

<b>CONTABILIDAD</b>	<b>CONTABILIDAD PÚBLICA. CONTABILIDAD PRIVADA (I)</b>	Núm. <b>58/1997</b>
---------------------	---	------------------------

	<p><b>SANTIAGO CALZADA CALVO</b> <i>Subinspector de los Tributos</i></p> <p><b>PEDRO DÍEZ IGLESIAS</b> <b>LUIS GREGORIO MERINO RUIPÉREZ</b> <b>EUSEBIO SÁNCHEZ-SERRANO</b> <i>Contadores del Tribunal de Cuentas</i></p>
--	--

---

## *Sumario:*

---

### **CONTABILIDAD PÚBLICA**

**CASO 1.** Contabilidad pública.

### **CONTABILIDAD PRIVADA**

**CASO 2.** Conversión de obligaciones y fusión de sociedades.

**CASO 3.** Evaluación y contabilización de operaciones de financiación.

- CASO 4. *Lease-back.*
- CASO 5. Acciones propias.
- CASO 6. Impuesto de Sociedades.

**NOTA:** Los Casos 3, 4, 5 y 6 se publicarán en la próxima Revista, octubre núm. 175.

[Ejercicio práctico de la 2.ª fase propuesto en las pruebas selectivas para cubrir 15 plazas vacantes del Cuerpo de *Contadores Diplomados del Tribunal de Cuentas* con personal interino (7-10-1996)].

## **CONTABILIDAD PÚBLICA**

### **CASO PRÁCTICO NÚM. 1**

#### CONTABILIDAD PÚBLICA

#### **ENUNCIADO**

La Entidad pública EP, sometida al régimen de contabilidad pública, presenta la liquidación de presupuestos a 31-12-1995, que se recoge en el Anexo I.

Al examinar la cuenta de liquidación presupuestaria y la documentación justificativa se obtienen las siguientes conclusiones:

1. No se ha contabilizado la nómina de gastos de personal funcionario del mes de diciembre, pagada a través de las correspondientes cuentas bancarias, que presenta el siguiente detalle:

Retribuciones básicas .....	200.000
Retribuciones complementarias .....	100.000
Total íntegro .....	300.000
Descuentos:	
– IRPF .....	50.000
– Derechos pasivos .....	20.000
– Muface .....	10.000

2. Los gastos inicialmente previstos en el concepto de arrendamiento se han visto incrementados en un 10 por 100 como consecuencia de la renovación del contrato. Se acuerda transferir el crédito necesario de la rúbrica de Propaganda y publicidad y reconocer las oportunas obligaciones que se pagarán en los primeros días del ejercicio siguiente.

3. Entre la documentación analizada se encuentra un acuerdo de devolución de unos ingresos por IVA del ejercicio corriente, indebidamente percibidos, por importe de 50.000 pesetas. Se ejecuta dicha devolución.

4. La recaudación por tasas por encima de lo presupuestado ha dado origen a una generación de crédito aplicada a la adquisición de determinados suministros aún pendientes de pago.

5. La entidad posee 1.200 acciones de 1.000 pesetas de nominal de una sociedad mercantil que ha ampliado capital social en el ejercicio en la proporción de una acción nueva, totalmente gratuita, por cuatro antiguas. Éste ha sido el único movimiento de la cartera de valores de EP durante el ejercicio.

6. La transferencia de capital del Estado se recibió el 1-1-1995, destinada a la construcción de un edificio a amortizar en 20 ejercicios.

7. A fin de financiar las modificaciones de crédito señaladas en la cuenta de liquidación de presupuesto, se solicitó el 1-7-1995 una ampliación de 1.000.000 de pesetas de la línea de crédito, previamente concedida y dispuesta por ese mismo importe el 1-4-1995. El crédito fue concedido al 10 por 100 sobre el saldo dispuesto, a pagar el 1 de abril de los cinco ejercicios siguientes.

En ningún momento, durante el ejercicio, se dispuso del importe de la ampliación otorgada.

8. Sobre los remanentes incorporables se dispone de la siguiente información:

- Propaganda y publicidad: 100.000 pesetas. El crédito se comprometió el 7-12-1995.
- Edificios y otras construcciones: 700.000 pesetas. 500.000 pesetas corresponden a una ampliación del edificio, habiéndose comprometido el crédito el 1-6-1994 y el resto a una mejora, cuyo gasto se comprometió el 1-2-1995.
- Adquisición de acciones: el Consejo de Administración de EP ha acordado el 1-9-1995 participar en la constitución de una nueva sociedad con una aportación de 300.000 pesetas. Por la demora sufrida, dicha constitución tendrá lugar el 1-3-1996.

9. Se sabe que en el balance de situación figuran los siguientes conceptos e importes:

Caja y Bancos: 500.000 pesetas.

Deudores extrapresupuestarios: 3.000.000 de pesetas. En este importe se incluye un gasto pagado de 200.000 pesetas en el concepto de Propaganda y publicidad que debería haberse tratado presupuestariamente.

Deudores de presupuestos cerrados: 1.500.000 pesetas. Analizando el saldo se comprueba que un deudor por IVA por importe de 300.000 pesetas se ha declarado insolvente.

Acreedores de presupuestos cerrados: 1.800.000 pesetas.

SE PIDE:

1. Contabilizar las operaciones descritas en los apartados 1 a 5, ambos inclusive.
2. Atendiendo a la información ofrecida en todos los apartados anteriores, presentar una nueva liquidación del presupuesto corriente. Se adjunta, en Anexo II, el modelo de liquidación que deberá ser cumplimentado.
3. Obtener el resultado económico del ejercicio.
4. Calcular el déficit o superávit presupuestario, diferenciando el importe por operaciones corrientes y de capital, así como por operaciones financieras y no financieras.
5. Obtener el remanente de tesorería.





