700,00</u>

a través del asiento:

10		<u>pago del dividendo del ejercicio nnnx aprobado</u>	
35.000,00	Dividendo activo a pagar (525)		
		a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)	6.300,00
		Bancos, cuentas corrientes (572)	28.700,00

Supuesto práctico núm. 2

Solución

Respecto de las nuevas operaciones de APLICA, se desprenden los siguientes apuntes.

1. Reintegro de subvención.

Se trata de una partida que no guarda relación con las actividades del ejercicio, de modo que el asiento que reconoce la obligación de reintegrar la subvención en cuestión tendrá la forma:

1	<u>reintegro de subvención</u>	
28.500,00	Reservas voluntarias (113)	
	a Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar (4758)	28.500,00

Atendiendo a que las subvenciones que ahora la empresa se ve obligada a reintegrar ya fueron transferidas en su momento al resultado de ejercicios anteriores, la corrección indicada se realizará directamente sobre las reservas de libre disposición.

2. Recepción de los desembolsos exigidos.

La empresa ha recibido los ingresos correspondientes al desembolso exigido en el apartado 9. del anterior supuesto práctico, contabilizando:

2	<u>recepción del desembolso a los socios</u>	
25.000,00	Bancos, cuentas corrientes (572)	
	a Accionistas, deudores por desembolsos exigidos (558)	25.000,00

3. Reclamación del desembolso pendiente.

Asimismo, se ha reclamado el desembolso del restante capital no exigido, formulando el asiento:

3	<u>reclamación del desembolso restante a los socios</u>	
40.000,00	Accionistas, deudores por desembolsos exigidos (558)	
	a Accionistas, deudores por desembolsos no exigidos (103)	40.000,00

4. Ampliación de capital a la par; acciones liberadas

La empresa va a reorganizar sus fondos propios, traspasando a capital social la prima de emisión de acciones existente, con lo que el nuevo capital social pasará a ser de $200.000,00 + 30.000,00 = 230.000,00$ euros.

La reserva legal puede pasar a ser de un mínimo del 10 por ciento del nuevo capital social. Como las acciones tienen un nominal de 100,00 euros., será posible utilizar por lo tanto la cantidad sobrante de 15.450,00 y traspasarla también al capital social.

Con ello el nuevo capital social será de

$$200.000,00 + 30.000,00 + 15.400,00 = 245.400,00 \text{ euros}$$

La reserva legal se verá reducida tras la ampliación a sólo

$$40.000,00 - 15.400,00 = 24.600,00 \text{ euros}$$

que excede del 10 por ciento del nuevo capital social.

Se trata, pues de emitir 454 nuevas acciones totalmente liberadas, por una valor nominal de 100,00 euros cada una, acudiendo a la prima de emisión de acciones por 30.000,00 euros y a la reserva legal por los 15.400,00 euros restantes.

Así, por la emisión de las acciones de esta ampliación de capital se formulará el siguiente apunte:

4a		emisión de las nuevas acciones	
45.400,00	Acciones emitidas (190)		
		Capital social, sociedad en formación (194)	45.400,00

Al atribuir las acciones a los socios, se tendrá:

4b		atribución de las acciones	
45.400,00	Suscriptores de acciones (192)		
		a Acciones emitidas (190)	45.400,00

La inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital propuesta será objeto de reconocimiento por medio del asiento:

4c		inscripción del nuevo capital	
45.400,00	Capital social, sociedad en formación (194)		
		Capital social (100)	45.400,00

Finalmente, por la aplicación de las reservas a la ampliación liberada, se tendrá:

4d aplicación de reservas a ampliación liberada			
30.000,00	Prima de emisión de acciones (110)		
15.400,00	Reserva legal (112)	Suscriptores de acciones (192)	45.400,00

5. Adquisición de acciones propias

Por la adquisición de las propias acciones, se contabilizará

5 adquisición de acciones propias			
173.450,00	Acciones propias en situaciones especiales (108)		
		a Bancos, cuentas corrientes (572)	173.450,00

6. Ampliación de capital sobre la par

Se pondrán en circulación 400 nuevas acciones en las siguientes condiciones:

	400 nuevas acciones x precio emisión de 140,00 euros /acción	56.000,00
<i>menos</i>	400 nuevas acciones x valor nominal de 100,00 euros /acción	40.000,00
	Prima de emisión de acciones	16.000,00

En este caso, por la emisión de las acciones de la nueva ampliación de capital se formulará el siguiente apunte:

6a emisión de las nuevas acciones			
56.000,00	Acciones emitidas (190)		
		Capital social, sociedad en formación (194)	56.000,00

Al atribuir las acciones a los socios, se tendrá:

6b atribución de las nuevas acciones			
56.000,00	Suscriptores de acciones (192)		
		a Acciones emitidas (190)	56.000,00

La inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital propuesta será objeto de reconocimiento por medio del asiento:

6c	inscripción del nuevo capital		
56.000,00	Capital social, sociedad en formación (194)		
	Capital social (100)	40.000,00	
	Prima de emisión (110)	16.000,00	

7. Enajenación de acciones propias

La sociedad ha enajenado la mitad de las acciones propias en cartera, obteniendo el siguiente resultado:

Precio de enajenación de las acciones propias	97.875,50
<i>menos</i> Precio de adquisición de las acciones propias en cartera	
173.450,00 / 2	86.725,00
Beneficio en la enajenación de acciones	11.150,50

Al contabilizar la enajenación **no** se reconocerá ningún beneficio a registrar en el resultado del ejercicio, sino que se llevará directamente a reservas voluntarias el mayor importe obtenido, teniendo:

7	enajenación parcial de acciones propias		
97.875,50	Bancos, cuentas corrientes (572)		
	a Acciones propias en situaciones especiales (108)	86.725,00	
	Reservas voluntarias (112)	11.150,50	

8. Reclamación desembolso mínimo nuevas acciones

La colocación de las nuevas acciones, se registrará con el asiento:

8a	colocación de las nuevas acciones		
56.000,00	Socios, deudores, por desembolsos no exigidos (103)		
	a Suscriptores de acciones (192)	56.000,00	

En la ampliación de capital, y una vez reconocida la condición de deudores de los accionistas, les será reclamado el siguiente desembolso mínimo:

Desembolso mínimo del nominal: 40.000,00 x 25 por ciento	10.000,00
<i>menos</i> Desembolso de la totalidad de la prima de emisión acciones	16.000,00
Desembolso mínimo sobre las nuevas acciones	26.000,00

Reconociendo el crédito por medio del apunte:

8b reclamación desembolso mínimo sobre nuevas acciones

26.000,00	Socios, deudores, por desembolsos exigidos (558)	
	a Socios, deudores, por desembolsos no exigidos (103)	26.000,00

9. Distribución del resultado del ejercicio

Para elaborar la propuesta de distribución del resultado del ejercicio, será preciso disponer de una situación del patrimonio neto, teniendo en cuenta que se han producido cambios, tanto en su composición como en su cuantía absoluta. Así, se tendría el siguiente esquema:

<i>Subagrupaciones / epígrafes / cuentas</i>	<i>Saldo tras distribución</i>	<i>Saldo al cierre</i>
A-1. Fondos propios	251.245,59	340.211,78
I. Capital	35.000,00	255.400,00
100. Capital Social	200.000,00	285.400,00
103. Socios, desembolsos no exigidos	-65.000,00	-30.000,00
II. Prima de emisión	30.000,00	16.000,00
110. Prima de emisión	30.000,00	16.000,00
III. Reservas	86.245,59	53.496,09
112. Reserva legal	40.000,00	24.600,00
113. Reservas voluntarias	22.204,11	4.854,61
1141. Reservas estatutarias	16.316,48	16.316,48
114x. Reserva por fondo de comercio	7.725,00	7.725,00
IV. Acciones propias	-	-86.725,00
108. Acciones propias en situaciones especiales		-86.725,00
V. Resultado del ejercicio	-	137.040,69
129 Resultado del ejercicio (beneficio)	-	137.040,69
VI. Dividendo a cuenta	-	-35.000,00
545 Dividendo activo a cuenta	-	-35.000,00
A-2. Ajustes por cambios de valor	-92.381,42	-94.669,47
133. Ajustes en activos financieros disponibles para la venta	-92.381,42	-94.669,47
A-3. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	41.135,83	215.530,84
130. Subvenciones oficiales de capital	41.135,83	215.530,84
Total patrimonio neto	200.000,00	461.073,15

Con tales datos, resultaría la siguiente propuesta de distribución:

<i>Base de reparto</i>	<i>Importe</i>
▪ Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias	137.040,69
▪	
<i>Base de reparto</i>	137.040,69
<i>Propuesta de aplicación</i>	
▪ a Reserva legal (hasta 57.080,00 euros)	32.480,00
▪ a Reserva por fondo de comercio	7.725,00
▪ a Reservas estatutarias	20.556,10
▪ a Reservas voluntarias (dotación mínima)	6.852,03
Disponible para dividendos	69.427,56
<i>suma</i>	137.040,69

10. Distribución de dividendo complementario.

La empresa ya ha distribuido un dividendo a cuenta de 35.000,00 euros, proponiendo ahora la distribución de un dividendo complementario de otros 50.000,00 euros, cuyo reparto es posible, atendiendo a la cantidad de libre disposición que resulta de la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio.

