

TERCER EJERCICIO RESUELTO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS DE ACCESO A LA SUBESCALA DE INTERVENCIÓN- TESORERÍA, CATEGORÍA DE ENTRADA DE LA ESCALA DE FUNCIONARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL CON HABILITACIÓN DE CARÁCTER NACIONAL

María Álvarez Fernández

Javier Romano Aparicio

José Tovar Jiménez

Profesores de CEF.- UDIMA

(Tercer ejercicio de las pruebas selectivas para el acceso a la subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada de la escala de funcionarios de la Administración local con habilitación de carácter nacional, acceso libre, convocado por Orden HAP/1499/2016, de 18 de julio [BOE de 21 de septiembre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Provisión por reestructuraciones, dotación, actualización y aplicación. Operaciones del ejercicio: mejora de inmovilizado, adquisición de inmovilización y activación de gastos, amortización, compras y ventas, operación del cierre de ejercicio y cálculo del resultado del ejercicio.
- Caso 2. Contabilidad pública.** Operaciones de inmovilizado en la contabilidad de un ayuntamiento durante varios ejercicios. Elaboración de un balance de comprobación.
- Caso 3. Operaciones financieras.** Obtención de la oferta más ventajosa en la financiación de un proyecto del ayuntamiento calculando la tasa anual equivalente de ambas ofertas y determinación del término amortizativo de las ofertas.
- Caso 4. Contabilidad pública.** Liquidación de presupuesto del ayuntamiento.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera

PARTE 1

Con fecha 1 de enero de 2017, el consejo de administración de la empresa Rioverdesa ha tomado la decisión de modificar la estructura organizativa de algunas áreas y direcciones generales. Esta decisión conlleva el despido de parte de la plantilla, cuyas indemnizaciones se estima que ocasionarán un coste de 200.000 euros, además de 2.500 euros por gastos derivados del asesoría jurídica que se encarga a un despacho de abogados. La empresa opta por dotar una provisión el 1 de enero de 2017.

Se prevé que el proceso del cambio estará terminado el 30 de junio de 2018.

Con fecha 1 de julio de 2018, se da por finalizado el proceso de reestructuración. El coste por indemnizaciones ha supuesto un pago de 198.000 euros y la minuta de los abogados ha ascendido a 2.800 euros. Ambos pagos se abonan por transferencia bancaria.

Se pide:

Contabilización de los hechos anteriores en 2017 y 2018 aplicando un tipo de interés del 2% semestral. Haga abstracción de cualquier consideración fiscal.

PARTE 2.

A 31 de diciembre de 20X4, la empresa Tardesa presenta el siguiente balance de situación:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Elementos de transporte	68.800 €	Capital	200.000 €
Bancos	311.200 €	Pasivo	180.000 €
Total	380.000 €	Total	380.000 €

Operaciones realizadas durante el año 20X5:

- 1.º El 1 de enero Tardesa realiza, con sus propios medios, una mejora en un vehículo que fue adquirido el 1 de enero de 20X3 cuyo precio de adquisición fue de 220.000 euros, su vida útil es de 4 años. La empresa amortiza el activo con el método de nú-

mero dígitos decrecientes, y su valor residual es 4.000 euros. Para la mejora se han adquirido materiales por 20.000 euros más IVA (21 %) que se pagan al contado y se han empleado 3.500 euros en mano de obra del personal de la empresa.

- 2.º El 1 de febrero adquiere un equipo de máquinas cortadoras por 30.000 euros más IVA (21 %). El importe pagado por el transporte asciende a 2.500 euros más IVA (21 %). Esta operación ha sido pagada al contado.

Para su puesta en funcionamiento se han soportado los siguientes gastos:

- a) Compra de materiales por 200 euros más IVA, que se abonarán en el mes de enero de 20X6.
 - b) 1.000 euros en horas de trabajo del personal de la empresa que se abona en la nómina mensual.
 - c) Curso de formación a los trabajadores sobre el manejo de las máquinas por 500 euros abonado al contado.
- 3.º El 1 de abril, la empresa RR hizo unas pruebas de puesta en marcha de las máquinas por lo que facturó 480 euros más IVA (21 %). Como resultado de las pruebas se consiguieron 200 unidades de productos defectuosos que se vendieron por 800 euros más IVA (21 %). Ambas operaciones se realizaron al contado.
- 4.º El 1 de junio las máquinas están en perfectas condiciones de funcionamiento.
- 5.º El 1 de mayo Tardesa compra materias primas por 400.000 euros más IVA (21 %) abonando 120.000 euros al contado y el resto el 1 de febrero de 20X6.
- 6.º El 3 de julio vende productos terminados por 1.500.000 euros más IVA (21 %) que se cobran 400.000 euros al contado y el resto el 1 de febrero del año 20X6 mediante giro de efectos.
- 7.º La nómina correspondiente a todo el año se compone de:
- Sueldos y salarios: 300.000 euros.
 - Seguridad Social a cargo de la empresa: 90.000 euros.
 - Seguridad Social a cargo del empleado: 22.000 euros.
 - IRPF: 45.000 euros.

Se paga por transferencia bancaria.

Operaciones previas a la regularización:

- a) A 31 de diciembre se estima que las máquinas cortadoras tienen una vida útil de 10 años, su valor residual será: 5.000 euros, y su valor recuperable a dicha fecha es: 28.000 euros.

- b) Se estima que la mejora del vehículo alargará su vida útil 2 años y el valor residual será de 6.000 euros. La empresa sigue amortizando el elemento por el método de números dígitos decrecientes.
- c) La producción de artículos ha sido: 150.000 unidades a 6 euros/unidad. A 31 de diciembre las existencias de productos terminados ascienden a 26.000 unidades. Tardesa ha conseguido firmar un contrato de venta por dichas existencias para el mes de febrero del año 20X6 por 170.000 euros y con el transporte de la venta a cargo de Tardesa que supondrá 18.000 euros.
- d) A 31 de diciembre no quedaban existencias de materias primas.
- e) Tardesa ha sido demandada por un cliente que reclama una indemnización de 12.000 euros. Los abogados de la empresa indican que la probabilidad de que el cliente gane el juicio es del 80%.

Se pide:

1. Contabilizar en el Libro Diario las operaciones de 20X5 que incluya el código numérico y la denominación de las cuentas de acuerdo con el PGCE RD 1514/2007.
2. Realizar los asientos de regularización contable a 31 de diciembre de 20X5.

Nota adicional: Se hará abstracción de las consideraciones fiscales no explicitadas en el texto.

SOLUCIÓN

PARTE 1

1 de enero de 2017

Los costes de la decisión de modificar la estructura organizativa deben registrarse en la cuenta 146, «Provisión para reestructuraciones», del Plan General de Contabilidad (PGC) que en su definición señala:

«Importe estimado de los costes que surjan directamente de una reestructuración, siempre y cuando se cumplan las dos condiciones siguientes:

- Estén necesariamente impuestos por la reestructuración.
- No estén asociados con las actividades que continúan en la empresa.

A estos efectos, se entiende por reestructuración un programa de actuación planificado y controlado por la empresa, que produzca un cambio significativo en:

- El alcance de la actividad llevado a cabo por la empresa, o
- La manera de llevar la gestión de su actividad».