**ANEXO II**

NUEVA LIQUIDACIÓN PRESUPUESTO 1995									
A. GASTOS (en miles de ptas.)									
Concepto - artículo	Créditos iniciales	Modificaciones	Créditos definitivos	Autorizaciones	Disposiciones	Obligaciones reconocidas	Pagos realizados	Remanentes incorporables	
Funcionarios - 12 .....									
Cuotas, gastos sociales a cargo del empleador - 16 .....									
Arrendamientos - 20 .....									
Propaganda y publicidad - 26 .....									
Intereses de crédito - 32 .....									
Edificios y otras construcciones - 62 .....									
Transferencias de capital - 72 .....									
Adquisición acciones - 85 .....									
Suministros - 22 .....									
<b>TOTAL .....</b>									





**SOLUCIÓN****1. Contabilización de las operaciones descritas en los apartados 1 a 5, ambos incluidos.****1**

– Contabilización nómina del mes de diciembre (gastos personal funcionario).

Aunque la Orden de 1 de febrero de 1996 por la que se aprueba la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, siempre teniendo en cuenta que esta entidad pública está sometida al nuevo régimen de contabilidad pública, señala para las retribuciones de carácter fijo y vencimiento periódico la formulación de un documento AD, al inicio del ejercicio, por el importe que se prevea gastar durante el mismo; según recoge la liquidación del presupuesto de gastos es insuficiente la autorización y disposición existente para reconocer nuevas obligaciones. Por tanto:

Situación de los créditos antes de contabilizar la nómina de diciembre:

Autorizaciones .....	3. 100.000 ptas.
Disposiciones .....	3.000.000 ptas.
Obligaciones reconocidas .....	2.900.000 ptas.
	<hr/>
Remanente comprometido .....	100.000 ptas.

Gasto a ejecutar = 300.000 ptas. y existe crédito disponible

CONTABILIZACIÓN DOC. A:

300.000	Créditos disponibles (0030)		
		a Presupuesto gastos: gastos autorizados (004)	300.000
<hr/>		x <hr/>	

CONTABILIZACIÓN DOC. D:

300.000	Presupuesto gastos: gastos autorizados (004)		
		a Presupuesto gastos: gastos comprometidos (005)	300.000
<hr/>		x <hr/>	

## CONTABILIZACIÓN DOC. O:

300.000	<i>Sueldos y salarios (640)</i>		
		a	<i>AOR Presupuesto gastos corriente (400)</i>
			300.000
		x	

Recordar que con el NPGCP del 94 no se contabiliza en los sistemas centralizados la ordenación del pago.

## PAGO:

300.000	<i>AOR Presupuesto gastos corriente (400)</i>		
		a	<i>Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas (571)</i>
			220.000
			(Líquido: 300.000 – 80.000)
		a	<i>Formalización (579)</i>
			80.000
		x	
80.000	<i>Formalización (579)</i>		
		a	<i>Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>
			50.000
		a	<i>Hacienda Pública, acreedor por otros conceptos (4759)</i>
			20.000
		a	<i>Muface (4761)</i>
			10.000
		x	

**NOTA:** Al ser operaciones del ejercicio 1995 y suponiendo que utilizáramos la normativa existente a ese momento, la Orden de 16 de diciembre de 1986, por la que se regula la operatoria y tramitación a seguir en la ejecución del presupuesto de gastos del Estado vigente hasta la entrada en vigor de la de 1 de febrero de 1996, tiene un contenido idéntico al antes expuesto.

## 2

- Gastos iniciales previstos en el artículo 20. Arrendamientos = 300.000 ptas., en situación de obligaciones reconocidas por el total y pagadas 250.000 ptas.  
del 10% s/300.000 ptas. = 30.000 ptas.

- Artículo 26, Propaganda y publicidad. Tiene 700.000 ptas. como créditos definitivos y ejecutado por 300.000 ptas. ⇒ Es posible efectuar la transferencia:

Retención previa del crédito (art. 26):

30.000	<i>Créditos disponibles (0030)</i>		
		a	<i>Créditos retenidos para transferencias (0032)</i> 30.000
_____		x	_____

Transferencia del crédito (del art. 26):

(30.000)	<i>Presupuesto ejercicio corriente (000)</i>		
		a	<i>Transferencias de crédito (0023)</i> (30.000)
_____		x	_____

(30.000)	<i>Transferencias de crédito (0023)</i>		
		a	<i>Créditos retenidos para transferencias (0032)</i> (30.000)
_____		x	_____

(Al art. 20)

30.000	<i>Presupuesto ejercicio corriente (000)</i>		
		a	<i>Transferencias de crédito (0023)</i> 30.000
_____		x	_____

30.000	<i>Transferencias de crédito (0023)</i>		
		a	<i>Créditos disponibles (0030)</i> 30.000
_____		x	_____

Para no desvirtuar el significado del Debe y Haber de la cuenta (0030) Créditos disponibles, ya que ni se ha utilizado el crédito ni se han aumentado, respectivamente.

(30.000) <i>Créditos disponibles (0030)</i>		
	a <i>Créditos disponibles (0030)</i>	(30.000)
_____	x _____	

Por la ejecución del gasto:

30.000 <i>Créditos disponibles (0030)</i>		
	a <i>Presupuesto gastos: gastos autorizados (004)</i>	30.000
_____	x _____	

30.000 <i>Presupuesto gastos: gastos autorizados (004)</i>		
	a <i>Presupuesto gastos: gastos comprometidos (005)</i>	30.000
_____	x _____	

30.000 <i>Arrendamientos y cánones (621)</i>		
	a <i>AOR Presupuesto gastos corriente (400)</i>	30.000
_____	x _____	

El pago se produce en los primeros días del ejercicio 1996.

### 3

- Devolución de ingresos por IVA (art. 21 del presupuesto ingresos) por 50.000. Reconocimiento de la obligación a pagar.

50.000 <i>IVA (7310)</i>		
	a <i>Acreedores por devoluciones de ingresos (408)</i>	50.000
_____	x _____	

Ejecución de la devolución:

50.000	<i>Acreeedores por devoluciones de ingresos (408)</i>		
		a	<i>Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas (571)</i>
			50.000
		x	

Simultáneo, por la anulación del derecho:

50.000	<i>Devolución de ingresos (437)</i>		
		a	<i>Derechos anulados por devolución de ingresos (4339)</i>
			50.000
		4	

- Tasas, artículo 32 del presupuesto de ingresos.