Con esa nueva información, la propuesta de distribución del resultado tendría la forma:

<i>Base de reparto</i>	<i>Importe</i>
▪ Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias	137.040,69
▪	
<i>Base de reparto</i>	137.040,69
<i>Propuesta de aplicación</i>	
▪ a Reserva legal (hasta 57.080,00 euros)	32.480,00
▪ a Reserva por fondo de comercio	7.725,00
▪ a Reservas estatutarias	20.556,10
▪ a Reservas voluntarias (dotación mínima)	6.852,03
▪ a Reservas voluntarias (dotación adicional: resto)	427,56
▪ a Dividendos	69.000,00
• Dividendo a cuenta	35.000,00
• Dividendo complementario	34.000,00
<i>suma</i>	137.040,69

Que, tras su aprobación por parte de la junta general de accionistas o socios, la empresa reflejaría contablemente a través del asiento:

10	aplicación del resultado del ejercicio anterior	
137.040,69	Resultado del ejercicio nny (120nny)	
	a Reserva legal (112)	32.480,00
	Reserva por fondo de comercio (114x)	7.725,00
	Reservas estatutarias (1141)	20.556,10
6.852,03 + 427,56 =	7.279,59	Reservas voluntarias (113) 7.279,59
	Dividendo activo a cuenta (545)	35.000,00
	Dividendo activo a pagar (525)	34.000,00

Supuesto práctico núm. 3

1. Respecto de la sociedad anónima APLICA, a que se hacía referencia en los supuestos de la anterior Unidad Didáctica, se dispone del siguiente balance de comprobación de sumas y saldos, al cierre del ejercicio *nnxx*:

<i>Cuenta</i>	<i>Descripción</i>	<i>Saldo deudor</i>	<i>Saldo acreedor</i>
100 .	Capital social	0,00	200.000,00
103 .	Socios, deudores por desembolsos no exigidos	65.000,00	0,00
110a .	Prima de emisión de acciones	0,00	30.000,00
112 .	Reserva legal	0,00	26.000,00
113 .	Reservas voluntarias	0,00	7.400,00
1141 .	Reservas estatutarias	0,00	2.300,00
118 .	Aportaciones de socios o propietarios	0,00	15.000,00
121xu .	Resultado negativo del ejercicio nnnxu	35.930,00	0,00
130 .	Subvenciones oficiales de capital	0,00	13.982,80
133 .	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	84.184,29	0,00
170 .	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	0,00	357.545,74
202 .	Propiedad industrial	46.524,39	0,00
203 .	Fondo de comercio	154.500,00	0,00
205 .	Aplicaciones informáticas	64.224,44	0,00
210 .	Terrenos y bienes naturales	190.750,00	0,00
211 .	Construcciones	68.664,05	0,00
216 .	Mobiliario	4.554,93	0,00
217 .	Equipos para procesos de información	31.250,00	0,00
218 .	Elementos de transporte	49.375,00	0,00
2802 .	Amortización acumulada de propiedad industrial	0,00	10.467,99
2805 .	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas	0,00	21.515,19
2811 .	Amortización acumulada de construcciones	0,00	10.299,60
2816 .	Amortización acumulada de mobiliario	0,00	819,89
2817 .	Amortización acumulada de equipos para procesos de información	0,00	10.937,50
2818 .	Amortización acumulada de elementos de transporte	0,00	22.218,75
300 .	Existencias de mercaderías	233.656,68	0,00
327 .	Existencias de envases	1.202,02	0,00
400 .	Proveedores	0,00	125.240,85
401 .	Proveedores, efectos comerciales a pagar	0,00	40.888,05
4100 .	Acreedores por prestaciones de servicios (euros)	0,00	31.795,80
4300 .	Clientes (euros)	28.426,48	0,00
4310 .	Efectos comerciales en cartera	81.580,97	0,00
4311 .	Efectos comerciales descontados	40.727,13	0,00
437 .	Envases a devolver por clientes	0,00	1.700,00
4750 .	Hacienda Pública, acreedora por IVA	0,00	66.535,43
4751 .	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	0,00	40.768,25

4752 . Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades	0,00	18.955,90
476 . Organismos de la Seguridad Social, acreedores	0,00	22.536,58
520 . Deudas a corto plazo con entidades de crédito	0,00	186.248,03
5208 . Deudas por efectos descontados	0,00	40.727,13
540 . Inversiones financieras temporales en instrumentos de patrimonio	141.500,00	0,00
570 . Caja, euros	2.876,00	0,00
572 . Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	7.037,97	0,00
600 . Compras de mercaderías	775.330,86	0,00
602 . Compras de otros aprovisionamientos	7.452,55	0,00
6080 . Devoluciones de compras de mercaderías	0,00	29.569,80
6090 . "Rappels" por compras de mercaderías	0,00	13.331,89
623 . Servicios de profesionales independientes	77.343,34	0,00
624 . Transportes	10.337,41	0,00
625 . Primas de seguros	9.005,38	0,00
628 . Suministros	985,66	0,00
630 . Impuesto sobre beneficios	39.153,94	0,00
640 . Sueldos y salarios	321.893,67	0,00
642 . Seguridad Social a cargo de la empresa	103.854,89	0,00
650 . Pérdidas de créditos comerciales incobrables	3.126,46	0,00
659 . Otras pérdidas en gestión corriente	961,62	0,00
6620 . Intereses de deudas a largo plazo	22.490,93	0,00
6621 . Intereses de deudas a corto plazo	2.458,86	0,00
6632 . Pérdidas de disponibles para la venta	17.126,45	0,00
6653 . Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito	8.243,48	0,00
668 . Diferencias negativas de cambio	19.472,79	0,00
680 . Amortización del inmovilizado intangible	12.724,05	0,00
681 . Amortización del inmovilizado material	23.636,04	0,00
6931 . Pérdidas por deterioro de mercaderías	721,22	0,00
694 . Pérdidas por deterioro de créditos comerciales	2.117,24	0,00
700 . Ventas de mercaderías	0,00	1.142.546,50
7080 . Devoluciones de ventas de mercaderías	96.457,15	0,00
709 . "Rappels" sobre ventas	31.733,44	0,00
731 . Trabajos realizados para el inmovilizado material	0,00	73.538,39
740 . Subvenciones, donaciones y legados a la explotación	0,00	94.985,49
746 . Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio	0,00	10.507,28
753 . Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación	0,00	44.442,08
755 . Ingresos por servicios al personal	0,00	15.385,91
7632 . Beneficios de disponibles para la venta	0,00	19.057,00
766 . Beneficios en valores negociables	0,00	7.926,15
768 . Diferencias positivas de cambio	0,00	30.510,01
769 . Otros ingresos financieros	0,00	8.077,60
770 . Beneficios procedentes del inmovilizado intangible	0,00	33.752,84

771 . Beneficios procedentes del inmovilizado material	0,00	28.127,37
7954 . Provisión por operaciones comerciales	0,00	43.994,09
800 . Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	21.022,10	0,00
802 . Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	19.057,00	0,00
830 . Impuesto sobre beneficios	14.789,20	3.152,18
840 . Transferencia de subvenciones oficiales de capital	10.507,28	0,00
900 . Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	0,00	14.755,52
902 . Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta	0,00	17.126,45
940 . Ingresos de subvenciones oficiales de capital	0,00	49.297,33
Total balance sumas y saldos	2.983.967,36	2.983.967,36

2. El balance de la compañía presentaba al cierre del ejercicio *nnxw* anterior la siguiente composición de su patrimonio neto:

<i>Subagrupaciones / epígrafes / cuentas</i>	<i>Saldos en euros</i>
A-1. Fondos propios	124.770,00
I. Capital	125.000,00
100. Capital Social	180.000,00
103. Socios, desembolsos no exigidos	-55.000,00
II. Prima de emisión	0,00
110. Prima de emisión	0,00
III. Reservas	28.600,00
112. Reserva legal	16.000,00
113. Reservas voluntarias	1.300,00
1141. Reservas estatutarias	1.300,00
IV. Resultados de ejercicios anteriores	-52.400,80
121xu Resultado negativo ejercicio <i>nnxu</i> .	-52.400,80
V. Otras aportaciones de socios	0,00
118. Aportaciones de socios	0,00
VI. Resultado del ejercicio	23.570,80
129 Resultado del ejercicio (beneficio)	23.570,80
A-2. Ajustes por cambios de valor	-84.184,29
133. Ajustes en activos financieros disponibles para la venta	-84.184,29
A-3. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	13.982,80
130. Subvenciones oficiales de capital	13.982,80
<i>Total patrimonio neto</i>	54.568,51

3. Las existencias finales de mercaderías se han valorado en 318.536,42 euros; el inventario del stock final de envases suma, 640,53 euros.
4. A lo largo del ejercicio se ha recibido 15.000,00 euros en concepto de aportaciones realizadas por los socios, a quienes les fueron requeridas al objeto de aplicarlas a la compensación de las pérdidas acumuladas.
5. La entidad amplió capital por 20.000,00 euros nominales, emitiendo 200 acciones de 100,00 euros cada una.

Las nuevas acciones fueron suscritas con una prima de emisión de 150,00 euros por acción, lo que supone una prima de emisión de acciones de un importe total de 30.000,00 euros.

Al cierre del ejercicio existían desembolsos no exigidos relativos a la ampliación anterior por importe de 10.000,00 euros.

6. La empresa ha contabilizado aplicación de los resultados del ejercicio anterior, según la siguiente propuesta aprobada en la junta general ordinaria de accionistas:

<i>Base de reparto</i>	<i>Importe</i>
▪ Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias	23.570,80
<i>Base de reparto</i>	23.570,80
<i>Propuesta de aplicación</i>	
▪ a Compensación resultado negativo ejercicio <i>nnxu</i>	16.470,80
▪ a Reserva legal	5.000,00
▪ a Reservas estatutarias	1.100,00
▪ a Reservas voluntarias	1.000,00
<i>suma</i>	23.570,80

7. La empresa ha contabilizado el gasto relativo a la imposición sobre los beneficios del período reflejados en la cuenta de pérdidas y ganancias, en la cuenta *630. Impuesto sobre beneficios*, reconociendo el pasivo por la cuota diferencial correspondiente.
8. También se ha contabilizado la imposición relativa a los gastos e ingresos a regularizar directamente sobre cuentas de patrimonio neto, se refleja en la cuenta *830. Impuesto sobre beneficios* y corresponde al efecto impositivo sobre los movimientos contables en las subvenciones de capital recibidas o transferidas al resultado del ejercicio.
9. Los ajustes por valoración de activos financieros a valor razonable corresponden la cartera de participaciones en capital, reconocidas como disponibles para la venta con ajustes de valoración en patrimonio neto, y que figuran en la cuenta *540dd. Inversiones financieras temporales en instrumentos de patrimonio, disponibles para la venta*.
10. Por otra parte, en el ejercicio *nnxx* de referencia, la compañía adquirió a otra empresa una rama completa de negocio, correspondiente a sus actividades, como medio de introducción en determinado sector geográfico; en la operación se reconoció un fondo de comercio por importe de 154.500,00 euros; la dotación a la reserva indisponible obligatoria se llevará a cabo al aplicar el resultado de este mismo ejercicio.

Se pide:

- Confeccionar la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio *nnnx*.
- Elaborar el estado de ingresos y gastos reconocidos
- Elaborar el balance de situación al cierre del ejercicio.
- Confeccionar el estado de cambios en el patrimonio neto ECPN.