Por la dotación realizada en la fecha mencionada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
641	Indemnizaciones	200.000	
623	Servicios de profesionales independientes	2.500	
146	Provisión para reestructuraciones		202.500

Dado que el cambio se prevé que estará terminado en un plazo superior a un año, hay que utilizar la cuenta 146, «Provisión para reestructuraciones», y no la 5296, «Provisión a corto plazo para reestructuraciones», y además hay que considerar el efecto financiero para lo que el enunciado facilita un tipo del 2% semestral.

31 de diciembre de 2017

Por la reclasificación a corto plazo y la actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
146	Provisión para reestructuraciones	202.500	
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones		202.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	8.181	
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones {[202.500 × (1 + 0,02) ²] - 202.500}		8.181

1 de julio de 2018

En primer lugar, se actualiza la provisión por el efecto financiero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	4.213,62	
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones (210.681 × 2 %) ..		4.213,62

Por los pagos que ha ocasionado la reestructuración:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones	214.894,62	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (198.000 + 2.800)		200.800
7956	Exceso de provisión para reestructuraciones		14.094,62

PARTE 2

APARTADO 1. OPERACIONES REALIZADAS EN EL AÑO 20X5

Punto 1

1 de enero

El valor contable del vehículo al inicio del año 20X5 es el siguiente:

Precio de adquisición	220.000
Menos amortización acumulada [(220.000 - 4.000) × (4 + 3/10)]	151.200
Valor contable	68.800

Por los gastos asociados a la mejora:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
60-	Compra de materiales	20.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
472	Hacienda Pública, IVA soportado (20.000 × 21 %)	4.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		24.200

En relación con los sueldos se entiende que se contabilizan a través de las nóminas del punto 7, aunque ya en este apartado se procede a realizar la activación de los 3.500 euros.

Por la mejora que supone un incremento del valor del activo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	23.500	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		23.500

Punto 2

1 de febrero

Adquisición del equipo de máquinas cortadoras cuyo precio satisfecho al proveedor es de 30.000 euros más IVA y que constituye la parte inicial del precio de adquisición.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	30.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	6.300	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		36.300

La norma de registro y valoración (NRV) 2.^a, «Inmovilizado material», señala en relación con el precio de adquisición de estos elementos:

«El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares».

Por tanto, el importe pagado por los gastos de transporte de los equipos será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	2.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	525	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.025

Apartado a)

En relación con los materiales utilizados por las máquinas durante el periodo de prueba también forman parte del precio de adquisición. En este sentido, la Resolución del ICAC sobre inmovilizado material señala:

«Formarán parte del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado, los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
60-	Compra de materiales	200	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (200 × 21 %)	42	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		242

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	200	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		200

Apartado b)

Los gastos de personal relacionados con la nómina se contabilizan en el punto 7, no obstante al tratarse de gastos relacionados con la puesta en funcionamiento suponen un mayor importe del precio de adquisición por lo que deben ser activados.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	1.000	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		1.000

Apartado c)

Los gastos por el curso de formación de los trabajadores sobre el manejo de las máquinas, dado que la empresa no tiene capacidad de control sobre ese recurso, no cumplen la definición de activo y no pueden ser capitalizados registrándose como gasto de ejercicio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
649	Otros gastos sociales	500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500

Punto 3

1 de abril

La consulta 4 del BOICAC 105 (NFC058558) sobre los ingresos generados durante el periodo de prueba señala:

«Los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas o ensayos necesarios que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo. Estos gastos se minorarán en los ingresos generados por el activo durante ese periodo. Cuando los ingresos superen los gastos, el exceso minorará el coste de producción del activo».

Por tanto, los ingresos generados constituyen menor valor del activo:

Por los ingresos de las pruebas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	580,80	
701	Ventas de productos terminados		480
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		100,8

Venta de 200 unidades de productos defectuosos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	968	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
701	Ventas de productos terminados		800
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		168

Y dado que suponen menor coste del activo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso	1.280	
233	Maquinaria en montaje		1.280

El PGC no propone ninguna cuenta para reflejar la disminución del activo por lo que se ha optado por utilizar la cuenta 733, «Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso».

Punto 4

1 de junio

Al estar las máquinas en condiciones de funcionamiento procede su reclasificación a la cuenta 213, «Maquinaria»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	32.420	
233	Maquinaria en montaje (30.000 + 2.500 + 200 + 1.000 - 1.280)		32.420

Punto 5

1 de mayo

Por la adquisición de materias primas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	400.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	84.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		120.000
400	Proveedores		364.000

Punto 6

1 de mayo

Venta de productos terminados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	400.000	
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar	1.415.000	
701	Ventas de productos terminados		1.500.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		315.000

Punto 7

Por las nóminas correspondientes a todo el año:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	300.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	90.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		112.000
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		45.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		233.000

OPERACIONES PREVIAS A LA REGULARIZACIÓN

Apartado a)

Amortización de las máquinas cortadoras cuyo precio de adquisición es de 32.420 euros, entra en funcionamiento el día 1 de junio, se le asigna una vida útil de 10 años y con un valor residual de 5.000:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.599,5	
2813	Amortización acumulada de maquinaria [(32.420 – 5.000)/10 × 7/12]		1.599,5

En relación con el deterioro:

Valor contable (32.420 – 1.599,5)	30.820,5
Importe recuperable	28.000
Pérdida por deterioro	2.820,5

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	2.820,5	
2913	Deterioro de valor de maquinaria		2.820,5

Apartado b)

El saldo de los elementos de transporte después de la mejora que se ha realizado al inicio del año (véase punto 1 del enunciado y solución) es:

218, «Elementos de transporte»	243.500
(220.000 + 23.500)	
281, «Amortización acumulada del inmovilizado material»	-151.200
Valor contable	92.300

A efectos de la amortización con el valor contable anterior se amortiza de la misma forma que se venía haciendo, es decir, se utilizará para este año el dígito 3 sobre 10 y para la inversión de la mejora se utilizarán los dígitos relativos a 2 años. También se podría tomar todo el valor contable, incluida la mejora y amortizarlo en 2 años mediante el sistema de números dígitos.

El importe de la cuota de amortización para el ejercicio actual será:

$$[(220.000 - 4.000) \times 2/10] = 43.200$$

$$23.500 \times 2/3 = 15.666,67$$

$$\text{Total} = 43.200 + 15.666,67 = 58.866,67$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	15.666,67	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		15.666,67

Apartado c)

El dato de las existencias finales lo proporciona directamente el enunciado del supuesto: 26.000 unidades con un coste unitario de 6 euros/unidad. Por otro lado, se tiene en cuenta que no hay existencias iniciales.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados (26.000 × 6)	156.000	
712	Variación de existencias de productos terminados		156.000

En relación con el deterioro, la NRV 10.^a del PGC indica:

«En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato».

Valor contable	156.000
Precio de venta menos gastos (170.000 – 18.000)	152.000
Deterioro	4.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	4.000	
395	Deterioro de valor de los productos terminados		4.000

Apartado d)

Dado que no hay existencias iniciales ni finales de materias primas no procede asiento contable.