S/Liquidación Anexo I: se modificó el presupuesto de ingresos por 50.000 pesetas por esa mayor recaudación efectiva y, sin embargo, no ha sido contabilizada la modificación del de gastos ni su ejecución.

Modificación del presupuesto de gastos. Artículo 22, Material, suministros y otros:

50.000	<i>Presupuesto ejercicio corriente (000)</i>		
		a	<i>Créditos generados por ingresos (0025)</i>
			50.000
		x	
50.000	<i>Créditos generados por ingresos (0025)</i>		
		a	<i>Créditos disponibles (0030)</i>
			50.000
		x	

Ejecución del gasto:

50.000	<i>Créditos disponibles (0030)</i>		
		a	<i>Presupuesto gastos: gastos autorizados (004)</i>
			50.000
		x	
50.000	<i>Presupuesto gastos: gastos autorizados (004)</i>		
		a	<i>Presupuesto gastos: gastos comprometidos (005)</i>
			50.000
		x	

50.000 Suministros (628)

a AOR Presupuesto gastos corriente (400) 50.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Las obligaciones están aún pendientes de pago.

## 5

Ampliación de capital 1 nueva «gratuita» x 4 antiguas, por lo que tendrá derecho a  $1.200/4 = 300$  acciones x 1.000 ptas. de valor nominal.

Por otro lado, la Norma de Valoración núm. 7, Valores negociables, señala que en el caso de segregación de derechos preferentes de suscripción para ejercitarlos «el importe del coste de los derechos de suscripción disminuirá el precio de adquisición de los respectivos valores». Si bien cuando se ejercitan los derechos de suscripción para adquirir valores que confieren los mismos derechos que los antiguos no parece necesario contabilizar el derecho separadamente, porque el valor que pierde una acción lo adquiere otra con características homogéneas, tal y como parece en este caso.

Por tanto, nos encontramos con (en base al Anexo I.A sobre esta operación):

ARTÍCULO 85	MODIFICACIÓN	AUTORIZACIÓN	DISPOSICIONES	OBLIGACIONES RECONOCIDAS	PAGOS REALIZADOS
Se hizo .....	300 (1)	300 (2)	300 (2)	300	–
Se debió contabilizar .	300 (3)	–	–	–	–

- (1) Las otras 200.000 ptas. se supone que fueron para la aportación (más las 100.000 ptas. iniciales) en la constitución de una nueva sociedad. Punto 8, del supuesto.
- (2) Contabilización del AD referente al punto anterior son las otras 300.000 que aparecen en el estado de liquidación.
- (3) Se contabilizó bien la modificación, lo que no se debería haber hecho es la solicitud y la aprobación.

Anulación de la ejecución realizada:

CONTABILIZACIÓN O/: se supone que la inversión tiene carácter permanente.

(300.000)	<i>IFP en capital (250)</i>		
		a	<i>AOR presupuesto gastos corriente (400)</i>
			(300.000)
_____		x	_____

CONTABILIZACIÓN D/:

(300.000)	<i>Presupuesto gastos: gastos autorizados (004)</i>		
		a	<i>Presupuesto gastos: gastos comprometidos (005)</i>
			(300.000)
_____		x	_____

CONTABILIZACIÓN A/:

(300.000)	<i>Créditos disponibles (0030)</i>		
		a	<i>Presupuesto gastos: gastos autorizados (004)</i>
			(300.000)
_____		x	_____

La concesión no se anula ya que la modificación sí se otorgó aunque no debería haber sido así.

Por lo que se refiere a la entrada en inventario de las acciones recibidas por la ampliación de capital sin desembolso, no se debe contabilizar nada ya que el coste es nulo, aunque sí se deberán tener en cuenta a la hora del mismo.

Si hubiese sido por legado, herencia, donación, atribución por ley, etc., sí se hubiera contabilizado.

## 2. Nueva liquidación presupuesto 1995.

- Anexo II.A: gastos.
- Anexo II.B: ingresos.



*Información necesaria para realizar los ajustes* (además de la señalada en los puntos 1 a 5 del supuesto):

• Punto 6. La transferencia de capital recibida el 1-1-1995 aparece bien liquidada en el estado de ingresos por 1.000. Este importe financia la construcción de un edificio (art. 62) cuyo importe aparece dentro de los créditos iniciales.

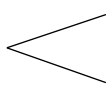
Con el NPGCP dicha transferencia se lleva íntegramente a resultados en el ejercicio de la obtención.

*No hay que ajustar nada.*

• Punto 7.

- Póliza crédito 1.000.000 de pesetas prevista inicialmente, reconocida su disposición y recaudado el 1-4-1995.
- Póliza crédito 1.000.000 de pesetas, modificado el presupuesto de ingresos pero se han reconocido derechos por 1.000.000 de pesetas sin que se haya dispuesto de la ampliación, por lo que (fecha concesión póliza: 1-7-1995):

Ajuste: ∇ Derechos reconocidos artículo 91 del presupuesto de ingresos por 1.000.000 de pesetas.

Dos opciones  a) Asiento negativo del reconocimiento del derecho.  
b) Anular el derecho, pero tendría que haber acuerdo de anulación de la liquidación.

- La póliza de crédito (incremento), no utilizada, financia:  
500.000 pesetas para adquisición de acciones (art. 85), ya visto en punto 5.  
500.000 pesetas para construcción de edificio (art. 62).
- En cuanto a los intereses de la póliza de crédito (art. 32): en la liquidación del presupuesto aparecen recogidos por 100 hasta la fase D y Obligaciones reconocidas por 75.000 pesetas.

Intereses: 10% s/1.000.000 ptas. = 100.000 ptas. anuales a pagar el 1-4-1996.

En principio parece ser que se hizo: 75.000 (66X) a (400) 75.000, pero los intereses devengados en el ejercicio con vencimiento en 1996, que se elevan a 75.000 pesetas, requieren el asiento no presupuestario:

75.000 *Intereses de deudas (66X)*

a *Intereses deudas a corto plazo (527)* 75.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Ajuste:

(75.000) *Intereses deudas (66X)*

a *AOR Presupuesto gastos corriente (400)* (75.000)

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

• Punto 8. Información sobre los remanentes incorporables: artículo 73 TRLGP.