Supuesto práctico núm. 4

La sociedad APLICA del supuesto anterior, presenta los siguientes saldos contables previos a la regularización del ejercicio *nnxy*, extraídos de su balance de comprobación:

<i>Cuenta</i>	<i>Descripción</i>	<i>Saldo deudor</i>	<i>Saldo acreedor</i>
100	. Capital social	0,00	285.400,00
103	. Socios, deudores por desembolsos no exigidos	30.000,00	0,00
108	. Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	86.725,00	0,00
110a	. Prima de emisión de acciones	0,00	16.000,00
112	. Reserva legal	0,00	24.600,00
113	. Reservas voluntarias	0,00	4.854,61
1141	. Reservas estatutarias	0,00	16.316,48
114x	. Reserva por fondo de comercio	0,00	7.725,00
130	. Subvenciones oficiales de capital	0,00	41.135,84
133	. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	92.381,42	0,00
170	. Deudas a largo plazo con entidades de crédito	0,00	288.490,90
202	. Propiedad industrial	46.524,39	0,00
203	. Fondo de comercio	154.500,00	0,00
205	. Aplicaciones informáticas	77.390,45	0,00
210	. Terrenos y bienes naturales	487.023,66	0,00
211	. Construcciones	140.752,52	0,00
216	. Mobiliario	5.538,79	0,00
217	. Equipos para procesos de información	31.250,00	0,00
218	. Elementos de transporte	60.138,75	0,00
2802	. Amortización acumulada de propiedad industrial	0,00	13.896,49
2805	. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas	0,00	35.925,80
2811	. Amortización acumulada de construcciones	0,00	16.335,89
2816	. Amortización acumulada de mobiliario	0,00	2.981,98
2817	. Amortización acumulada de equipos para procesos de información	0,00	24.777,07
2818	. Amortización acumulada de elementos de transporte	0,00	33.318,53
300	. Mercaderías A	318.536,42	0,00
327	. Envases	640,53	0,00
390	. Deterioro de valor existencias de mercaderías	0,00	1.325,04
400	. Proveedores	0,00	144.277,72
401	. Proveedores, efectos comerciales a pagar	0,00	56.000,00
4100	. Acreedores por prestaciones de servicios (euros)	0,00	25.540,85
4300	. Clientes (euros)	39.853,92	0,00
4310	. Efectos comerciales en cartera	114.376,52	0,00
4311	. Efectos comerciales descontados	57.099,44	0,00
437	. Envases y embalajes a devolver por clientes	0,00	2.383,40

4750 . Hacienda Pública, acreedora por IVA	0,00	93.282,67
4751 . Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	0,00	57.157,09
4752 . Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	0,00	26.576,17
4758 . Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar	0,00	28.500,00
476 . Organismos de la Seguridad Social, acreedores	0,00	31.596,28
490 . Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	0,00	8.778,83
520 . Deudas a corto plazo con entidades de crédito	0,00	261.119,74
5208 . Deudas por efectos descontados	0,00	57.099,43
523 . Proveedores de inmovilizado a corto plazo	0,00	31.000,00
540 . Inversiones financieras temporales en instrumentos de patrimonio	198.383,00	0,00
557 . Dividendo activo a cuenta	35.000,00	0,00
558 . Socios por desembolsos exigidos	91.000,00	0,00
570 . Caja, euros	4.032,15	0,00
572 . Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	9.867,23	0,00
600 . Compras de mercaderías	1.087.013,86	0,00
602 . Compras de otros aprovisionamientos	10.448,47	0,00
6080 . Devoluciones de compras de mercaderías	0,00	41.456,86
6090 . "Rappels" por compras de mercaderías	0,00	80.371,01
623 . Servicios de profesionales independientes	108.435,36	0,00
624 . Transportes	14.493,05	0,00
625 . Primas de seguros	12.625,54	0,00
628 . Suministros	1.381,90	0,00
630 . Impuesto sobre beneficios	54.893,82	0,00
640 . Sueldos y salarios	451.294,93	0,00
642 . Seguridad Social a cargo de la empresa	145.604,56	0,00
650 . Pérdidas de créditos comerciales incobrables	4.383,30	0,00
659 . Otras pérdidas en gestión corriente	1.348,19	0,00
6620 . Intereses de deudas a largo plazo	31.532,28	0,00
6621 . Intereses de deudas a corto plazo	3.447,32	0,00
6632 . Pérdidas de disponibles para la venta	24.011,28	0,00
6653 . Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito	11.557,36	0,00
668 . Diferencias negativas de cambio	27.300,85	0,00
680 . Amortización del inmovilizado intangible	25.010,43	0,00
681 . Amortización del inmovilizado material	46.459,10	0,00
6931 . Pérdidas por deterioro de mercaderías	1.011,15	0,00
694 . Pérdidas por deterioro de créditos comerciales	4.830,91	0,00
700 . Ventas de mercaderías	0,00	1.801.850,19
7080 . Devoluciones de ventas de mercaderías	53.159,48	0,00
709 . "Rappels" sobre ventas	44.490,28	0,00
731 . Trabajos realizados para el inmovilizado material	0,00	103.100,82
740 . Subvenciones, donaciones y legados a la explotación	0,00	133.169,65
753 . Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación	0,00	62.307,79
755 . Ingresos por servicios al personal	0,00	21.571,05

759 . Ingresos por servicios diversos	0,00	14.731,21
760 . Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	0,00	26.717,91
766 . Beneficios en valores negociables	0,00	11.112,46
768 . Diferencias positivas de cambio	0,00	42.775,04
769 . Otros ingresos financieros	0,00	11.324,80
770 . Beneficios procedentes del inmovilizado intangible	0,00	47.321,48
771 . Beneficios procedentes del inmovilizado material	0,00	39.434,57
800 . Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	32.288,05	0,00
8300 . Impuesto corriente	87.597,86	0,00
940 . Ingresos de subvenciones oficiales de capital	0,00	291.992,87
Total balance sumas y saldos	4.365.633,52	4.365.633,52

1. Se ha reclamado a los accionistas la totalidad de los desembolsos pendientes de aportación, percibiendo su importe. Sólo quedan pendientes y no exigidos los dividendos pasivos correspondientes a las aportaciones que figuran en el balance.
2. Al cierre del ejercicio la empresa mantiene en cartera la mitad de las acciones propias que había adquirido a un socio.
3. Los resultados del ejercicio *nnxx* se distribuyeron conforme a la siguiente propuesta:

<i>Base de reparto</i>	<i>Importe</i>
▪ Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias	93.443,22
▪ Aportaciones recibidas de los socios	15.000,00
<i>Base de reparto</i>	108.443,22
<i>Propuesta de aplicación</i>	
▪ a Compensación resultado negativo ejercicio <i>nnxu</i> .	35.930,00
▪ a Reserva legal (hasta 40.000,00 euros)	14.000,00
▪ a Reserva por fondo de comercio	7.725,00
▪ a Reservas estatutarias	14.016,48
▪ a Reservas voluntarias (dotación mínima)	4.672,16
▪ a Reservas voluntarias (dotación adicional)	10.131,95
▪ a Dividendos (resto)	21.967,63
<i>suma</i>	108.443,22

4. Le ha sido reclamado el reintegro de una subvención oficial de 28.500,00 euros, percibida hace cinco años, ya transferida al resultado en el propio ejercicio de la percepción y el inmediato siguiente; el ajuste se ha cargado a reservas voluntarias de libre disposición, como una corrección de error.
5. En junta general extraordinaria acordó una reorganización de los fondos propios de la compañía en los siguientes términos:

- Ampliar el capital, destinando la prima de emisión de acciones a tal finalidad.
 - Ajustar la reserva legal al porcentaje mínimo tras la ampliación.
 - Emitiendo en total nuevo capital por 45.400,00 euros en acciones liberadas a distribuir proporcionalmente entre los socios, sobre la base de un valor nominal de 100,00 euros, como las restantes acciones emitidas.
6. Adicionalmente, y ante una expectativa cierta de crecimiento, la empresa decide obtener nuevas aportaciones de fondos, conforme al siguiente esquema de ampliación de capital:
- Emitir 400 nuevas acciones, de valor nominal 100,00 euros.
 - Requerir un precio efectivo de 140,00 euros por acción.
7. La entidad acordó distribuir un dividendo a cuenta de 35.000,00 euros, ya liquidado a los accionistas.
8. La existencia final de mercaderías se ha valorado en 183.381,42 euros; el inventario de envases al cierre refleja un valor de 324,79 euros.
9. De nuevo, la empresa ha contabilizado el gasto relativo a la imposición sobre los beneficios del período reflejados en la cuenta de pérdidas y ganancias; es el importe que figura en *630. Impuesto sobre beneficios*; reconociendo el pasivo correspondiente a la cuota diferencial.
- Por otra parte, se ha contabilizado la imposición relativa a los gastos e ingresos a regularizar directamente sobre cuentas de patrimonio neto, se refleja en la cuenta *830. Impuesto sobre beneficios* y corresponde al efecto impositivo sobre los movimientos contables en las subvenciones de capital recibidas en el ejercicio de referencia.
10. Los ajustes por valoración de activos financieros a valor razonable corresponden la cartera de participaciones en capital, reconocidas como disponibles para la venta con ajustes de valoración en patrimonio neto, y que figuran en la cuenta *540dd. Inversiones financieras temporales en instrumentos de patrimonio, disponibles para la venta*.

Se pide:

- Confeccionar la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio *nnxx*.
- Elaborar el estado de ingresos y gastos reconocidos
- Elaborar el balance de situación al cierre del ejercicio.
- Confeccionar el estado de cambios en el patrimonio neto ECPN.

Supuesto práctico núm. 3

Solución

Con los dos supuestos que se incluyen en esta Unidad Didáctica se desarrollará el proceso contable completo de la empresa APLICA, preparando los estados financieros correspondientes a dos ejercicios consecutivos, en su formato abreviado.

La primera parte del proceso se concreta en la determinación del resultado del ejercicio *nnxx.*; para simplificar, el gasto relativo a la imposición sobre el beneficio del período ya aparece determinado en el supuesto, y figura en el debe de las correspondientes cuentas del *subgrupo 63* y del *subgrupo 83*.