Apartado e)

Dado que existen altas probabilidades de que el cliente gane el juicio, procede dotar la correspondiente provisión por responsabilidades.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	12.000	
529	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades		12.000

APARTADO 2. ASIENTOS DE REGULARIZACIÓN CONTABLE

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	846.786,67	
60-	Compra de materiales		20.200
649	Otros gastos sociales		500
601	Compras de materias primas		400.000
640	Sueldos y salarios		300.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		90.000
681	Amortización del inmovilizado material		17.266,17
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material		2.820,5
693	Pérdidas por deterioro de existencias		4.000
678	Gastos excepcionales		12.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material	23.500	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		80
701	Ventas de productos terminados	1.501.280	
710	Variación de existencias de productos terminados	156.000	
129	Resultado del ejercicio		1.680.700

$$\text{Resultado del ejercicio} = 1.680.700 - 846.786,67 = 833.913,33$$

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad pública

PARTE 1

El 1 de octubre de 2014 el Ayuntamiento de Malpartida adquiere al contado una máquina por 141.000 euros a una empresa privada. Sobre este precio la empresa concede un descuento por pronto pago de 6.000 euros y por gastos de transporte y montaje de la máquina el ayuntamiento paga 15.000 euros. La máquina se pone en condiciones de funcionamiento el mismo día 1 de octubre.

Al final de su vida la máquina será desmontada y a 1 de octubre de 2014 el coste actual del desmontaje se estima en 20.000 euros. El interés de la deuda pública para un vencimiento análogo es el 5%.

Para mantener la máquina en funcionamiento debe llevarse a cabo una gran reparación cada 2 años cuyo valor actual en el momento de la adquisición de la máquina se estima en 40.000 euros. La primera gran reparación se realiza el 1 de octubre de 2016 por un importe de 36.000 euros.

La vida útil de la máquina es de 5 años y su vida económica de 10 años. El método de amortización es el lineal.

Se pide:

- a) Practicar en la contabilidad financiera del ayuntamiento de los ejercicios 2014, 2015 y 2016 las anotaciones (en partida doble) que procedan en relación con las operaciones que se han descrito, teniendo en cuenta que las deudas se pagan de forma inmediata por transferencia desde cuentas bancarias operativas.
- b) Practicar la anotación que proceda para reflejar que a 1 de enero de 2017 el coste actual del desmontaje de la máquina se estima en 10.000 euros.

Nota adicional. Para la resolución del supuesto bastará con identificar las cuentas con su código numérico con el nivel de desarrollo (3, 4 o 5 dígitos) que figura en el cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local (plan de cuentas normal). No es preciso, por tanto, identificar las cuentas con su denominación.

PARTE 2

A 30 de noviembre de 2016 la contabilidad del Ayuntamiento de Torre Roja presenta, entre otros, los datos que se recogen en el balance de comprobación siguiente:

Cuenta	Descripción	Sumas	
		Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	16.000.000	16.000.000
001	Presupuesto de gastos: Créditos iniciales	16.000.000	16.000.000
0030	Créditos disponibles	15.870.000	16.000.000
0031	Créditos retenidos para gastar	15.000.000	15.800.000
0033	Créditos retenidos para acuerdos de no disponibilidad		30.000
0034	Créditos no disponibles		40.000
004	Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	15.000.000	15.000.000
005	Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos		15.000.000
006	Presupuesto de ingresos: Previsiones iniciales	16.000.000	16.000.000
008	Presupuesto de ingresos: Previsiones definitivas	16.000.000	16.000.000
210	Terrenos y bienes naturales	2.000.000	
211	Construcciones	13.000.000	
217	Equipos para procesos de información	20.000	
218	Elementos de transporte	2.000.000	
2310	Construcciones en curso inmovilizado material	2.500.000	
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión	9.500.000	10.000.000
4003	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas	2.490.000	2.500.000
4010	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Operaciones de gestión		25.000
4013	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Otras deudas		100.000
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	10.000.000	
			.../...

Cuenta	Descripción	Sumas	
		Debe	Haber
.../...			
4303	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras	5.500.000	
43300	Derechos anulados de presupuestos cerrados. Anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión		20.000
43320	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por fraccionamiento y aplazamiento. Operaciones de gestión		10.000
43400	Derechos anulados de presupuestos cerrados. Anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión		25.000
726	Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana		100.000
733	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras		500.000
...

Además, se dispone de la siguiente información relativa al mes de diciembre:

1. Se han declarado prescritas obligaciones presupuestarias reconocidas en ejercicios anteriores, correspondientes a facturas de servicios de profesionales independientes, por importe de 15.000 euros.
2. Se ha anulado una obligación presupuestaria por importe de 5.000 euros, por la contabilización duplicada de la compra de unos ordenadores en el ejercicio 2015.
3. El 15 de diciembre se acuerda la no disponibilidad de créditos en trámite.
4. Finaliza la construcción de la obra de la biblioteca municipal, única obra en curso.
5. Se concede el fraccionamiento en 2 plazos de una liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras notificada en 2016 por importe de 30.000 euros, correspondiendo pagar 18.000 euros en octubre de 2017 y el resto en 2018.
6. La comunidad autónoma compra una ambulancia el 31 de diciembre de 2016 y en ese mismo momento se cede gratuitamente al ayuntamiento por un periodo de 2 años. La vida económica de la ambulancia es de 5 años, su precio de adquisición fue de 50.000 euros y el valor del derecho de uso de 20.000 euros.
7. Se anulan liquidaciones de ejercicio corriente (15.000 €) y de ejercicios cerrados (22.000 €) correspondientes al impuesto sobre el incremento de valor de los te-

renos de naturaleza urbana, y una liquidación de ejercicios cerrados del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras por importe de 10.000 euros, todas ellas de considerada importancia.

Se pide:

Completar en la hoja autocopiativa el balance de comprobación que se adjunta (previo a las operaciones de regularización y cierre) a 31 de diciembre de 2016.

Notas para la resolución del supuesto:

1. Todas las casillas relativas a importes completadas deberán tener valor numérico (incluido el cero).
2. Bastará con identificar las cuentas a añadir por su código numérico con el nivel de desarrollo (3, 4 o 5 dígitos) que figura en el cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local (plan de cuentas normal). No es preciso, por tanto, identificar las cuentas con su denominación.

SOLUCIÓN

PARTE 1

APARTADO A)

La NRV 1.^a, en su apartado 2, dispone:

«2. Criterios de valoración aplicables

1) Precio de adquisición.

Comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier coste directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado. Se deducirá del precio del elemento cualquier clase de descuento o rebaja que se haya obtenido.

Se consideran costes directamente relacionados con la compra o puesta en condiciones de servicio, entre otros, los siguientes:

- 1) Los de preparación del emplazamiento físico;
- 2) Los correspondientes a la entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
- 3) Los relativos a la instalación;
- 4) Los honorarios profesionales, tales como los pagados a arquitectos, ingenieros o fedatarios públicos, así como las comisiones y remuneraciones pagadas a agentes o intermediarios; y
- 5) El valor actual del coste estimado de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión. [...]».

Para el registro de esta operación se seguirá el siguiente esquema contable:

- Se reconocerá el inmovilizado por el importe de la adquisición más el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo.
- Se dotará una provisión por el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo (cuenta 143).
- El activo o la parte del activo correspondiente al coste del desmantelamiento se amortizarán anualmente en función de su vida útil.
- Anualmente, se deberá efectuar la actualización de la provisión en función del tipo de interés estimado (NRV 17.^a).

En consecuencia, el precio de adquisición de la maquinaria es: 170.000 euros que corresponden a 141.000 – 6.000 (descuento por pronto pago) + 15.000 (transporte) + 20.000 (valor actual provisión de desmantelamiento).