- Propaganda y publicidad: 100.000 pesetas. Crédito comprometido el 7-12-1995.

No es incorporable, ya que, conforme al artículo 73 b) el compromiso del gasto para esta operación corriente se contrajo en el último mes y se debió contraer, para tener tal consideración, antes del último mes del ejercicio.

- Edificios y otras construcciones: 700.000 pesetas:

a) 500.000 pesetas corresponden a una ampliación del edificio. Compromiso crédito: 1-6-1994.

b) 200.000 pesetas corresponden a una mejora. Gastos comprometido: 1-2-1995.

Solución a): la incorporación es para el ejercicio inmediato siguiente; por tanto, no es incorporable (art. 73).

Solución b): sí es incorporable conforme al artículo 73 TRLGP, letra c), al ser un crédito para operaciones de capital con independencia de la fecha del compromiso.

- Adquisición de acciones: 300.000 pesetas.

Si se considera la definición del artículo 73 c) en sentido amplio, este remanente sí es incorporable, ya que es un crédito para operación de capital.

El artículo 10.2 de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre («BOE» núm. 315, del 31 de diciembre), de Presupuestos Generales del Estado para 1997, dispone:

«Queda en suspenso durante el ejercicio 1997, lo dispuesto en el artículo 73 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, con las siguientes excepciones:

- a) Los créditos procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial, en los términos establecidos en la Ley 29/1990, de 26 de diciembre.
- b) Los créditos generados como consecuencia de ingresos procedentes de la Unión Europea.
- c) Los remanentes del crédito 13.01.223A.48 1 destinados al pago de indemnizaciones a los afectados por la rotura de la presa de Tous.
- d) Los procedentes de los créditos extraordinarios concedidos por el Real Decreto-Ley 4/1996, promulgado para reparar los daños causados por diversas inundaciones, así como los relativos a la aplicación presupuestaria 21.20 533A.61 1 "Otras" por importe de 1.200 millones de pesetas destinados a reparar los daños ocasionados por las inundaciones producidas en el término municipal de Biescas, el 7 de agosto de 1996.
- e) Los remanentes de crédito de la Sección 32, procedentes de las transferencias a que se refiere el artículo 9.
- f) Los remanentes de créditos comprometidos por operaciones no financieras procedentes de dotaciones efectuadas al amparo de la Ley 44/1982, de dotaciones para inversión y sostenimiento de las Fuerzas Armadas, prorrogada por la Ley 9/1990.
- g) Los créditos que financien expedientes de expropiación en curso.»

• Punto 9. Otros datos necesarios para el cálculo del remanente de tesorería y para ajustar operaciones.

- 200.000 de Propaganda y publicidad que se contabilizaron extrapresupuestariamente y debieron ser presupuestariamente:

Ajuste: baja del deudor extrapresupuestario:

(200.000) Pagos pendientes de aplicación (555)

u Otros deudores no presupuestarios (449)

a Formalización (579) (200.000)

x

Y ya que no se hizo AD:

200.000 Publicidad, propaganda y relaciones públicas (627)

a Acreedores por operaciones pendientes aplicar presupuesto (409) 200.000

x

200.000 Acreedor no presupuestario pendientes aplicar presupuesto (409)

a Formalización (579) 200.000

x

– Deudores gastos cerrados por IVA declarado insolvente.

Al decir el supuesto que es el deudor el que se ha declarado insolvente, en principio no se anula el derecho al no ser firme ni probada la insolvencia, sólo se tendrá en cuenta para considerarlo como dudoso.

### 3. Cuenta del resultado económico-patrimonial. Ejercicio 1995.

**NOTA:** no existen datos para confeccionar la cuenta del ejercicio anterior.

(en miles ptas.)

NÚM. CUENTAS	DEBE	IMPORTE	NÚM. CUENTAS	HABER	IMPORTE
	A) GASTOS			B) INGRESOS	
	1. Gastos funcionamiento servicio y prestaciones sociales .....			1. Ingresos gestión ordinaria	
	a) Gastos de personal .....		721	a) Ingresos tributarios .....	
640, 641	a1) Sueldos, salarios y asimilados .....	3.200	731	a1) Impuesto s/sociedades .....	1.800
642, 644	a2) Cargas sociales .....	290	740	a10) IVA .....	550
	e) Otros gastos de gestión .....			a15) Tasas prestación servicios o realización actividades .....	250
62	el) Servicios exteriores .....	780		c) Prestación de servicios	
	• Arrendamientos .....	330	741	c1) Precios públicos prestación servicios .....	600
	• Suministros .....	50		3. Transferencias y subvenciones	
	• Propaganda y publicidad .....	200 + 200 (pto. 9)	750	a) Transferencias corrientes .....	3.000
	f) Gastos financieros y asimilables .....		755	c) Transferencias de capital .....	1.000
66X	f1) Por deudas .....	75			
	2. Transferencias y subvenciones				
655	c) Transferencias de capital .....	800			
	Ahorro .....	2.055			

MODELO PARA ENTES ADMINISTRATIVOS

Cta. (129) Resultados del ejercicio. Saldo acreedor.

**4. Cálculo déficit o superávit presupuestario, diferenciando operaciones corrientes y de capital, así como por operaciones financieras y no financieras.**

**IV. RESULTADO PRESUPUESTARIO EJERCICIO 1995 (miles de ptas.)**

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	IMPORTE
1. (+) Operaciones no financieras .....	7.200	6.670	530
1. a) Operaciones corrientes (cap. 1 al 4) .....	6.200	4.070	2.130
1. b) Operaciones de capital (cap. 6 y 7) .....	1.000	2.600	(1.600)
2. (+) Operaciones con activos financieros (cap. 8) .....	-	-	-
3. (+) Operaciones comerciales (*) .....	-	-	-
<b>I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (1+2+3) .....</b>	<b>7.200</b>	<b>6.670</b>	<b>530</b>
<b>II. VARIACIÓN NETA DE PASIVOS FINANCIEROS (cap. 9 y F c/p) .....</b>	<b>1.000</b>	<b>-</b>	<b>1.000</b>
<b>III. SALDO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I+II) .....</b>	<b>1.530</b>	<b>-</b>	<b>1.530</b>
4 (+) Créditos gastados financiados con remanente de tesorería .....	-	-	-
5. (-) Desviaciones de financiación positivas por recursos del ejercicio en gastos con financiación afectada .....	-	-	-
6. (+) Desviaciones de financiación negativas en gastos con financiación afectada .....	-	-	-
<b>IV. SUPERÁVIT O DÉFICIT DE FINANCIACIÓN DEL EJERCICIO (III+4-5+6) .....</b>	<b>1.530</b>	<b>-</b>	<b>1.530</b>

(\*) Sólo para entes que realicen operaciones de carácter industrial o comercial.