1. Determinación de la variación de existencias.

Las partidas correspondientes a la determinación de la variación de las existencias, se registran en dos asientos:

- en primer lugar, un apunte que refleje el **consumo** de las existencias al inicio del período:

1a		consumo de las existencias iniciales	
233.656,68	Variación de existencias de mercaderías (610)		
1.202,02	Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)		
		a Existencias comerciales (300)	233.656,68
		Existencias de envases (327)	1.202,02

- Después, un asiento que refleje el alta del inventario al cierre del período:

1b		alta de las existencias finales	
318.536,42	Existencias comerciales (300)		
640,53	Existencias de envases (327)		
		a Variación de existencias de mercaderías (610)	318.536,42
		Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)	640,53

De manera que las cuentas que reflejan la variación de existencias presentan los siguientes saldos:

<i>cuenta</i>	<i>descripción</i>	<i>suma Debe</i>	<i>Suma Haber</i>	<i>Saldo final</i>
610.	Variación de existencias de mercaderías	233.656,68	318.536,42	84.979,74 ac
612.	Variación de existencias de otros aprovisionamientos	1.202,02	640,53	561,49 de

Por una parte, la cuenta que recoge la variación de existencias **comerciales** presenta un saldo **acreedor**, lo que supone un **aumento** de stock por compras del ejercicio aún **no** consumidas; ese saldo aparecerá **restando** de los gastos, en el **debe** del asiento en el que éstos se traspasan a Pérdidas y ganancias.

Por otra, la cuenta *612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos*, muestra un saldo **deudor**, derivado de un **consumo** neto de envases almacenados; su saldo deudor se añadirá al de los demás **gastos**, apareciendo en el **haber** del apunte en el que éstos se traspasan al resultado.

2. Traspaso de los ingresos de explotación.

Por cuanto a los **ingresos**, el asiento de su traspaso para la determinación del resultado, será:

<u>traspaso de los ingresos de explotación</u>			
1.142.546,50	Ventas de mercaderías (700)		
73.538,39	Trabajos realizados para el inmovilizado material (731)		
94.985,49	Subvenciones donaciones y legados a la explotación (740)		
10.507,28	Subvenciones donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)		
44.442,08	Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación (753)		
15.385,91	Ingresos por servicios al personal (755)		
33.752,84	Beneficios procedentes del inmovilizado intangible (770)		
28.127,37	Beneficios procedentes del inmovilizado material (771)		
	a Devoluciones de ventas de mercaderías (7080)		96.457,15
	“Rappels” por ventas de mercaderías (7090)		31.733,44
	Resultados del ejercicio (129)		1.315.095,27

3. Traspaso de los gastos de explotación

Para el traspaso de los gastos de explotación se formulará el apunte:

3	<u>traspaso de los gastos de explotación</u>		
29.569,80	Devoluciones de compras de mercaderías (6080)		
13.331,89	"Rappels" por compras de mercaderías (6090)		
84.879,74	Variación de existencias de mercaderías (610)	<i>Compras no consumidas</i>	
		←	
43.994,09	Exceso de provisión por operaciones comerciales (7954)		
1.178.276,36	Resultados del ejercicio (129)		
	a		
	Compras de mercaderías (600)	775.330,86	
	Compras de envases (6027)	7.452,55	
	Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)	561,49	
	Servicios de profesionales (623)	77.343,34	
	Transportes (624)	10.337,41	
	Primas de seguros (625)	9.005,38	
	Suministros (628)	985,66	
	Sueldos y salarios (640)	321.893,67	
	Seguridad Social a cargo de la empresa (642)	103.854,89	
	Pérdidas de créditos comerciales incobrables (650)	3.126,46	
	Otras pérdidas en gestión corriente (659)	961,62	
	Amortización del inmovilizado intangible (680)	12.724,05	
	Amortización del inmovilizado material (681)	23.636,04	
	Pérdidas por deterioro de valor de mercaderías (6931)	721,22	
	Pérdidas por deterioro de créditos comerciales (694)	2.117,24	

4. Resultado de explotación

Con los dos asientos anteriores ya es posible determinar el resultado de la explotación, con solo examinar el saldo de la cuenta 129. *Resultado del ejercicio*; así, se tiene un beneficio en la explotación de 138.618,91 euros, tal como muestra dicha cuenta.

<i>asiento</i>	<i>concepto</i>	<i>importe debe</i>	<i>importe haber</i>
2	traspaso de ingresos de explotación		1.315.095,27 IE
3	traspaso de gastos de explotación	1.178.276,36 GE	
	Saldo acreedor del período		IE > GE
	<i>beneficio de explotación</i>	136.818,91 BE	

5. Ingresos financieros del ejercicio

Las cuentas de ingresos financieros suponen el siguiente asiento de traspaso:

5		<u>traspaso de los ingresos financieros</u>	
19.057,00	Beneficios por valoración de cartera de disponibles para la venta (7632)		
7.926,15	Beneficios en valores negociables (766)		
30.510,01	Diferencias positivas de cambio (768)		
8.077,60	Otros ingresos financieros (769)		
		a Resultados del ejercicio (129)	65.570,76

6. Traspaso de los gastos financieros

Del mismo modo, pueden agruparse todos los gastos de carácter financiero:

6		<u>traspaso de los gastos financieros</u>	
69.792,51	Resultados del ejercicio (129)		
		a Intereses de deudas a largo plazo (6620)	22.490,93
		Intereses de deudas a corto plazo (6621)	2.458,86
		Pérdidas por valoración de cartera de disponibles para la venta (6632)	17.126,45
		Intereses por descuento de efectos (6653)	8.243,48
		Diferencias negativas de cambio (668)	19.472,79

7. Resultado financiero

La empresa ha generado un resultado financiero **negativo**, puesto que ha incurrido en unos gastos financieros que superan a los rendimientos de sus inversiones y partidas asimiladas a los ingresos.

<i>asiento</i>	<i>concepto</i>	<i>importe debe</i>	<i>importe haber</i>
5	traspaso de ingresos financieros		65.570,76
6	traspaso de gastos financieros	69.792,51	
	Suma total del período	GF	IF
	Saldo deudor del período	GF > IF	
	<i>resultado financiero negativo</i>		4.221,75

8. Resultado de las actividades continuadas

Con ese quebranto financiero neto, el resultado de la explotación se ve minorado, generando el **beneficio** de las actividades **continuadas** (antes de impuestos) que aparece al acumular los asientos de regularización.

<i>asiento</i>	<i>concepto</i>	<i>importe debe</i>	<i>importe haber</i>
2	traspaso de ingresos de explotación		1.315.095,27 IE
3	traspaso de gastos de explotación	1.178.276,36 GE	
	Saldo acreedor del período		IE > GE
	<i>beneficio de explotación</i>	136.818,91 BE	
5	traspaso de ingresos financieros		65.570,76
6	traspaso de gastos financieros	69.792,51	
	Suma total del período	GF	IF
	Saldo deudor del período	GF > IF	
	<i>resultado financiero negativo</i>		4.221,75
	Resultado de las actividades continuadas antes de impuestos; saldo total acreedor		(IE+IF) > (GE+GF)
	<i>beneficio en las actividades continuadas (antes de impuestos)</i>	132.597,16	

9. Resultado del ejercicio

Una vez restado el impuesto, se obtiene:

	9	<u>gasto relativo a imposición sobre beneficios</u>	
39.153,91		Resultado del ejercicio (129)	
	a	Impuesto sobre beneficios (630)	39.153,91

Esto es,

<i>asiento</i>	<i>concepto</i>	<i>importe debe</i>	<i>importe haber</i>
	<i>beneficio en las actividades continuadas (antes de impuestos)</i>	132.597,16	
9	Impuesto sobre beneficios	39.153,94	
	<i>beneficio del ejercicio</i>	93.443,22	

10. La cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada

La confección de los asientos descritos permite la comprobación de la exactitud de los datos que se transcribe a la cuenta de pérdidas y ganancias, respecto de errores de formato o de asignación del carácter de las cuentas de ingresos y gastos. Para cada uno de los distintos apartados se tiene:

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DEL EJERCICIO TERMINADO EL 31-12-20XX		<i>20xx</i>
1. Importe neto de la cifra de negocios		1.014.355,91
700 . Ventas de mercaderías	1.142.546,50 ac	
7080 . Devoluciones de ventas de mercaderías	- 96.457,15 de	
709 . "Rappels" sobre ventas	- 31.733,44 de	
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		0,00
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo		73.538,39
4. Aprovisionamientos		656.284,69
600 . Compras de mercaderías	775.330,86 de	
602 . Compras de otros aprovisionamientos	7.452,55 de	
6080 . Devoluciones de compras de mercaderías	- 29.569,80 ac	
6090 . "Rappels" por compras de mercaderías	- 13.331,89 ac	
610 . Variación de existencias de mercaderías	- 84.879,74 ac	
612 . Variación de existencias de otros aprovisionamientos	561,49 de	
693 . Pérdidas por deterioro de mercaderías	721,22 de	
5. Otros ingresos de explotación		154.813,48
740 . Subvenciones, donaciones y legados a la explotación	94.985,49 ac	
753 . Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación	44.442,08 ac	
755 . Ingresos por servicios al personal	15.385,91 ac	
6. Gastos de personal		425.748,56
640 . Sueldos y salarios	321.893,67 de	
642 . Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación	103.854,89 de	
7. Otros gastos de explotación		103.877,11
623 . Servicios de profesionales independientes	77.343,34 de	
624 . Transportes	10.337,41 de	
625 . Primas de seguros	9.005,38 de	
628 . Suministros	985,66 de	
659 . Otras pérdidas en gestión corriente	961,62 de	
650 . Pérdidas de créditos comerciales incobrables	3.126,46 de	
694 . Pérdidas por deterioro de créditos comerciales	2.117,24 de	
8. Amortización del inmovilizado		36.360,09

680 . Amortización del inmovilizado intangible	12.724,05 de	
681 . Amortización del inmovilizado material	23.636,04 de	
9. Imputación de subvenciones de capital y otras		10.507,28
746 . Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio	10.507,28 ac	
10. Excesos de provisiones		43.994,09
7954 . Provisión para operaciones comerciales	43.994,09 ac	
11. Deterioro y enajenaciones del inmovilizado		61.880,21
770 . Beneficios procedentes del inmovilizado intangible	33.752,84 ac	
771 . Beneficios procedentes del inmovilizado material	28.127,37 ac	
12. Otros resultados		0,00
A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+/-2+3-4+5-6-7-8+9+/-10 +/-11+/-12)		136.818,91
13. Ingresos financieros		8.077,60
769 . Otros ingresos financieros	8.077,60 ac	
14. Gastos financieros		33.193,27
6620 . Intereses de deudas a largo plazo	22.490,93 de	
6621 . Intereses de deudas a corto plazo	2.458,86 de	
6653 . Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito	8.243,48 de	
15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros		1.930,55
7632 . Beneficios de disponibles para la venta	19.057,00 ac	
6632 . Pérdidas de disponibles para la venta	17.126,45 de	
16. Diferencias de cambio		11.037,22
768 . Diferencias positivas de cambio	30.510,01 ac	
668 . Diferencias negativas de cambio	19.472,79 de	
17. Deterioro, bajas y enajenaciones de instrumentos financieros		7.926,15
766 . Beneficios en valores negociables	7.926,15 ac	
B) RESULTADO FINANCIERO (negativo) (13-14+/-15 +/-16+/-17)		-4.221,75
C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (beneficio) (+/- A +/- B)		132.597,16
18. Impuesto sobre beneficios		39.153,94
D) RESULTADO DEL EJERCICIO (+/- C +/- 18.)		93.443,22

11. Ingresos y gastos a regularizar sobre patrimonio neto

La empresa ha registrado también una serie de ingresos y gastos, en cuentas del *grupo 9.* y del *grupo 8.*, que deberá regularizar directamente sobre cuentas de patrimonio neto.