A 1 de octubre de 2014

Por la adquisición de la maquinaria, con imputación al capítulo 6 del presupuesto de gastos «Inversiones reales»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
214	Maquinaria y utillaje	170.000	
4003	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas		150.000
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		20.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4003	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas	150.000	
571	Bancos. Cuentas operativas		150.000

Nota. Los gastos de transporte se imputan directamente como mayor valor del activo imputando al capítulo 6 por considerar que es el mismo proveedor quien realiza una única factura. En otro caso, deben contabilizarse como gasto corriente con aplicación al capítulo 2 y activarse posteriormente.

A 31 de diciembre de 2014

Por la amortización de la maquinaria (pudiendo contabilizarse separadamente el correspondiente a la gran reparación o todo junto):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (170.000 – 40.000 = 130.000; 130.000/5 años × 3/12 = 6.500)	6.500	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		6.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (40.000/2 años × 3/12)	5.000	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		5.000

La NRV 17.^a, relativa a las provisiones, señala:

«[...] Las provisiones deben ser objeto de revisión al menos a fin de cada ejercicio y ajustadas, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. [...]

Con independencia de lo anterior, y dado que representan un valor actual, la actualización de su cuantía, se realizará, con carácter general, con cargo a cuentas representativas de gastos financieros. El tipo de descuento a aplicar será el equivalente al tipo de deuda pública para un vencimiento análogo».

Por la actualización de la provisión:

$$20.000 \times 5\% \times 3/12 = 250$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	250	
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		250

A 31 de diciembre de 2015

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (130.000/5 años)	26.000	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		26.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (40.000/2 años)	20.000	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		20.000

Por la actualización de la provisión:

$$20.250 \times 5\% = 1.012,5$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	1.012,5	
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		1.012,5

A 1 de octubre de 2016

Por la amortización de la gran reparación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización maquinaria (40.000/2 años \times 9/12)	15.000	
2814	Amortización acumulada maquinaria		15.000

Por la baja de la parte que va a ser reparada o sustituida:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2814	Amortización acumulada maquinaria (5.000 + 20.000 + 15.000)	40.000	
214	Maquinaria y utillaje		40.000

Por la gran reparación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
214	Maquinaria y utillaje	36.000	
4003	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas		36.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4003	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas	36.000	
571	Bancos. Cuentas operativas		36.000

A 31 de diciembre de 2016

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (130.000/5 años)	26.000	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		26.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (36.000/2 años × 3/12)	4.500	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		4.500

Por la actualización de la provisión:

$$21.262,5 \times 5\% = 1.063,13$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	1.063,13	
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		1.063,13

APARTADO B)

El importe de la provisión contabilizada asciende a 22.325,63 euros (20.000 + 250 + 1.012,5 + 1.063,13). Sin embargo, la nueva estimación es de 10.000 euros. La diferencia, por tanto, es de $22.325,63 - 10.000 = 12.325,63$ euros.

Los motivos de cargo y abono de la cuenta 143, «Provisión a largo plazo para desmantelamiento», disponen que la cuenta se cargará:

«b.2) Al menos, al cierre del ejercicio, por las disminuciones en el importe de la provisión originadas por una nueva estimación, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 2, "Activo no corriente" o en su caso, a la subcuenta 7953, "Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero"».

Por su parte, la NRV 17.^a, relativa a las provisiones, señala:

«Los cambios en la valoración de un pasivo existente por desmantelamiento, restauración o similar que sean consecuencia de cambios en el calendario o importe estimado de la salida de recursos para liquidar la obligación o de un cambio en el tipo de descuento, se contabilizarán de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Si el activo se valora según el modelo de coste:

a.1) Los cambios en el pasivo incrementarán o disminuirán el coste del activo correspondiente.

a.2) El importe deducido del coste del activo no excederá de su valor contable. Si una disminución en el pasivo excede el importe del valor contable del activo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del ejercicio [...].».

Por lo tanto, puesto que la nueva estimación de la provisión es inferior a la existente, este cambio en su valoración disminuye el coste de la maquinaria y para proceder al reflejo contable es necesario calcular primero el valor neto contable de la máquina que corresponde a la provisión inicial:

- Provisión inicial 20.000
(Amortización acumulada de 20.000 a 31 de diciembre de 2016)
- Por amortización del año 2014 (20.000/5 años × 3/12) 1.000
- Por amortización del año 2015 (20.000/5 años) 4.000
- Por amortización del año 2016 (20.000/5 años) 4.000

20.000 – 9.000 = 11.000. Este importe corresponde a un menor valor del activo y se dará de baja con abono a la cuenta 214, «Maquinaria», y el resto, hasta llegar a 12.325,63, a resultados, como exceso de provisión.

Por el cambio en el valor de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento	12.325,63	
214	Maquinaria y utillaje		11.000
7953	Exceso de provisión por desmantelamiento		1.325,63

PARTE 2

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31 DE DICIEMBRE DE 2016 (previo a las operaciones de regularización y cierre)

Cuenta	Descripción	Sumas	
		Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	16.000.000	16.000.000
001	Presupuesto de gastos: Créditos iniciales	16.000.000	16.000.000
0030	Créditos disponibles	15.870.000	16.000.000
0031	Créditos retenidos para gastar	15.000.000	15.800.000
0033	Créditos retenidos para acuerdos de no disponibilidad	–	0
0034	Créditos no disponibles	–	70.000
			.../...

Cuenta	Descripción	Sumas	
		Debe	Haber
.../...			
004	Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	15.000.000	15.000.000
005	Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos		15.000.000
006	Presupuesto de ingresos: Previsiones iniciales	16.000.000	16.000.000
008	Presupuesto de ingresos: Previsiones definitivas	16.000.000	16.000.000
210	Terrenos y bienes naturales	2.000.000	0
211	Construcciones	15.500.000	0
217	Equipos para procesos de información	15.000	0
218	Elementos de transporte	2.000.000	0
2310	Construcciones en curso inmovilizado material	2.500.000	2.500.000
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión	9.500.000	10.000.000
4003	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas	2.490.000	2.500.000
4010	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Operaciones de gestión	15.000	25.000
4013	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Otras deudas	0	95.000
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	10.000.000	0
4303	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras	5.500.000	0
43300	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión	0	35.000
43320	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por fraccionamiento y aplazamiento. Operaciones de gestión	0	40.000
			.../...

Cuenta	Descripción	Sumas	
		Debe	Haber
.../...			
43400	Derechos anulados de presupuestos cerrados. Anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión	0	57.000
726	Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	15.000	100.000
733	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	0	500.000
778	Ingresos excepcionales	0	15.000
4430	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento	18.000	0
2621	Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento	12.000	0
2090	Otro inmovilizado intangible	20.000	0
9401	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	0	20.000
120	Resultado de ejercicios anteriores	32.000	0
....

Notas y asientos explicativos correspondientes a las operaciones de diciembre:

1. Se han declarado prescritas obligaciones presupuestarias reconocidas en ejercicios anteriores, correspondientes a facturas de servicios de profesionales independientes, por importe de 15.000 euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4010	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados. Operaciones gestión	15.000	
778	Ingresos excepcionales		15.000

Añadir al balance la cuenta 778 y recoger en su haber el importe de 15.000.

2. Se ha anulado una obligación presupuestaria por importe de 5.000 euros, por la contabilización duplicada de la compra de unos ordenadores en el ejercicio 2015.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	-5.000	
4013	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados. Otras deudas		-5.000

Recoger en el balance el importe de -5.000 en el debe de la cuenta 217 ($20.000 - 5.000 = 15.000$) y en el haber de la cuenta 4013 ($100.000 - 5.000 = 95.000$).