El superávit del ejercicio 1995 se eleva a 1.530.000 ptas.

## 5. Obtener el remanente de tesorería.

## ESTADO DEL REMANENTE DE TESORERÍA EJERCICIO 1995 (miles de ptas.)

CONCEPTOS	IMPORTE
1. (+) Derechos pendientes de cobro .....	5.900
- (+) del presupuesto corriente (s/Anexo II - Saldo 430) .....	1.900
- (+) de presupuestos cerrados (s/Pto. 9) .....	1.500
- (+) de operaciones no presupuestarias (s/Pto. 9) .....	2.800
- (+) de operaciones comerciales .....	-
- (-) de dudoso cobro (s/Pto. 9) .....	(300)
- (-) cobros realizados pendientes de aplicación definitiva .....	-
2. (-) Obligaciones pendientes de pago .....	(3.760)
- (+) del presupuesto corriente (s/Anexo II - Saldo 400) .....	1.960
- (+) de presupuestos cerrados (s/Pto. 9) .....	1.800
- (+) de operaciones no presupuestarias .....	-
- (+) de operaciones comerciales .....	-
- (-) pagos realizados pendientes de aplicación definitiva .....	-
3. (+) Fondos líquidos (s/Pto. 9) .....	500
I. Remanente de tesorería afectado .....	-
II. Remanente de tesorería no afectado .....	2.640
III. Remanente de tesorería total (1-2+3) = (I+II) .....	2.640

## ANEXO I

LIQUIDACIÓN PRESUPUESTO 1995 con ajustes									
A. GASTOS (en miles de ptas.)									
Concepto - artículo	Créditos iniciales	Modificaciones	Créditos definitivos	Autorizaciones	Disposiciones	Obligaciones reconocidas	Pagos realizados	Remanentes incorporables	
Funcionarios - 12 .....	4.000		4.000	3.100 + 300 (1)	3.000 + 300 (1)	2.900 + 300 (1)	2.900 + 300 (1)		
Cuotas, gastos sociales a cargo del empleador - 16 .....	400		400	300	300	290	260		
Arrendamientos - 20 .....	300	+ 30 (2)	300 + 30 (2)	300 + 30 (2)	300 + 30 (2)	300 + 30 (2)	250		
Material, suministros y otros - 22 .....	-	+ 50 (4)	+ 50 (4)	+ 50 (4)	+ 50 (4)	+ 50 (4)			
Propaganda y publicidad - 26 .....	700	- 30 (2)	700 - 30 (2)	300	300	200	200		100 - 100 (8)
Intereses de crédito - 32 .....	100		100	100	100	75 - 75 (7)	-		
Edificios y otras construcciones - 62 .....	2.000	500	2.500	2.500	2.500	1.800	800		700 - 500 (8)
Transferencias de capital - 72 .....	1.000		1.000	800	800	800	800		
Adquisición acciones - 85 .....	100	500	600	600 - 300 (5)	600 - 300 (5)	300 - 300 (5)			300
<b>TOTAL .....</b>	<b>8.600</b>	<b>1.000</b>	<b>9.600</b>	<b>8.000</b>	<b>7.900</b>	<b>6.665</b>	<b>4.410</b>		<b>1.100</b>

( ) Punto de referencia.









## **CONTABILIDAD PRIVADA**

### **CASO PRÁCTICO NÚM. 2**

#### CONVERSIÓN DE OBLIGACIONES Y FUSIÓN DE SOCIEDADES

##### **ENUNCIADO**

La Sociedad ASA se dedica a la fabricación de un determinado producto perecedero que comercializa a través de BSA.

1. La Sociedad ASA tiene constituido un capital social formado a final del ejercicio 19x2 por 50.000 acciones de 1.000 pesetas de valor nominal. Durante el ejercicio 19x2 ha efectuado una ampliación de capital de una acción nueva por cada cuatro viejas al 200 por 100. No se ha aplicado el importe de la prima. De esta ampliación se exigió y se ingresó el 50 por 100 del nominal. El resto de la emisión aún no se ha exigido.

2. La Sociedad ASA tiene reconocido a sus accionistas un dividendo del 5 por 100 del valor nominal, correspondiente a los beneficios del ejercicio 19x1, que aún no ha sido abonado.

3. La Sociedad BSA posee el 20 por 100 del capital social de ASA y ésta el 50 por 100 del capital social de BSA, constituido por 30.000 acciones de 1.000 pesetas de nominal. Las correspondientes carteras de valores están integradas, únicamente, por estas participaciones.

4. ASA tiene emitido un único empréstito de obligaciones, con fecha 31-12-1991, de 20.000 títulos de valor nominal 1.000 pesetas. El valor de emisión fue de 900 pesetas cada título y el de reembolso el 120 por 100 del nominal. La amortización fijada fue a los tres años en su totalidad. Los gastos de emisión fueron de 2.000.000, acordándose imputarlos todos al primer ejercicio, y, para compensar esta imputación, la amortización de los gastos diferidos se conviene realizarla, en partes iguales, durante los dos ejercicios siguientes. Los intereses se abonan anualmente al final de cada ejercicio. BSA ha suscrito el 10 por 100 de la emisión.

5. Durante el ejercicio, BSA ha devuelto remesas del producto a ASA por valor de 100.000 pesetas por no reunir, en su opinión, las adecuadas condiciones de comercialización. Sin embargo, ASA no participa de esa opinión y continúa exigiendo su pago a BSA. El producto, por el tiempo transcurrido en la devolución, perdió todo su valor.