En concreto, se trata de las siguientes cuentas:

<i>Cuenta</i>	<i>Descripción</i>	<i>Saldo deudor</i>	<i>Saldo acreedor</i>
800	. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	21.022,10	
802	. Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	19.057,00	
840	. Transferencia de subvenciones oficiales de capital	10.507,28	
900	. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		14.755,50
902	. Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta		17.126,45
940	. Ingresos de subvenciones oficiales de capital		49.297,33

Respecto de los ingresos imputables directamente al patrimonio neto, recordando que cada cuenta tendrá una cuenta distinta de traspaso en los asientos de regularización, atendiendo a la naturaleza de la ganancia latente registrada; para los ingresos en patrimonio neto por ajustes en la valoración de la cartera de activos financieros disponibles para la venta se tiene:

11a <u>traspaso de los ingresos por ajustes en valoración</u>			
14.755,52	Beneficios por valoración en activos financieros disponibles para la venta (900)		
17.126,45	Transferencia de pérdidas por valoración en activos financieros disponibles para la venta (902)		
	a Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)		31.881,97

Paralelamente, por los ingresos correspondientes a las subvenciones oficiales de capital recibidas en el período de referencia se contabilizará:

11b <u>ingresos por subvenciones recibidas</u>			
49.297,33	Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)		
	a Subvenciones oficiales de capital (130)		49.297,33

Se procederá del mismo modo para los gastos y transferencias de ingresos o beneficios, que se ha reconocido como **gastos** en patrimonio neto.

Así, respecto de los ajustes por valoración:

11c	<u>traspaso de los gastos por ajustes en valoración</u>	
40.079,10	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)	
	a Pérdidas por valoración en activos financieros disponibles para la venta (800)	21.022,10
	Transferencia de beneficios por valoración en activos financieros disponibles para la venta (802)	19.057,00

Y, seguidamente, por la transferencia de las subvenciones de capital al resultado del período:

11d	<u>traspaso de los gastos por subvenciones</u>	
10.507,28	Subvenciones oficiales de capital (130)	
	a Transferencia de subvenciones oficiales de capital (840)	10.507,28

Los movimientos correspondientes a las subvenciones de capital comportan apuntes correspondientes al efecto impositivo asociado a la percepción de la subvención y a la transferencia de anteriores subvenciones, que se regularizan directamente contra las cuentas de patrimonio neto correspondientes.

En concreto, el efecto impositivo sobre la subvención recibida se regulariza por medio del apunte:

11e	<u>efecto impositivo sobre subvenciones recibidas</u>	
14.789,20	Subvenciones oficiales de capital (130)	
	a Impuesto sobre los beneficios (830)	14.789,20

Y, la carga impositiva respecto de los importes transferidos al resultado se regulariza asimismo por medio del apunte:

11f	<u>efecto impositivo sobre transferencia de subvenciones</u>	
3.152,18	Impuesto sobre los beneficios (830)	
	a Subvenciones oficiales de capital (130)	3.152,18

Por lo general, los ajustes a valor razonable de la cartera de instrumentos financieros disponibles para la venta suponen plusvalías latentes que no son objeto de imposición y se ha considerado en este supuesto que no existe carga impositiva sobre tales movimientos.

12. Estado de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio

Del conjunto de datos contabilizados se desprende el siguiente resumen de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio:

<i>asiento</i>	<i>concepto</i>	<i>importe debe</i>	<i>importe haber</i>
2	traspaso de ingresos de explotación		1.315.095,27 IE
3	traspaso de gastos de explotación	1.178.276,36 GE	
	Saldo acreedor del período		IE > GE
	<i>beneficio de explotación</i>	136.818,91 BE	
5	traspaso de ingresos financieros		65.570,76
6	traspaso de gastos financieros	69.792,51	
	Suma total del período	GF	IF
	Saldo deudor del período	GF > IF	
	<i>resultado financiero negativo</i>		4.221,75
	Resultado de las actividades continuadas antes de impuestos; saldo total acreedor		(IE + IF) > (GE + GF)
	<i>beneficio en las actividades continuadas (antes de impuestos)</i>	132.597,16	
9	Impuesto sobre beneficios	39.153,94	
	<i>beneficio del ejercicio</i>	93.443,22	
<i>asiento</i>	<i>Patrimonio neto</i>	<i>Gastos</i>	<i>Ingresos</i>
11a	Beneficios por valoración		14.755,52
11b	Ingresos por subvenciones		49.297,33
11a	Pérdidas por valoración	21.022,10	
	Efecto impositivo	14.789,20	
	<i>Total ingresos y gastos</i>	35.811,30	64.052,85
11a	Transferencias de pérdidas		17.126,45
11b	Transferencias de beneficios	19.057,00	
11d	Transferencias de subvenciones	10.507,28	
	Efecto impositivo		3.152,18
	<i>Total transferencias</i>	29.564,28	20.278,63
	Total de ingresos y gastos reconocidos	+112.399,13	

Los datos contenidos en el cuadro anterior constituyen una parte del estado de cambios en el patrimonio neto ECPN.; el resto de la información se corresponde con los propios movimientos en las subagrupaciones de patrimonio neto del balance de la empresa, descritas en el cuadro siguiente:

13. Estado de cambios en el patrimonio neto ECPN.

	A-1										A-2	A-3
	Capital		Prima de emisión	Otras reservas	(Acciones y participaciones propias)	Resultado de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de los socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Otros instrumentos de patrimonio	Ajustes por cambio de valor	Subvenciones donaciones y legados
	Suscrito	No exigido										
A. SALDO FINAL AÑO <i>nnxx</i>	180.000,00	-55.000,00	0,00	28.600,00	0,00	-52.400,80	0,00	23.570,80			-84.184,29	13.982,80
I. Total ingresos y gastos reconocidos								93.443,22			-8.197,13	27.153,03
II. Operaciones con socios o propietarios							15.000,00					
1. Aumentos de capital	30.000,00	-10.000,00	30.000,00									
2. Reducciones de capital (-)												
3. Otras operaciones con los socios o propietarios												
III. Otras variaciones en el patrimonio neto				7.100,00		16.470,80		-23.570,80				
B. SALDO FINAL AÑO <i>nnxx</i>	200.000,00	-65.000,00	30.000,00	35.700,00	0,00	-35.930,00	15.000,00	93.443,22	0,00	0,00	-92.381,42	41.135,83

El saldo final coincide con del desglose del patrimonio neto del balance, al cierre del ejercicio *nnxx*

<i>Subagrupaciones / epígrafes / cuentas</i>	<i>Saldos en euros</i>
A-1. Fondos propios	273.213,22
I. Capital	135.000,00
100. Capital Social	200.000,00
103. Socios, desembolsos no exigidos	-65.000,00
II. Prima de emisión	30.000,00
110. Prima de emisión	30.000,00
III. Reservas	35.700,00
112. Reserva legal	26.000,00
113. Reservas voluntarias	7.400,00
1141. Reservas estatutarias	2.300,00
IV. Resultados de ejercicios anteriores	-35.930,00
121xu Resultado negativo ejercicio <i>nnxu</i> .	-35.930,00
V. Otras aportaciones de socios	15.000,00
118. Aportaciones de socios	15.000,00
VI. Resultado del ejercicio	93.443,22
129 Resultado del ejercicio (beneficio)	93.443,22
A-2. Ajustes por cambios de valor	-92.381,42
133. Ajustes en activos financieros disponibles para la venta	-92.381,42
A-3. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	41.135,83
130. Subvenciones oficiales de capital	41.135,83
Total patrimonio neto	221.967,63

14. Confección del balance de situación

Con los saldos finales de las cuentas patrimoniales es posible confeccionar el resto del balance de situación al cierre; así, para los pasivos, se tiene:

<i>Subagrupaciones / epígrafes / cuentas</i>	<i>Saldos en euros</i>
B. PASIVO NO CORRIENTE	357.545,74
I. Provisiones a largo plazo.	0,00
II. Deudas a largo plazo.	357.545,74
1. Deudas con entidades de crédito.	357.545,74
170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito	357.545,74
2. Otras deudas.	0,00
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo.	0,00
IV. Pasivos no corrientes por impuesto diferido	0,00
B. PASIVO CORRIENTE	573.696,02
I. Pasivos no corrientes vinculados a activos no corrientes mantenidos para la venta.	
II. Provisiones a corto plazo.	
III. Deudas a corto plazo.	226.975,16
1. Deudas con entidades de crédito.	226.975,16
520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.	186.248,03
5208. Deudas por efectos descontados.	40.727,13
2. Otras deudas.	0,00
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.	0,00
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	346.720,86
1. Proveedores.	197.924,70
400. Proveedores, euros	125.240,85
401. Proveedores, efectos comerciales a pagar	40.888,05
4100. Acreedores por prestaciones de servicios	31.795,80
2. Otros acreedores.	148.796,16
4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.	66.535,43
4751. Hacienda Pública, retenciones e ingresos a cuenta.	40.768,25
4752. Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades.	18.955,90
476. Organismos de la Seguridad Social acreedores.	22.536,58
VI. Periodificaciones.	0,00
<i>Total pasivo</i>	931.241,76
<i>Total patrimonio neto</i>	221.967,63
	1.153.209,39

De forma similar para el activo, se tendrá:

<i>Subagrupaciones / epígrafes / cuentas</i>	<i>Saldos en euros</i>
A. ACTIVO NO CORRIENTE	533.583,89
I. Inmovilizado intangible.	233.265,65
202. Propiedad industrial	46.524,39
203. Fondo de comercio	154.500,00
205. Aplicaciones informáticas	64.224,44
2802. Amortización acumulada de propiedad industrial	-10.467,99
2805. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas	-21.515,19
II. Inmovilizado material.	300.318,24
210. Terrenos y bienes naturales	190.750,00
211. Construcciones	68.664,05
216. Mobiliario	4.554,93
217. Equipos para procesos de información	31.250,00
218. Elementos de transporte	49.375,00
2811. Amortización acumulada de construcciones	-10.299,60
2816. Amortización acumulada de mobiliario	-819,89
2817. Amortización acumulada de equipos para procesos de información	-10.937,50
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte	-22.218,75
III. Inversiones inmobiliarias.	0,00
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas.	0,00
V. Inversiones financieras a largo plazo.	
VI. Activos no corrientes por impuesto diferido	0,00
B. ACTIVO CORRIENTE	619.625,50
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta.	
II. Existencias.	319.176,95
300. Existencias de mercaderías	318.536,42
327. Existencias de envases	640,53
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	149.034,58
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.	149.034,58
4300. Clientes, euros	28.426,48
4310. Clientes, efectos comerciales en cartera.	81.580,97
4311. Clientes, efectos comerciales descontados.	40.727,13
437. Envases a devolver por clientes.	-1.700,00
2. Accionistas, deudores por desembolsos exigidos	0,00
3. Otros deudores	0,00
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo.	0,00
V. Inversiones financieras a corto plazo.	141.500,00
540. Inversiones financieras temporales en instrumentos de patrimonio	141.500,00
VI. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes..	9.913,97
570. Efectivo, caja en euros.	2.876,00
572. Bancos e instituciones de crédito, cuentas a la vista en euros	7.037,97
VII. Periodificaciones.	0,00
<i>Total activo</i>	1.153.209,39

Supuesto práctico núm. 4

Solución

Como en el caso anterior, la primera parte del proceso de cierre se concreta en la determinación del resultado del ejercicio *nnxx*.

2. Determinación de la variación de existencias.

Las partidas correspondientes a la determinación de la variación de las existencias, se registran en los dos asientos habituales:

- en primer lugar, el apunte por el **consumo** de las existencias iniciales:

1a		consumo de las existencias iniciales	
318.536,42	Variación de existencias de mercaderías (610)		
640,53	Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)		
		a Existencias comerciales (300)	318.536,42
		Existencias de envases (327)	640,53

- después, el asiento que reconoce el inventario al cierre del período:

1b		alta de las existencias finales	
183.381,42	Existencias comerciales (300)		
324,79	Existencias de envases (327)		
		a Variación de existencias de mercaderías (610)	183.381,42
		Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)	324,79

De manera que las cuentas que reflejan la variación de existencias presentan los siguientes saldos:

<i>cuenta</i>	<i>descripción</i>	<i>suma Debe</i>	<i>Suma Haber</i>	<i>Saldo final</i>
610.	Variación de existencias de mercaderías	318.536,42	183.381,42	135.155,00 de
612.	Variación de existencias de otros aprovisionamientos	640,53	324,79	315,74 de

Ambas cuentas muestran un saldo **deudor**, derivado de un **consumo** neto de los artículos almacenados; su saldo deudor se añadirá al de los demás **gastos**, apareciendo en el **haber** del apunte en el que éstos se traspasan al resultado.

2. Traspaso de los ingresos de explotación.

Por cuanto a los **ingresos**, el asiento de su traspaso para la determinación del resultado, será:

2		traspaso de los ingresos de explotación	
1.801.850,19	Ventas de mercaderías (700)		
103.100,82	Trabajos realizados para el inmovilizado material (731)		
133.169,65	Subvenciones donaciones y legados a la explotación (740)		
62.307,79	Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación (753)		
21.571,05	Ingresos por servicios al personal (755)		
14.731,21	Ingresos por servicios diversos (759)		
47.321,48	Beneficios procedentes del inmovilizado intangible (770)		
39.434,57	Beneficios procedentes del inmovilizado material (771)		
		a Devoluciones de ventas de mercaderías (7080)	53.159,48
		"Rappels" por ventas de mercaderías (7090)	44.490,28
		Resultados del ejercicio (129)	2.125.837,00

3. Traspaso de los gastos de explotación

Para el traspaso de los gastos de explotación se formulará el apunte:

3		traspaso de los gastos de explotación	
41.456,86	Devoluciones de compras de mercaderías (6080)		
80.371,01	"Rappels" por compras de mercaderías (6090)		
1.927.983,62	Resultados del ejercicio (129)		
		a	
		Compras de mercaderías (600)	1.087.013,86
		Compras de envases (6027)	10.448,47

Variación de existencias de mercaderías (610)	135.155,00
Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)	315,74
Servicios de profesionales (623)	108.435,36
Transportes (624)	14.493,05
Primas de seguros (625)	12.625,54
Suministros (628)	1.381,90
Sueldos y salarios (640)	451.294,93
Seguridad Social a cargo de la empresa (642)	145.604,56
Pérdidas de créditos comerciales incobrables (650)	4.383,30
Otras pérdidas en gestión corriente (659)	1.348,19
Amortización del inmovilizado intangible (680)	25.010,43
Amortización del inmovilizado material (681)	46.459,10
Pérdidas por deterioro de valor de mercaderías (6931)	1.011,15
Pérdidas por deterioro de créditos comerciales (694)	4.830,91

4. Resultado de explotación

Con los dos asientos anteriores ya es posible determinar el resultado de la explotación, con solo examinar el saldo de la cuenta 129. *Resultado del ejercicio*; así, se tiene un beneficio en la explotación de **138.618,91 euros**, tal como muestra dicha cuenta.

<i>asiento</i>	<i>concepto</i>	<i>importe debe</i>	<i>importe haber</i>
2	traspaso de ingresos de explotación		2.125.837,00 IE
3	traspaso de gastos de explotación	1.927.983,62 GE	
	Saldo acreedor del período		IE > GE
	<i>beneficio de explotación</i>	197.853,38 BE	

5. Ingresos financieros del ejercicio

Las cuentas de ingresos financieros suponen el siguiente asiento de traspaso:

5		traspaso de los ingresos financieros	
26.717,91	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (760)		
11.112,46	Beneficios en valores negociables (766)		
42.775,04	Diferencias positivas de cambio (768)		
11.324,80	Otros ingresos financieros (769)		
		a Resultados del ejercicio (129)	91.930,21

10. Traspaso de los gastos financieros

Del mismo modo, pueden agruparse todos los gastos de carácter financiero:

6		traspaso de los gastos financieros	
97.849,09	Resultados del ejercicio (129)		
		a Intereses de deudas a largo plazo (6620)	31.532,28
		Intereses de deudas a corto plazo (6621)	3.447,32
		Pérdidas por valoración de cartera de negociación (6630)	24.011,28
		Intereses por descuento de efectos (6653)	11.557,36
		Diferencias negativas de cambio (668)	27.300,85

11. Resultado financiero

La empresa ha generado un resultado financiero **negativo**, puesto que ha incurrido en unos gastos financieros que superan a los rendimientos de sus inversiones y partidas asimiladas a los ingresos.

<i>asiento</i>	<i>concepto</i>	<i>importe debe</i>	<i>importe haber</i>
5	traspaso de ingresos financieros		91.930,21
6	traspaso de gastos financieros	97.849,09	
	Suma total del período	GF	IF
	Saldo deudor del período	GF > IF	
	<i>resultado financiero negativo</i>		5.918,88

12. Resultado de las actividades continuadas

El **beneficio** de las actividades **continuadas**, antes de impuestos, se resume en el siguiente cuadro:

<i>asiento</i>	<i>concepto</i>	<i>importe debe</i>	<i>importe haber</i>
2	traspaso de ingresos de explotación		2.125.837,00 IE
3	traspaso de gastos de explotación	1.927.983,62 GE	
	Saldo acreedor del período		IE > GE
	<i>beneficio de explotación</i>	197.853,38 BE	
5	traspaso de ingresos financieros		91.930,21
6	traspaso de gastos financieros	97.849,09	
	Suma total del período	GF	IF
	Saldo deudor del período	GF > IF	
	<i>resultado financiero negativo</i>		5.918,88
	Resultado de las actividades continuadas antes de impuestos; saldo total acreedor		(IE + IF) > (GE + GF)
	<i>beneficio en las actividades continuadas (antes de impuestos)</i>	191.934,50	

12. Resultado del ejercicio

Una vez regularizado el gasto relativo a la imposición sobre los beneficios, por medio del asiento:

9	gasto relativo a imposición sobre beneficios	
54.893,82	Resultado del ejercicio	
	(129)	
	a Impuesto sobre beneficios	54.893,82
	(630)	

Se obtiene el resultado del ejercicio:

<i>asiento</i>	<i>concepto</i>	<i>importe debe</i>	<i>importe haber</i>
	<i>beneficio en las actividades continuadas (antes de impuestos)</i>	191.934,50	
9	Impuesto sobre beneficios	54.893,82	
	<i>beneficio del ejercicio</i>	137.040,68	

10. La cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada

La confección de los asientos descritos permite la comprobación de la exactitud de los datos que se transcribe a la cuenta de pérdidas y ganancias, respecto de errores de formato o de asignación del carácter de las cuentas de ingresos y gastos.