3. El 15 de diciembre se acuerda la no disponibilidad de créditos en trámite.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	-30.000	
0033	Créditos retenidos para acuerdos de no disponibilidad		-30.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	30.000	
0034	Créditos no disponibles		30.000

Recoger en el balance el importe de -30.000 en el haber de la cuenta 0033 ($30.000 - 30.000 = 0$) y el importe de 30.000 en el haber de la cuenta 0034 ($40.000 + 30.000 = 70.000$).

4. Finaliza la construcción de la obra de la biblioteca municipal, única obra en curso.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	2.500.000	
2310	Construcciones en curso		2.500.000

Recoger en el balance el importe de 2.500.000 en el haber de la cuenta 2310 y 2.500.000 en el debe de la cuenta 211 ($13.000.000 + 2.500.000 = 15.500.000$).

5. Se concede el fraccionamiento en 2 plazos de una liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras notificada en 2016 por importe de 30.000 euros, correspondiendo pagar 18.000 euros en octubre de 2017 y el resto en 2018.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4430	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento	18.000	
2621	Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento	12.000	
43320	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento		30.000

Añadir al balance la cuenta 4430 y recoger en su debe el importe de 18.000, añadir al balance la cuenta 2621 y recoger en su debe el importe de 12.000 y recoger en el haber de la cuenta 43320 el importe de 30.000 (10.000 + 30.000 = 40.000).

6. La comunidad autónoma compra una ambulancia el 31 de diciembre de 2016 y en ese mismo momento se cede gratuitamente al ayuntamiento por un periodo de 2 años. La vida económica de la ambulancia es de 5 años, su precio de adquisición fue de 50.000 euros y el valor del derecho de uso de 20.000 euros.

La comunidad autónoma realiza una cesión por periodo inferior (2 años) a la vida económica del bien (5 años). Por lo tanto, debe darse de alta un inmovilizado intangible por el valor del derecho de uso (20.000 €) como una subvención recibida:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2090	Otro inmovilizado intangible	20.000	
9401	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		20.000

Añadir al balance la cuenta 2090 y recoger en su debe el importe de 20.000. Añadir al balance la cuenta 9401 y recoger en su haber el importe de 20.000.

7. Se anulan liquidaciones de ejercicio corriente (15.000 €) y de ejercicios cerrados (22.000 €) correspondientes al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, y una liquidación de ejercicios cerrados del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras por importe de 10.000 euros, todas ellas de considerada importancia.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
726	IIVTNU	15.000	
120	Resultado ejercicios anteriores	32.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
43300	Derechos anulados. Presupuesto corriente. Anulación de liquidaciones		15.000
43400	Derechos anulados Presupuestos cerrados. Anulación de liquidaciones		32.000

- Recoger en el balance el importe de 150.000 en el debe de la cuenta 726.
- Añadir al balance la cuenta 120 y recoger en su debe el importe de 32.000.
- Recoger en el balance el importe de 15.000 en el haber de la cuenta 43300 (20.000 + 15.000 = 35.000).
- Recoger en el balance el importe de 32.000 en el haber de la cuenta 43400 (25.000 + 32.000 = 57.000).

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Operaciones financieras

El Ayuntamiento de Villapreciosa ha liquidado el presupuesto del ejercicio 2016 cumpliendo con todos los principios establecidos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, teniendo un ratio de deuda vida, con relación a los ingresos corrientes liquidados del 60%, por lo que ha decidido concertar una operación de préstamo a largo plazo para financiar inversiones por importe de 100.000 euros, con plazo de amortización de 10 años más un año de carencia en el que solo liquidará intereses. Solicitadas ofertas a las diferentes entidades financieras, recibe las siguientes:

OFERTA 1

- Principal: 100.000 euros.
- Plazo de amortización: 10 años, más un año de carencia de amortización de principal.
- Sistema de amortización: francés, mediante cuotas constantes.
- Liquidación de las cuotas: trimestral.
- Tipo de interés aplicable: fijo del 1,2% nominal anual.
- Gastos de la operación: ninguno.

OFERTA 2

- Principal: 100.000 euros.
- Plazo de amortización: 10 años, más un año de carencia de amortización de principal.
- Sistema de amortización: francés, mediante cuotas constantes.
- Liquidación de las cuotas: semestral.
- Tipo de interés aplicable: 0,59% efectivo semestral.
- Gastos de la operación: comisión de apertura: 1.000 euros.

Se pide:

1. Determinar la oferta más ventajosa para el ayuntamiento en términos financieros, calculando la tasa anual equivalente de ambas ofertas.
2. Determinar el término amortizativo constante de ambas ofertas tanto en el periodo de carencia como en el de amortización.

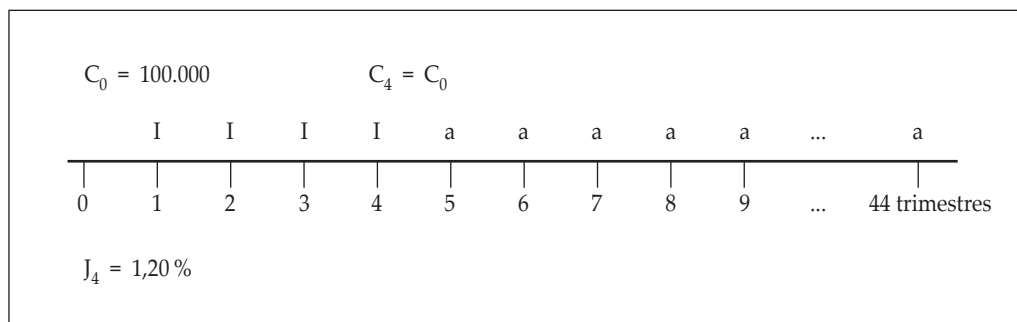
SOLUCIÓN

En ambos casos se trata de un préstamo francés, con cuota y tipo de interés constantes y una carencia de un año en la que se pagan los intereses devengados, por lo que no aumenta el importe de la deuda. La diferencia entre ambos viene por: en primer lugar, la frecuencia de pago (trimestral, en la oferta 1, y semestral en la oferta 2) y, en segundo lugar, por la existencia de una comisión de apertura en la oferta 2.

Para el cálculo del coste efectivo de la oferta 2, y debido a la existencia de comisión de apertura, es necesario el cálculo previo del importe de la cuota. Por este motivo, se realizará el cálculo de los dos puntos solicitados para cada una de las ofertas propuestas.