6. El 1-1-19x3, ASA llega a un acuerdo con el sindicato de obligacionistas por el que todos aceptan la conversión de las obligaciones en acciones de ASA. Las acciones se valoran para la conversión en 2.000 pesetas y el cambio es de una acción por dos obligaciones. Las diferencias se cubrirán a los 30 días en efectivo por quien corresponda. El valor, a efectos de la conversión de la obligación, es el 110 por 100 de su nominal. La formalización de la operación ha costado 2.000.000 de pesetas, aún pendientes de pago.

7. Tras llevar a cabo el anterior acuerdo de conversión, las Sociedades ASA y BSA formalizan el acuerdo de fusionarse mediante la absorción de BSA por ASA. A tal fin, ASA emitirá acciones de la serie B de 2.000 pesetas de valor nominal. Se acepta la valoración de los patrimonios que resulte una vez registrada la anterior conversión, modificada por los siguientes acuerdos:

- a) Se abona a los accionistas que proceda el dividendo activo pendiente.
- b) La investigación en curso se da por concluida, sin que se hayan obtenido los resultados esperados.
- c) No se consideran necesarias las obras previstas por BSA.
- d) Se reconoce un Fondo de Comercio de 3.000.000 de pesetas a BSA.
- e) Los elementos de transporte de ASA, que están amortizados en un 40 por 100, se valoran en 8.000.000 de pesetas.

8. Las Sociedades ASA y BSA presentan los siguientes balances de situación a 31-12-19x2.

ASA			
Edificios y otras construcciones .....	80.000.000	Capital social .....	50.000.000
Elementos de transporte .....	10.000.000	Reserva legal .....	8.000.000
Gastos de investigación y desarrollo .	2.000.000	Reserva voluntaria .....	22.000.000
Productos terminados .....	20.000.000	Amortización acumulada inmovili-	
Gastos de ampliación de capital .....	1.000.000	zado material .....	16.000.000
Participaciones en empresas del		Hacienda Pública, acreedora por	
grupo .....	26.000.000	conceptos fiscales .....	2.400.000
Propiedad industrial .....	1.000.000	Proveedores .....	12.600.000
Bancos .....	8.600.000	Obligaciones y bonos simples .....	18.000.000
Clientes, empresas del grupo .....	500.000	Remanente .....	10.000.000
		Pérdidas y ganancias	

<b>BSA</b>			
Edificios y otras construcciones .....	20.000.000	Capital social .....	30.000.000
Elementos de transporte .....	12.000.000	Reserva legal .....	6.000.000
Equipos procesos informáticos .....	6.000.000	Reserva voluntaria .....	14.000.000
Gastos de constitución .....	500.000	Provisión para obras y reparaciones extraordinarias .....	2.800.000
Valores de renta fija en empresas del grupo .....	1.800.000	Proveedores empresa grupo .....	400.000
Participación en empresas grupo ....	12.000.000	Amortización acumulada inmovili- zado material .....	6.000.000
Bancos .....	3.800.000		
Intereses a largo plazo en inversiones financieras en empresas del grupo ..	100.000		
Pérdidas y ganancias			

SE PIDE:

1. Reconstrucción del balance de situación a 31-12-19x2 de ambas sociedades, con los ajustes que procedan.
2. Contabilizar en ambas sociedades la conversión descrita en el punto 6.
3. Calcular número de acciones a emitir por la entidad absorbente.

### SOLUCIÓN

#### **1.º Reconstrucción del balance de situación a 31-12-19x2 de ambas sociedades.**

Para su más fácil localización, se respeta la estructura de los balances propuesta, sin adaptarla al modelo establecido por el PGC.

<b>ASA</b>			
<b>SALDOS DEUDORES</b>		<b>SALDOS ACREEDORES</b>	
Edificios y otras construcciones .....	80.000.000	Capital social .....	50.000.000
Elementos de transporte .....	10.000.000	Reserva legal .....	8.000.000
Gastos de investigación y desarrollo .	2.000.000	Reserva voluntaria .....	22.000.000
Productos terminados .....	20.000.000	Amortización acumulada inmovili-	
Gastos de ampliación de capital .....	1.000.000	zado material .....	16.000.000
Participaciones en empresas del grupo	26.000.000	Hacienda Pública, acreedor por con-	
Propiedad industrial .....	1.000.000	ceptos fiscales .....	2.400.000
Bancos .....	8.600.000	Proveedores .....	12.600.000
Clientes, empresas del grupo (5) .....	400.000	Obligaciones y bonos simples (4) ...	24.000.000
Accionistas por desembolsos no		Remanente .....	10.000.000
exigidos (1) .....	5.000.000	Pérdidas y ganancias .....	2.400.000
Gastos por intereses diferidos de va-		Prima de emisión de acciones (1) ...	10.000.000
lores negociables (4) .....	4.000.000	Dividendo activo a pagar (2) .....	2.000.000
Gastos de formalización de deudas (4) .	1.400.000	Provisión para insolvencias de tráfico	
Clientes de dudoso cobro, empresas		de empresas del grupo (5) .....	100.000
del grupo (5) .....	100.000		
<b>SUMA DE SALDOS .....</b>	<b>159.500.000</b>	<b>SUMA DE SALDOS .....</b>	<b>159.500.000</b>

<b>BSA</b>			
<b>SALDOS DEUDORES</b>		<b>SALDOS ACREEDORES</b>	
Edificios y otras construcciones .....	20.000.000	Capital social .....	30.000.000
Elementos de transporte .....	12.000.000	Reserva legal .....	6.000.000
Equipos procesos informáticos .....	6.000.000	Reserva voluntaria .....	14.000.000
Gastos de constitución .....	500.000	Provisión para obras y reparaciones	
Valores de renta fija en empresas del		extraordinarias .....	2.800.000
grupo .....	1.800.000	Proveedores empresas grupo .....	400.000
Participación en empresas del grupo .	12.000.000	Amortización acumulada inmovili-	
Bancos .....	3.800.000	zado material .....	6.000.000
Intereses a largo plazo en inversiones		Reserva para acciones de la sociedad	
financieras en empresas grupo (4) ...	200.000	dominante (3) .....	12.000.000
Pérdidas y ganancias .....	14.500.000	Provisión para responsabilidades (5) .	100.000
Dividendos a cobrar de empresas del			
grupo (3) .....	500.000		
<b>SUMA DE SALDOS .....</b>	<b>71.300.000</b>	<b>SUMA DE SALDOS .....</b>	<b>71.300.000</b>