Para cada uno de los distintos apartados se tiene:

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DEL EJERCICIO TERMINADO EL 31-12-20xy	20xy
1. Importe neto de la cifra de negocios	1.704.200,43
700 . Ventas de mercaderías	1.801.850,19 ac
7080 . Devoluciones de ventas de mercaderías	- 53.159,48 de
709 . "Rappels" sobre ventas	- 44.490,28 de
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	0,00
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	103.100,82
4. Aprovisionamientos	1.112.116,35
600 . Compras de mercaderías	1.087.013,86 de
602 . Compras de otros aprovisionamientos	10.448,47 de
6080 . Devoluciones de compras de mercaderías	- 41.456,86 ac
6090 . "Rappels" por compras de mercaderías	- 80.371,01 ac
610 . Variación de existencias de mercaderías	135.155,00 de
612 . Variación de existencias de otros aprovisionamientos	315,74 de
6931 . Pérdidas por deterioro de mercaderías	1.011,15 de
5. Otros ingresos de explotación	231.779,70
740 . Subvenciones, donaciones y legados a la explotación	133.169,65 ac
753 . Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación	62.307,79 ac
755 . Ingresos por servicios al personal	21.571,05 ac
759 . Ingresos por servicios diversos	14.731,21 ac
6. Gastos de personal	596.899,49
640 . Sueldos y salarios	451.294,93 de
642 . Seguridad Social a cargo de la empresa	145.604,56 de
7. Otros gastos de explotación	147.498,25
623 . Servicios de profesionales independientes	108.435,36 de
624 . Transportes	14.493,05 de
625 . Primas de seguros	12.625,54 de
628 . Suministros	1.381,90 de
659 . Otras pérdidas en gestión corriente	1.348,19 de
650 . Pérdidas de créditos comerciales incobrables	4.383,30 de
694 . Pérdidas por deterioro de créditos comerciales	4.830,91 de
8. Amortización del inmovilizado	71.469,53
680 . Amortización del inmovilizado intangible	25.010,43 de
681 . Amortización del inmovilizado material	46.459,10 de
9. Imputación de subvenciones de capital y otras	0,00
10. Excesos de provisiones	0,00
11. Deterioro y enajenaciones del inmovilizado	86.756,05
770 . Beneficios procedentes del inmovilizado intangible	47.321,48 ac
771 . Beneficios procedentes del inmovilizado material	39.434,57 ac
12. Otros resultados	0,00
A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+/-2+3-4+5-6-7-8+9+/-10 +/-11+/-12)	197.853,38
13. Ingresos financieros	38.042,71

Se procederá del mismo modo para los gastos y transferencias de ingresos o beneficios, que se ha reconocido como **gastos** en patrimonio neto.

Así, respecto de los ajustes por valoración:

11b	<u>traspaso de los gastos por ajustes en valoración</u>	
32.288,05	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)	
	a Pérdidas por valoración en activos financieros disponibles para la venta (800)	32.288,05

Los movimientos correspondientes a las subvenciones de capital comportan apuntes correspondientes al efecto impositivo asociado a la percepción de la subvención y a la transferencia de anteriores subvenciones, que se regularizan directamente contra las cuentas de patrimonio neto correspondientes.

En concreto, el efecto impositivo sobre la subvención recibida se regulariza por medio del apunte:

11c	<u>efecto impositivo sobre subvenciones recibidas</u>	
87.597,86	Subvenciones oficiales de capital (130)	
	a Impuesto sobre los beneficios (830)	87.597,86

12. Estado de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio

Del conjunto de datos contabilizados se desprende el siguiente resumen de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio:

<i>asiento</i>	<i>concepto</i>	<i>importe debe</i>	<i>importe haber</i>
2	traspaso de ingresos de explotación		2.125.837,00 IE
3	traspaso de gastos de explotación	1.927.983,62 GE	
5	traspaso de ingresos financieros		91.930,21 IF
6	traspaso de gastos financieros	97.849,09 GF	
9	Impuesto sobre beneficios	54.893,82 IB	
	<i>Total de ingresos y gastos corrientes</i>	2.080.726,53	2.217.767,21
	<i>beneficio del ejercicio</i>	137.040,68	
<i>asiento</i>	<i>Patrimonio neto</i>	<i>Gastos</i>	<i>Ingresos</i>
11a	Ingresos por subvenciones		291.992,87
11b	Pérdidas por valoración	32.288,05	
11c	Efecto impositivo	87.597,86	
	<i>Total ingresos y gastos</i>	119.885,91	291.992,87
	Total de ingresos y gastos reconocidos	+309.147,64	

Los datos contenidos en el cuadro anterior constituyen una parte del estado de cambios en el patrimonio neto ECPN.

El resto de la información se corresponde con los propios movimientos en las subagrupaciones de patrimonio neto del balance de la empresa, teniendo en cuenta que el ajuste por la subvención a reintegrar se contempla como un ajustes por errores u omisiones, tal como figura en el cuadro siguiente:

13. Estado de cambios en el patrimonio neto ECPN.

	Capital		Prima de emisión	Otras reservas	(Acciones y participaciones propias)	Resultado de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de los socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Ajustes por cambio de valor	Subvenciones donaciones y legados
	Suscrito	No exigido									
A. SALDO FINAL AÑO nnxw	180.000,00	-55.000,00	0,00	28.600,00	0,00	-52.400,80	0,00	23.570,80		-84.184,29	13.982,80
I. Ajustes por cambios de criterio en ejercicio nnxw y anteriores											
II. Ajustes por errores en nnxw y anteriores				-28.500,00							
B. SALDO AJUSTADO INICIO DEL EJERCICIO nnxw	180.000,00	-55.000,00	0,00	100,00	0,00	-52.400,80	0,00	23.570,80		-84.184,29	13.982,80
I. Total ingresos y gastos reconocidos								93.443,22		-8.197,13	27.153,03
II. Operaciones con socios o propietarios							15.000,00				
1. Aumentos de capital	30.000,00	-10.000,00	30.000,00								
2. Reducciones de capital (-)											
3. Otras operaciones con los socios o propietarios					16.470,80						
III. Otras variaciones en el patrimonio neto				7.100,00		16.470,80		-23.570,80			
C. SALDO FINAL AÑO nnxx	200.000,00	-65.000,00	30.000,00	7.200,00	0,00	-35.930,00	15.000,00	93.443,22	0,00	-92.381,42	41.135,83
I. Total ingresos y gastos reconocidos								137.040,68		-32.288,05	204.395,01
II. Operaciones con socios o propietarios				11.150,50	-86.725,00						
1. Aumentos de capital	85.400,00	+35.000,00	-14.000,00	-15.400,00							
2. Reducciones de capital (-)											
3. Otras operaciones con los socios o propietarios									-35.000,00		
III. Otras variaciones en el patrimonio neto				50.545,59		35.930,00	-15.000,00	-93.443,22			
D. SALDO FINAL AÑO nnxy	285.400,00	-30.000,00	16.000,00	53.496,09	-86.725,00	0,00	0,00	137.040,68	-35.000,00	-124.669,47	245.530,84

El saldo final coincide con del desglose del patrimonio neto del balance, al cierre del ejercicio *nnxx*

<i>Subagrupaciones / epígrafes / cuentas</i>	<i>Saldos en euros</i>
A-1. Fondos propios	340.211,77
I. Capital	255.400,00
100. Capital Social	285.400,00
103. Socios, desembolsos no exigidos	-30.000,00
II. Prima de emisión	16.000,00
110. Prima de emisión	16.000,00
III. Reservas	53.496,09
112. Reserva legal	24.600,00
113. Reservas voluntarias	4.854,61
1141. Reservas estatutarias	16.316,48
114x. Reserva por fondo de comercio	7.725,00
IV. Acciones y participaciones propias	-86.725,00
108 Acciones propias en situaciones especiales	-86.725,00
V. Otras aportaciones de socios	0,00
118. Aportaciones de socios	0,00
VI. Resultado del ejercicio	137.040,68
129 Resultado del ejercicio (beneficio)	137.040,68
VII. Dividendo a cuenta	-35.000,00
129 Resultado del ejercicio (beneficio)	-35.000,00
A-2. Ajustes por cambios de valor	-124.669,47
133. Ajustes en activos financieros disponibles para la venta	-124.669,47
A-3. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	245.530,84
130. Subvenciones oficiales de capital	245.530,84
<i>Total patrimonio neto</i>	461.073,14

14. Confección del balance de situación

Con los saldos finales de las cuentas patrimoniales es posible confeccionar el resto del balance de situación al cierre; así, para los pasivos, se tiene:

<i>Subagrupaciones / epígrafes / cuentas</i>	<i>Saldos en euros</i>
B. PASIVO NO CORRIENTE	288.490,90
I. Provisiones a largo plazo.	0,00
II. Deudas a largo plazo.	288.490,90
1. Deudas con entidades de crédito.	288.490,90
170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito	288.490,90
2. Otras deudas.	0,00
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo.	0,00
IV. Pasivos no corrientes por impuesto diferido	0,00

B. PASIVO CORRIENTE	812.149,95
I. Pasivos no corrientes vinculados a activos no corrientes mantenidos para la venta.	0,00
II. Provisiones a corto plazo.	0,00
III. Deudas a corto plazo.	349.219,17
1. Deudas con entidades de crédito.	318.219,17
520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.	261.119,74
5208. Deudas por efectos descontados.	57.099,43
2. Otras deudas.	31.000,00
5208. Deudas por efectos descontados.	31.000,00
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.	0,00
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	462.930,78
1. Proveedores.	225.818,57
400. Proveedores, euros	144.277,72
401. Proveedores, efectos comerciales a pagar	56.000,00
4100. Acreedores por prestaciones de servicios	25.540,85
2. Otros acreedores.	237.112,21
4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.	93.282,67
4751. Hacienda Pública, retenciones e ingresos a cuenta.	57.157,09
4752. Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades.	26.576,17
4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.	28.500,00
476. Organismos de la Seguridad Social acreedores.	31.596,28
VI. Periodificaciones.	0,00
<i>Total pasivo</i>	1.100.640,85
<i>Total patrimonio neto</i>	461.073,14
	1.561.713,99

De forma similar para el activo, se tendrá:

<i>Subagrupaciones / epígrafes / cuentas</i>	<i>Saldos en euros</i>
A. ACTIVO NO CORRIENTE	875.882,80
I. Inmovilizado intangible.	228.592,55
202. Propiedad industrial	46.524,39
203. Fondo de comercio	154.500,00
205. Aplicaciones informáticas	77.390,45
2802. Amortización acumulada de propiedad industrial	-13.896,49
2805. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas	-35.925,80
II. Inmovilizado material.	647.290,25
210. Terrenos y bienes naturales	487.023,66
211. Construcciones	140.752,52
216. Mobiliario	5.538,79
217. Equipos para procesos de información	31.250,00
218. Elementos de transporte	60.138,75