OFERTA 1

La información de que se dispone permite obtener el siguiente gráfico:



Partiendo del tipo de interés nominal se calculará el tipo de interés trimestral (i_4) y, a partir de este, las cuotas a pagar durante el año de carencia (I) y para el resto de la operación (a).

$$i_4 = 1,20\%/4 = 0,3\%$$

$$\text{Cuota durante la carencia: } I = 100.000 \times 0,3\% = 300$$

El cálculo de la cuota (a) se hará enfrentando el importe del préstamo pendiente al finalizar el periodo de carencia (C_0) al valor actual de los 40 pagos constantes trimestrales futuros al interés de la operación (0,3% trimestral):

$$100.000 = a \times a_{40-0,003}$$

$$100.000 = a \times \frac{1 - 1,003^{-40}}{0,003}$$

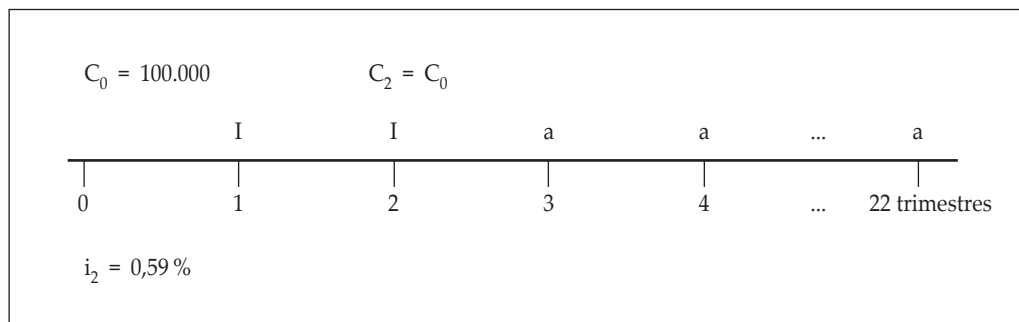
$$\text{De donde: } a = 2.656,74$$

En este caso, al no haber más coste financiero que el tipo de interés de la operación que se mantiene constante durante los 21 años, el cálculo de la tasa anual equivalente que mide el coste de la operación se calcula de forma muy fácil. Bastará con expresar en términos anuales (i) el citado tipo de interés trimestral del préstamo, de acuerdo con la expresión de tantos de interés equivalentes en régimen de capitalización compuesta:

$$\text{Coste efectivo anual: } i = (1 + 0,003)^4 - 1 = 1,2054\%$$

OFERTA 2

El gráfico de la operación es el siguiente:



Partiendo del tipo de interés semestral de partida (i_2) se calcularán las cuotas a pagar durante el año de carencia (I) y para el resto de la operación (a).

$$\text{Cuota durante la carencia: } I = 100.000 \times 0,59\% = 590$$

El cálculo de la cuota semestral se hará enfrentando el importe del préstamo pendiente al finalizar el periodo de carencia (C_0) al valor actual de los 20 pagos constantes semestrales futuros al interés de la operación (0,59% semestral):

$$100.000 = a \times a_{20-0,0059}$$

$$100.000 = a \times \frac{1 - 1,0059^{-20}}{0,0059}$$

De donde: $a = 5.315,52$

Para el cálculo del coste efectivo habrá que considerar, además del tipo de interés pagado durante la operación, el efecto de la comisión de apertura. En este caso, la ecuación de equilibrio que permite obtener la tasa anual equivalente se obtendrá de la equivalencia financiera entre el importe del préstamo (C_0) recibido al inicio de la operación y los pagos realizados, teniendo en cuenta tanto los pagos de intereses durante la carencia (I) como las cuotas semestrales siguientes (a). Además, habrá que tener en cuenta que las cuotas semestrales constituyen una renta constante con un diferimiento de 2 semestres.

La ecuación resultante, expresada en términos semestrales, de la que se obtendrá el tipo efectivo semestral, es la siguiente:

$$100.000 = 1.000 + \frac{590}{(1 + i_2)^1} + \frac{590}{(1 + i_2)^2} + \frac{5.315,52 \times a_{20-i_2}}{(1 + i_2)^2}$$

La resolución exacta de esta ecuación exige el empleo de una calculadora financiera. Ahora bien, al no disponer de esta herramienta en el examen, se debe proceder al tanteo y una posterior interpolación lineal para llegar al dato solicitado. Se trata de buscar un tipo de interés (i_2) para que el valor actual del segundo miembro de la ecuación coincida con el importe del primer miembro.

Una primera solución (por defecto) se obtiene tomando como referencia el tipo de interés de la operación (0,59%), tomando un valor un poco mayor para considerar el efecto de la comisión de apertura. Así pues, una primera aproximación será probar con un valor del 0,65%, por ejemplo:

$$1.000 + \frac{590}{1,0065^1} + \frac{590}{1,0065^2} + \frac{5.315,52 \times a_{20-0,0065}}{1,0065^2} = 100.277,075$$

Como el resultado obtenido está por encima del valor buscado (100.000), el siguiente tanteo se hará con un i_2 mayor (para que el valor actual disminuya), por ejemplo, 0,7%. Volvemos a realizar la operación y se obtiene:

$$1.000 + \frac{590}{1,007^1} + \frac{590}{1,007^2} + \frac{5.315,52 \times a_{20-0,007}}{1,007^2} = 99.679,854$$

En este caso, el valor obtenido está por debajo del objetivo (100.000). Por tanto, el dato buscado estará comprendido entre ambos valores y la forma de obtenerlo será mediante una interpolación lineal. Esto es, se buscará un valor de i_2 de forma que se mantenga la proporción entre los tipos de interés conocidos y sus respectivos valores actuales y un tipo de interés (i_2 , nuestra incógnita) que haga que el valor actual sea 100.000. El dato buscado se obtiene a partir de la siguiente expresión:

$$\frac{0,7 - 0,65}{99.679,854 - 100.277,075} = \frac{i_2 - 0,65}{100.000 - 100.277,075}$$

De donde: $i_2 = 0,673197024\%$.

Resultando, finalmente, un coste efectivo anual:

$$i = (1 + 0,00673197024)^2 - 1 = 1,3509\%$$

Nota. Si el cálculo se hubiera realizado con calculadora financiera o con Excel, el dato obtenido hubiera sido $i_2 = 0,6731459\%$ y un coste efectivo anual de 1,35082305%. Queda claro, pues, que el cálculo aproximado que se ha seguido es aceptable, dado que la diferencia es despreciable.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad pública

1. La entidad local «Intervención-Tesorería» presenta a 31 de diciembre de 2016 el estado de ejecución por capítulos que se transcribe en la parte inferior, del que se han eliminado algunas celdas y sumas de columnas con el fin de que el opositor las cumplimente.

Se pide su correcta reconstrucción en la hoja autocopiativa que se adjunta.

Liquidación del estado de ingresos

Capítulo	Denominación	Presupuesto inicial	Modificaciones del ejercicio	Presupuesto definitivo	Dchos. netos	Ingresos realizados	Devoluciones de ingresos	Recaudación líquida	Pte. de cobro	Estado de ejecución
1	Impuestos directos	8.480.933,14	0	8.480.933,14	9.758.334,8	8.381.212,85		8.204.991,48	1.553.343,32	1.277.401,66
2	Impuestos indirectos	150.000	0	150.000	334.042	294.487,78	744,19	293.743,59		184.042
3	Tasas y otros ingresos	4.160.909,11	20.861,65	4.181.770,76	4.832.531,24		12.176,19	4.515.721,57	316.809,67	650.760,48
4	Transferencias corrientes	4.775.237,47	20.481,24	4.795.718,71		4.098.149,61	284.550,71	3.813.598,90	317.183,80	-664.936,01
5	Ingresos patrimoniales ..	584.751,13	149.856,86	734.607,99	633.279,37	624.499,13	67.527,55		76.307,79	-101.328,62
6	Enaj. inversiones reales ..	0	118.500	118.500	118.500		0	118.500	0	0
7	Transferencias capital	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8	Activos financieros	30.000	2.737.850,09	2.767.850,09	14.304,93	14.304,93	0	14.304,93	0	
9	Pasivos financieros	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Sumas	18.181.830,85	3.047.549,84	21.229.380,69						