**NOTAS A LOS BALANCES**

- (1) **ASA**: número de acciones emitido en ampliación de capital, 50.000 acciones x 1/5 = 10.000 acciones.  
Prima de emisión, 10.000 acciones x 1.000 x 100% = 10.000.000.  
Se desembolsó el 50 por 100 del nominal y, necesariamente, la prima de emisión (art. 47.3 de la LSA). El desembolso no exigido a los accionistas será 10.000 acciones x 1.000 x 50% = 5.000.000.
- (2) **ASA**: el dividendo activo a pagar corresponde a los beneficios de 19x1, en el que hubo un nominal de 40.000.000 (40.000 acc. x 1.000 ptas.).  
Dividendo reconocido, 40.000.000 x 5% = 2.000.000.

- (3) **BSA**:
- $$\begin{array}{ccc} & \xrightarrow{50\%} & \\ \text{ASA} & & \text{BSA} \\ & \xleftarrow{20\%} & \end{array}$$

Para proteger la efectividad del capital, se prohíbe la adquisición originaria de acciones propias y, por la misma razón, de la sociedad dominante (art. 74 de la LSA). La cautela se extiende también a la adquisición derivativa: la falta de autorización, de reservas o la vulneración del límite (10%) implican la obligación de enajenar o amortizar, si son propias, en el plazo de un año; la falta del total desembolso depara la nulidad del negocio adquisitivo (art. 76).

Así las cosas, suponemos que todas las acciones poseídas de ASA son antiguas, por lo que estarán totalmente desembolsadas y tendrán pendiente de cobro el dividendo de 19x1, por importe de 500.000 pesetas (50.000 acciones x 20% x 1.000 ptas. x 5%); además, debería estar dotada la reserva del artículo 79.3 de la LSA por la totalidad de las acciones, si proceden de adquisición condicionada (art. 75), con independencia de que el exceso del 10 por 100 se haya adquirido ilícitamente, al ser único el régimen legal establecido.

Todo ello, aunque no se disponga de la mayoría de los derechos de voto (> 50%), asumiendo la existencia de influencia dominante por otros medios, que depara esta calificación para ASA (art. 87.1 de la LSA).

- (4) **ASA**: tiene contabilizado el empréstito por el valor de emisión (20.000 x 900 = 18.000.000) y debe figurar por el de reembolso (20.000 x 1.200 = 24.000.000). La diferencia con el valor de emisión se desglosará separadamente en el activo [(100 + 200) 20.000 = 6.000.000], según las Normas de Valoración 11.ª y 7.ª.

Los intereses explícitos deben haberse abonado al final del ejercicio y es correcto que no figuren en los balances. No es correcta, en cambio, la compensación de gastos de formalización y primas, que deben tratarse, según la Norma de Valoración 7.ª:

- Gastos de formalización: en principio como gasto del ejercicio y, excepcionalmente, distribuirse en varios ejercicios de acuerdo con un plan financiero.
- Gastos por intereses diferidos: «... Se imputarán a resultados durante el plazo de vencimiento de las correspondientes deudas y de acuerdo con un plan financiero», añadiendo la Norma de Valoración 11.ª que «... tal diferencia debe imputarse anualmente a resultados ...».

Se debe respetar la opción de aplicar el principio de correlación a ambas partidas, sin necesidad de compensarlas, pero rechazando un plan de imputación que al principio es creciente y al final constante. Siendo los nominales constantes, puede proponerse, entre otras, una imputación lineal, de la que resultarían 2.000.000 de pesetas de primas (6.000.000 x 1/3) y 600.000 pesetas (2.000.000 x 1/3, redondeado) de gastos de formalización, para el primer ejercicio.

**BSA:** si se suponen cobrados los intereses, debería aparecer el crédito por la retención soportada. Faltan datos para reconstruir el saldo. En consonancia con el enunciado, se hace abstracción de consideraciones fiscales en adelante.

Los intereses implícitos deberán figurar separadamente en el activo, según el principio de devengo y siguiendo un criterio financiero (Norma de Valoración 9.<sup>a</sup>). No se conoce el contenido financiero de la imputación realizada (100.000), que si fuera lineal alcanzaría 200.000 pesetas (2.000 obligaciones x 300 ptas. x 1/3). Ésta es la que se propone, en ausencia de otros datos, y sobrentendido el respeto al principio de prudencia.

- (5) **ASA:** tiene riesgo de incobrabilidad por 100.000 pesetas. Deberá provisionar la pérdida potencial y reclasificar su activo, al tratarse de una evaluación individualizada.

**BSA:** debe cubrir el riesgo derivado de la reclamación de ASA.

## 2.º Contabilización en ambas sociedades de la conversión del punto 6.

La valoración a efectos de conversión será:

• 2 obligaciones de 1.000 ptas. x 110% .....	2.200 ptas.
• 1 acción de 1.000 ptas. x 200% .....	(2.000) ptas.
• Diferencia en efectivo a cubrir por ASA .....	200 ptas.

**ASA:** los suscriptores aportan un crédito contra la sociedad y no realizan «nuevas aportaciones dinerarias», por lo que no se considera necesario exigir los desembolsos pendientes (art. 154 de la LSA).