2811. Amortización acumulada de construcciones	-16.335,89
2816. Amortización acumulada de mobiliario	-2.981,98
2817. Amortización acumulada de equipos para procesos de información	-24.777,07
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte	-33.318,53
III. Inversiones inmobiliarias.	0,00
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas.	0,00
V. Inversiones financieras a largo plazo.	
VI. Activos no corrientes por impuesto diferido	0,00
B. ACTIVO CORRIENTE	685.831,19
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta.	0,00
II. Existencias.	182.381,17
300. Existencias de mercaderías	183.381,42
327. Existencias de envases	324,79
390. Deterioro de valor de existencias de mercaderías	-1.325,04
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	291.167,64
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.	200.167,64
4300. Clientes, euros	39.853,92
4310. Clientes, efectos comerciales en cartera.	114.376,52
4311. Clientes, efectos comerciales descontados.	57.099,43
437. Envases a devolver por clientes.	-2.383,40
490. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.	-8.778,83
2. Accionistas, deudores por desembolsos exigidos	91.000,00
3. Otros deudores	0,00
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo.	0,00
V. Inversiones financieras a corto plazo.	198.383,00
540. Inversiones financieras temporales en instrumentos de patrimonio	198.383,00
VI. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes..	13.899,38
570. Efectivo, caja en euros.	4.032,15
572. Bancos e instituciones de crédito, cuentas a la vista en euros	9.867,23
VII. Periodificaciones.	0,00
<i>Total activo</i>	1.561.713,99

Una vez compulsados los datos elaborados en los dos supuestos prácticos, ya es posible disponerlos en los modelos de cuentas anuales en formato abreviado que ofrece el nuevo Plan General de Contabilidad, teniendo:

BALANCE DE SITUACIÓN EN FORMATO ABREVIADO	<i>Saldos en euros</i>	
	<i>nnxy</i>	<i>nnxx</i>
ACTIVO		
A. ACTIVO NO CORRIENTE	875.882,80	533.583,89
I. Inmovilizado intangible.	228.592,55	233.265,65
II. Inmovilizado material.	647.290,25	300.318,24
III. Inversiones inmobiliarias.	0,00	0,00
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas.	0,00	0,00
V. Inversiones financieras a largo plazo.		0,00
VI. Activos no corrientes por impuesto diferido	0,00	0,00
B. ACTIVO CORRIENTE	685.831,19	619.625,50
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta.	0,00	0,00
II. Existencias.	182.381,17	319.176,95
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	291.167,64	149.034,58
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.	200.167,64	149.034,58
2. Accionistas, deudores por desembolsos exigidos	91.000,00	0,00
3. Otros deudores	0,00	0,00
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo.	0,00	0,00
V. Inversiones financieras a corto plazo.	198.383,00	141.500,00
VI. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes..	13.899,38	9.913,97
VII. Periodificaciones.	0,00	0,00
<i>Total activo</i>	1.561.713,99	1.153.209,39

BALANCE DE SITUACIÓN EN FORMATO ABREVIADO	<i>Saldos en euros</i>	
	<i>nnxy</i>	<i>nnxx</i>
PATRIMONIO NETO Y PASIVO		
A. PATRIMONIO NETO	461.073,14	221.967,63
A-1. Fondos propios	340.211,77	273.213,22
I. Capital	255.400,00	135.000,00
1. Capital escriturado	285.400,00	200.000,00
2. Capital no exigido	-30.000,00	-65.000,00
II. Prima de emisión	16.000,00	30.000,00
III. Reservas	53.496,09	35.700,00
IV. Acciones y participaciones propias	-86.725,00	0,00
V. Otras aportaciones de socios	0,00	15.000,00
VI. Resultado del ejercicio	137.040,68	93.443,22
VII. Dividendo a cuenta	-35.000,00	0,00
A-2. Ajustes por cambios de valor	-124.669,47	-92.381,42
A-3. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	245.530,84	41.135,83
B. PASIVO NO CORRIENTE	288.490,90	357.545,74
I. Provisiones a largo plazo.	0,00	0,00
II. Deudas a largo plazo.	288.490,90	357.545,74
1. Deudas con entidades de crédito.	288.490,90	357.545,74
2. Otras deudas.	0,00	0,00
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo.	0,00	0,00
IV. Pasivos no corrientes por impuesto diferido	0,00	0,00
C. PASIVO CORRIENTE	812.149,95	573.696,02
I. Pasivos no corrientes vinculados a activos no corrientes mantenidos para la venta.	0,00	0,00
II. Provisiones a corto plazo.	0,00	0,00
III. Deudas a corto plazo.	349.219,17	226.975,16
1. Deudas con entidades de crédito.	318.219,17	226.975,16
2. Otras deudas.	31.000,00	0,00
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.	0,00	0,00
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	462.930,78	346.720,86
1. Proveedores	225.818,57	197.924,70
2. Otros acreedores	237.112,21	148.796,16
VI. Periodificaciones.	0,00	0,00
Total patrimonio neto y pasivo	1.561.713,99	1.153.209,39

Del mismo modo, para la cuenta de resultados:

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DEL EJERCICIO TERMINADO EL 31-12-20xy	20xy (euros)	20xx (euros)
1. Importe neto de la cifra de negocios	1.704.200,43	1.014.355,91
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	0,00	0,00
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	103.100,82	73.538,39
4. Aprovisionamientos	1.112.116,35	656.284,69
5. Otros ingresos de explotación	231.779,70	154.813,48
6. Gastos de personal	596.899,49	425.748,56
7. Otros gastos de explotación	147.498,25	103.877,11
8. Amortización del inmovilizado	71.469,53	36.360,09
9. Imputación de subvenciones de capital y otras	0,00	10.507,28
10. Excesos de provisiones	0,00	43.994,09
11. Deterioro y enajenaciones del inmovilizado	86.756,05	61.880,21
12. Otros resultados	0,00	
A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+/-2+3-4+5-6-7-8+9+/-10+/-11+/-12)	197.853,38	136.818,91
13. Ingresos financieros	38.042,71	8.077,60
14. Gastos financieros	46.536,96	33.193,27
15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros	- 24.011,28	1.930,55
16. Diferencias de cambio	15.474,19	11.037,22
17. Deterioro, bajas y enajenaciones de instrumentos financieros	11.112,46	7.926,15
B) RESULTADO FINANCIERO (negativo) (13-14+/-15 +/-16+/-17)	- 5.918,88	-4.221,75
C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (beneficio) (+/- A +/- B)	191.934,50	132.597,16
18. Impuesto sobre beneficios	54.893,82	39.153,94
D) RESULTADO DEL EJERCICIO (+/- C +/- 18.)	137.040,68	93.443,22

Respecto de los cambios en el patrimonio neto, el cuadro número 1. de suma de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio, tendrá la forma:

ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS	20xy	20xx
A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	137.040,68	93.443,22
B) INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO		
I. Por valoración de activos y pasivos.	-32.288,05	-6.266,58
II. Por coberturas.		0,00
III. Diferencias de conversión.		0,00
IV. Subvenciones, donaciones y legados.	291.992,87	49.297,33
V. Efecto impositivo.	87.597,86	14.789,20
TOTAL INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO	172.106,96	28.241,55
C) TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS		
VI. Por valoración de activos y pasivos.		-1.930,55
VII. Por coberturas.		0,00
VIII. Diferencias de conversión.		0,00
IX. Subvenciones, donaciones y legados.		-10.507,28
X. Efecto impositivo.		-3.152,18
TOTAL DE TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	0,00	-9.285,65
D) TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (+/- A +/- B +/- C)	309.147,64	112.399,12

Finalmente, el estado de cambios en el patrimonio neto ECPN, presentado de modo inseparable al cuadro anterior completa la documentación imprescindible que compone las cuentas anuales del ejercicio.

El modelo completo, desarrollado en los dos supuestos, es el confeccionado en el anterior apartado 13. y que se reproduce a continuación, significando la modificación introducida para registrar contablemente una incidencia que altera el patrimonio neto, pero que la empresa no muestra en la cuenta de pérdidas y ganancias, puesto que el quebranto no guarda relación con las actividades del ejercicio a que hacen referencia los estados financieros.

	Capital		Prima de emisión	Otras reservas	(Acciones y participaciones propias)	Resultado de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de los socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Ajustes por cambio de valor	Subvenciones donaciones y legados
	Suscrito	No exigido									
A. SALDO FINAL AÑO nnxw	180.000,00	-55.000,00	0,00	28.600,00	0,00	-52.400,80	0,00	23.570,80		-84.184,29	13.982,80
I. Ajustes por cambios de criterio en ejercicio 200x-2 y anteriores											
II. Ajustes por errores en 200x-2 y anteriores				-28.500,00							
B. SALDO AJUSTADO INICIO DEL EJERCICIO nnxw	180.000,00	-55.000,00	0,00	100,00	0,00	-52.400,80	0,00	23.570,80		-84.184,29	13.982,80
I. Total ingresos y gastos reconocidos								93.443,22		-8.197,13	27.153,03
II. Operaciones con socios o propietarios							15.000,00				
1. Aumentos de capital	30.000,00	-10.000,00	30.000,00								
2. Reducciones de capital (-)											
3. Otras operaciones con los socios o propietarios					16.470,80						
III. Otras variaciones en el patrimonio neto				7.100,00		16.470,80		-23.570,80			
C. SALDO FINAL AÑO nnxx	200.000,00	-65.000,00	30.000,00	7.200,00	0,00	-35.930,00	15.000,00	93.443,22	0,00	-92.381,42	41.135,83
I. Total ingresos y gastos reconocidos								137.040,68		-32.288,05	204.395,01
II. Operaciones con socios o propietarios				11.150,50	-86.725,00						
1. Aumentos de capital	85.400,00	+35.000,00	-14.000,00	-15.400,00							
2. Reducciones de capital (-)											
3. Otras operaciones con los socios o propietarios									-35.000,00		
III. Otras variaciones en el patrimonio neto				50.545,59		35.930,00	-15.000,00	-93.443,22			
D. SALDO FINAL AÑO nnxy	285.400,00	-30.000,00	16.000,00	53.496,09	-86.725,00	0,00	0,00	137.040,68	-35.000,00	-124.669,47	245.530,84

Con este último documento se completa el proceso contable del ejercicio.

En todos los modelos de los estados financieros aparece una columna de "notas", que remite a las correspondientes notas en la memoria de las cuentas anuales.

Por otra parte, a la derecha de la columna del ejercicio de referencia aparecen los datos correspondientes al ejercicio anterior.

Cuando para una partida no existen cantidades a consignar en ninguno de los dos ejercicios, se omite, reordenando las numeraciones de las agrupaciones, de las subagrupaciones, epígrafes o partidas, en su caso.

Sin embargo, en los supuestos se ha preferido mostrar el modelo completo, para que los usuarios se familiaricen con su contenido.