Liquidación del estado de gastos

Capítulo	Denominación	Créditos iniciales	Modificaciones del ejercicio	Créditos totales	Obligaciones reconocidas	Pagos realizados	Reintegros de gastos	Pagos líquidos	Pte. de pago	Estado de ejecución
1	Gastos de personal	8.029.780,26	-75.780,39	7.953.999,87	7.340.523,46	7.382.288,51		7.177.665,9	162.857,56	613.476,41
2	Gastos en bienes corrientes y servicios	8.241.559,03	303.670,43	8.545.229,46	7.596.645,06		24.687,44	7.148.936,69	447.708,37	948.584,4
3	Gastos financieros	104.015,55	0	104.015,55		72.955,73	0	72.955,73	1,92	31.057,9
4	Transferencias corrientes	374.038	16.746,14	390.784,14	333.885,52	338.311,33	10.760	327.551,33	6.334,19	
5	Fondo de contingencia y otros ingresos	0		0	0	0	0	0	0	0
6	Inversiones reales	497.952	2.802.913,66	3.300.865,66	1.377.320,44	1.259.809,18	0	1.259.809,18		1.923.545,22
7	Transferencias de capital	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8	Activos financieros	30.000	0	30.000	10.939,34	10.939,34	0	10.939,34	0	19.060,66
9	Pasivos financieros	904.486,01	0	904.486,01	892.454,92	892.454,92	0		0	12.031,09
	Sumas	18.181.830,85	3.047.549,84	21.229.380,69						

2. El 22 de diciembre de 2016 el Ayuntamiento de «Intervención-Tesorería» pagó una factura errónea derivada de la ejecución de unas obras que se financiaron con cargo a la aplicación presupuestaria 1700-63200, denominada «Administración general del medio ambiente. Inversión de reposición en edificios y otras construcciones». Detectado el error por el ayuntamiento y previa reclamación, la empresa adjudicataria reintegró dicho pago el 17 de enero de 2017.

Se pide:

¿En qué aplicación presupuestaria debe contabilizar el ayuntamiento dicho reintegro?

3. La entidad local «Intervención-Tesorería» adjudicó el 6 de junio de 2016 las obras de construcción de cuatro pistas de tenis por 120.000 euros. La ejecución presupuestaria del gasto fue la siguiente:

Aplicación presupuestaria	Retenciones de crédito	Autorizaciones de gasto	Compromisos de gasto	Obligaciones reconocidas
3400-62200	130.000	130.000	120.000	120.000

El 30 de diciembre de 2016 la empresa adjudicataria presentó a través del registro electrónico de facturas, como consecuencia de la certificación final de las obras, una factura por 8.000 euros, en base a la alteración en el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en las mediciones del proyecto.

En el presupuesto general de la entidad para 2017 no se consignó en el citado programa ningún crédito en el capítulo 6 de inversiones reales.

El 10 de enero de 2017, la factura fue conformada por los servicios técnicos municipales.

El 31 de enero de 2017 el contratista solicita el endoso de la factura a favor de la entidad financiera XXX.

El 15 de febrero de 2017 la entidad local aprobó la liquidación del presupuesto de 2016 con un remanente líquido de tesorería de 2.100.000 euros para gastos generales.

Se pide:

- 1.º Indicar si en la contabilidad presupuestaria o financiera de 2016 la entidad local ha de efectuar alguna operación presupuestaria o asiento contable.

- 2.º ¿Cuál sería el procedimiento para aprobar dicha factura del año anterior: una modificación de créditos (indíquese, en su caso, cuál) o un reconocimiento extrajudicial de créditos?
- 3.º ¿Cómo incidirá, dependiendo del momento de la aprobación de la factura, dicha circunstancia en el informe trimestral de morosidad y en el cálculo del periodo medio de pago?
- 4.º ¿En relación con esta factura, qué incidencia tendría en la liquidación del presupuesto de 2017 en lo relativo a la estabilidad presupuestaria, en la regla de gasto y en el resultado presupuestario?

SOLUCIÓN

Liquidación del estado de ingresos

Capítulo	Denominación	Presupuesto inicial	Modificaciones del ejercicio	Presupuesto definitivo	Derechos netos	Ingresos realizados	Devoluciones de ingresos	Recaudación líquida	Pendiente de cobro	Estado de ejecución
1	Impuestos directos	8.480.933,14	0	8.480.933,14	9.758.334,8	8.381.212,85	176.221,37	8.204.991,48	1.553.343,32	1.277.401,66
2	Impuestos indirectos	150.000	0	150.000	334.042	294.487,78	744,19	293.743,59	40.298,41	184.042
3	Tasas y otros ingresos	4.160.909,11	20.861,65	4.181.770,76	4.832.531,24	4.527.897,76	12.176,19	4.515.721,57	316.809,67	650.760,48
4	Transferencias corrientes	4.775.237,47	20.481,24	4.795.718,71	4.130.782,7	4.098.149,61	284.550,71	3.813.598,9	317.183,8	-664.936,01
5	Ingresos patrimoniales	584.751,13	149.856,86	734.607,99	633.279,37	624.499,13	67.527,55	556.971,58	76.307,79	-101.328,62
6	Enaj. inversiones reales ...	0	118.500	118.500	118.500	118.500	0	118.500	0	0
7	Transferencias capital	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8	Activos financieros	30.000	2.737.850,09	2.767.850,09	14.304,93	14.304,93	0	14.304,93	0	0
9	Pasivos financieros	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Sumas	18.181.830,85	3.047.549,84	21.229.380,69	19.821.775	18.059.052,1	541.220,01	17.517.832,1	2.303.942,99	1.345.939,51

Liquidación del estado de gastos

Capítulo	Denominación	Créditos iniciales	Modificaciones del ejercicio	Créditos totales	Obligaciones reconocidas	Pagos realizados	Reintegros de gastos	Pagos líquidos	Pendiente de pago	Estado de ejecución
1	Gastos de personal	8.029.780,26	-75.780,39	7.953.999,87	7.340.523,46	7.382.288,51	204.622,61	7.177.665,9	162.857,56	613.476,41
2	Gastos en bienes corrientes y servicios	8.241.559,03	303.670,43	8.545.229,46	7.596.645,06	7.173.624,13	24.687,44	7.148.936,69	447.708,37	948.584,4
3	Gastos financieros	104.015,55	0	104.015,55	72.957,65	72.955,73	0	72.955,73	1,92	31.057,9
4	Transferencias corrientes	374.038	16.746,14	390.784,14	333.885,52	338.311,33	10.760	327.551,33	6.334,19	56.898,62
5	Fondo de contingencia y otros ingresos	0	0	0	0	0	0	0	0	0
6	Inversiones reales	497.952	2.802.913,66	3.300.865,66	1.377.320,44	1.259.809,18	0	1.259.809,18	117.511,26	1.923.545,22
7	Transferencias de capital ...	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8	Activos financieros	30.000	0	30.000	10.939,34	10.939,34	0	10.939,34	0	19.060,66
9	Pasivos financieros	904.486,01	0	904.486,01	892.454,92	892.454,92	0	892.454,92	0	12.031,09
	Sumas	18.181.830,85	3.047.549,84	21.229.380,69	17.624.726,4	17.130.883,1	240.070,05	16.890.313,1	734.413,3	3.604.654,3

APARTADO 2

El pago erróneo de la factura tuvo lugar en el ejercicio 2016 y el reintegro en el ejercicio 2017. Por lo tanto, se trata de un reintegro de presupuestos cerrados al producirse en ejercicio distinto a aquel en el que tuvo lugar el reconocimiento de la obligación y constituye un recurso del presupuesto de ingresos de la entidad local (arts. 77 y 78 del RD 500/1990).