20.000.000	<i>Acciones emitidas</i> (10.000 acc. x 2.000 ptas.)		
		<i>a</i>	<i>Capital social</i> 10.000.000
		<i>a</i>	<i>Prima de emisión de acciones</i> 10.000.000
		x	
24.000.000	<i>Obligaciones y bonos simples</i>		
2.000.000	<i>Pérdidas por operaciones con obligaciones propias</i>		
		<i>a</i>	<i>Gastos por intereses diferidos de valores negociables</i> 4.000.000
		<i>a</i>	<i>Valores negociables amortizados a convertir</i> 22.000.000 (20.000 oblig. x 1.000 ptas. x 110%)
		x	



22.000.000	<i>Valores negociables amortizados a convertir</i>		
		a	Acciones emitidas 20.000.000
		a	Deudas a corto plazo con empresas del grupo 200.000 (2.000 obligaciones x 100 ptas.)
		a	Deudas a corto plazo 1.800.000 (18.000 obligaciones x 100 ptas.)
		x	-----
1.400.000	<i>Pérdidas por operaciones con obligaciones propias</i>		
		a	Gastos de formalización de deudas 1.400.000
		x	-----
2.000.000	<i>Gastos de ampliación de capital</i>		
		a	Acreedores por prestación de servicios 2.000.000
		x	-----
200.000	<i>Deudas a corto plazo con empresas del grupo</i>		
1.800.000	<i>Deudas a corto plazo</i>		
		a	Bancos 2.000.000
		x	-----

**BSA:** el crecimiento patrimonial de ASA es ficticio por la parte de aportaciones correspondiente a la participación de ASA en BSA. Así, el 50 por 100 de los recursos aportados por BSA no es sino el retorno de los que antes se sacrificaron para tomar la participación y, en definitiva, auto-suscripción mediata.

Por las razones expuestas en la nota (3) al balance, entendemos que se trata de una adquisición originaria de acciones de la sociedad dominante, prohibida por el artículo 74 de la LSA.

Según el enunciado, contabilizamos la adquisición, sin perjuicio de señalar la responsabilidad de los administradores de ambas sociedades y la obligación de enajenarlas del artículo 76.

1.800.000	Participación en empresas del grupo		
200.000	Créditos a corto plazo a empresas del grupo (2.000 obligaciones x 100 ptas.)		
		a	Valores de renta fija en empresas del grupo
			1.800.000
		a	Intereses a largo plazo en inversiones financieras en empresas grupo
			200.000
		x	
1.800.000	Reserva voluntaria		
		a	Reserva para acciones de la sociedad dominante
			1.800.000
		x	
200.000	Bancos		
		a	Créditos a corto plazo a empresas del grupo
			200.000
		x	

### 3.º Cálculo del número de acciones a emitir por la entidad absorbente.

Para el cálculo de los patrimonios de fusión partiremos del patrimonio contable, según balance reconstruido de 31-12-19x2, y lo corregiremos por las variaciones que resultan de la conversión del punto 6 y de los acuerdos de fusión. A estos efectos, entendemos que los únicos acuerdos correctores son los que se dicen expresamente y el resto de las partidas se aceptan por sus valores contables.

	ASA	BSA
<b>BALANCE 31-12-19x2:</b>		
Capital social .....	50.000.000	30.000.000
Reserva legal .....	8.000.000	6.000.000
Reserva voluntaria .....	22.000.000	14.000.000
Remanente .....	10.000.000	
Pérdidas y ganancias .....	2.400.000	(14.500.000)
Prima de emisión de acciones .....	10.000.000	
Reserva para acciones de la sociedad dominante .....		12.000.000
Patrimonio s/balance .....	102.400.000	47.500.000

	ASA	BSA
<b>CONVERSIÓN PUNTO 6:</b>		
Capital social .....	10.000.000	
Prima de emisión acciones .....	10.000.000	
Pérdidas por operaciones con obligaciones propias	(3.400.000)	
Reserva voluntaria .....		(1.800.000)
Reserva para acciones de la sociedad dominante		1.800.000
Variaciones de conversión .....	16.600.000	0
<b>ACUERDOS DE FUSIÓN:</b>		
a) Abono dividendo .....	0	0
b) Investigación en curso .....	(2.000.000)	
e) Provisión para obras .....		2.800.000
d) Fondo de comercio .....		3.000.000
e) Elementos de transporte .....	2.000.000	
Acuerdos de fusión .....	0	5.800.000
Ajuste de participaciones .....	(26.000.000)	(13.800.000) (1)
	15.000 V <sub>TB</sub>	11.000 V <sub>TA</sub>
VALORACIÓN PATRIMONIO DE FUSIÓN .....	93.000.000+15.000 V <sub>TB</sub>	39.500.000+11.000 V <sub>TA</sub>

(1) 12.000.000 de balance + 1.800.000 de conversión.

Siendo V<sub>TA</sub> y V<sub>TB</sub> los valores teóricos de las acciones de ASA y BSA, plantearemos para su cálculo el siguiente sistema de ecuaciones:

$$60.000 V_{TA} = 93.000.000 + 15.000 V_{TB}$$

$$30.000 V_{TB} = 39.500.000 + 11.000 V_{TA}$$

De donde:

$$V_{TA} = 2.068'807339$$

$$V_{TB} = 2.075'229358$$

Sustituyendo, la valoración patrimonial de ambas sociedades a efectos de fusión será:

ASA .....	124.128.440 ptas.
BSA .....	62.256.880 ptas.

Como ASA tiene una participación del 50 por 100 en BSA, el patrimonio perteneciente a accionistas independientes a los que tiene que retribuir será 31.128.440 pesetas ( $62.256.880 \times 1/2$ ), y para ello, podría:

- Emplear las 11.000 acciones propias que recibe de BSA y emitir acciones de la serie B (nominal = 2.000):

Patrimonio a retribuir .....	31.128.440
Acciones en poder de BSA ( $11.000 \times 2.068'807339$ ) .....	(22.756.880)
Resto de patrimonio debido .....	<u>8.371.560</u>

Al corresponder el doble de valor teórico a las acciones de la serie B, haría falta emitir:

$$\frac{8.371.560}{2 \times 2.068'807339} = 2.023'28 \text{ acciones}$$

- Mantener las acciones propias en cartera y emitir las necesarias de la serie B:

$$\frac{31.128.440}{2 \times 2.068'807339} = 7.523'28 \text{ acciones}$$

En ambos casos se redondearía para emitir un número entero, aunque parece que es la última solución la que propone el enunciado; se trataría de mantener una autocartera adquirida en un supuesto de libre adquisición, contemplado en el artículo 77, letra a), de la LSA.