Al tratarse de un reintegro por una operación de inversión, contabilizada en el ejercicio 2016 en el capítulo 6 del presupuesto de gastos, debe contabilizarse en el concepto presupuestario 680 del estado de ingresos, según dispone el artículo 68 de la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales:

«Artículo 68. Reintegros por operaciones de capital.

Ingresos realizados en la tesorería de la entidad local o de sus organismos autónomos, originados por reintegros de ejercicios cerrados (aquellos producidos en ejercicio distinto a aquel en el que se reconoció la obligación) por operaciones de los capítulos 6 y 7».

APARTADO 3

1.º En el caso del contrato de obras, dadas sus especiales características, el artículo 234.3 del texto refundido de la Ley de contratos del sector público (TRLCSF) admite la posibilidad de que se produzca un margen de desviación en las unidades de obra ejecutadas de hasta un 10 % del precio inicial, sin considerarlo una modificación contractual, por presuponer que estas desviaciones derivan de inexactitudes del proyecto o del presupuesto que resultan inevitables:

«No obstante, podrán introducirse variaciones sin necesidad de previa aprobación cuando estas consistan en la alteración en el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en las mediciones del proyecto, siempre que no representen un incremento del gasto superior al 10 por ciento del precio primitivo del contrato».

Este supuesto especial se desarrolla en el Reglamento general de la Ley de contratos de las Administraciones públicas, en su artículo 160:

«1. Solo podrán introducirse variaciones sin previa aprobación cuando consistan en la alteración en el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en las mediciones del proyecto, siempre que no representen un incremento del gasto superior al 10 por 100 del precio primitivo del contrato, impuesto sobre el valor añadido excluido.

2. Las variaciones mencionadas en el apartado anterior, respetando en todo caso el límite previsto en el mismo, se irán incorporando a las relaciones valoradas mensuales y deberán ser recogidas y abonadas en las certificaciones mensuales, conforme a

lo prescrito en el artículo 145 de la ley, o con cargo al crédito adicional del 10 por 100 a que alude la disposición adicional decimocuarta de la ley, en la certificación final a que se refiere el artículo 147.1 de la ley, una vez cumplidos los trámites señalados en el artículo 166 de este reglamento. No obstante, cuando con posterioridad a las mismas hubiere necesidad de introducir en el proyecto modificaciones de las previstas en el artículo 146 de la ley, habrán de ser recogidas tales variaciones en la propuesta a elaborar, sin necesidad de esperar para hacerlo a la certificación final citada».

El TRLCSP ya no contempla la necesidad de ese crédito adicional del 10%, pero los restantes aspectos permanecen vigentes. En consecuencia, en la medida en que se trata de un gasto correctamente ejecutado que no ha podido ser aplicado al presupuesto vigente, siendo procedente dicha aplicación, debe reflejarse mediante una anotación contable en la cuenta 4133, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», y recoger información en la memoria.

2.º Puesto que la entidad no ha consignado créditos en el capítulo 6 del presupuesto de gastos del ejercicio 2017, procede una modificación presupuestaria que habilite crédito suficiente para poder aplicar al presupuesto la señalada obligación.

Procede un crédito extraordinario financiado con remanente de tesorería para gastos generales, y aplicar después el citado gasto como una obligación derivada de un compromiso de gasto debidamente adquirido.

3.º El TRLCSP, en su artículo 216.4, determina que el cómputo para el devengo de los intereses se produce a partir de la fecha en que se apruebe la certificación de obra o la documentación que acredite la prestación, para lo que la Administración dispone de 30 días desde su finalización.

Por su parte, la Ley orgánica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera y el Real Decreto 365/2014 consideran como días de pago los que transcurren desde los 30 días posteriores a la entrada de la factura, salvo que se trate de un contrato de obras que será desde la aprobación de la certificación mensual. Sobre esta base, se regula el periodo medio de pago del ayuntamiento.

Puesto que la factura fue presentada por registro electrónico el 30 de diciembre de 2016, desde esa fecha se computan los 30 días para prestar la conformidad (conformada por los servicios técnicos el 10 de enero de 2017) y los 30 posteriores para efectuar su pago. En consecuencia, puesto que para aplicarla al presupuesto y proceder a su abono hay que tramitar un crédito extraordinario, el retraso incidirá negativamente en el informe trimestral de morosidad y en el cálculo del periodo medio de pago, aunque su importe no sea significativo.

4.º En lo relativo a la estabilidad presupuestaria y cálculo de la capacidad o necesidad de financiación:

- En 2016: A 31 de diciembre de 2016, el importe de 8.000 euros quedó reflejado en la cuenta 413, como obligación pendiente de aplicar al presupuesto. En 2016, debió

realizarse un ajuste por mayor gasto y, por tanto, menor capacidad, pues debió tratarse de un gasto presupuestario de ese ejercicio.

- En 2017: El importe de 8.000 euros pasa a formar parte del saldo inicial de la cuenta 413 a 1 de enero de 2017. Si se aplica al presupuesto previa la modificación presupuestaria descrita anteriormente, será un gasto presupuestario de 2017. Sin embargo, a efectos de estabilidad, tal gasto debió considerarse en 2016, por lo que a 31 de diciembre de 2017, debe tratarse como un ajuste por menor gasto y, en consecuencia, mayor capacidad.

En lo relativo a la regla de gasto:

- En 2016: A 31 de diciembre de 2016, el importe de 8.000 euros quedó reflejado en la cuenta 413, como obligación pendiente de aplicar al presupuesto. En 2016, debió realizarse un ajuste por mayor gasto en la regla de gasto.
- En 2017: El importe de 8.000 euros pasa a formar parte del saldo inicial de la cuenta 413 a 1 de enero de 2017. Si se aplica al presupuesto previa la modificación presupuestaria descrita anteriormente, será un gasto presupuestario de 2017. Sin embargo, por corresponder al año anterior, a efectos de la regla de gasto debe realizarse un ajuste por menor gasto.

En el resultado presupuestario, el apunte contable en la cuenta 413 no tiene ninguna incidencia, pues esa cuenta no afecta a su cálculo. No obstante, en la medida en que el citado gasto no fue aplicado al presupuesto de 2016, en ese ejercicio las obligaciones presupuestarias fueron menores, y, en consecuencia, el resultado presupuestario fue mayor en ese importe. De la misma forma, en 2017, sí se aplicó al presupuesto previa la modificación presupuestaria descrita anteriormente, las obligaciones presupuestarias fueron mayores y el resultado presupuestario fue menor en ese importe.

mero dígitos decrecientes, y su valor residual es 4.000 euros. Para la mejora se han adquirido materiales por 20.000 euros más IVA (21 %) que se pagan al contado y se han empleado 3.500 euros en mano de obra del personal de la empresa.

- 2.º El 1 de febrero adquiere un equipo de máquinas cortadoras por 30.000 euros más IVA (21 %). El importe pagado por el transporte asciende a 2.500 euros más IVA (21 %). Esta operación ha sido pagada al contado.

Para su puesta en funcionamiento se han soportado los siguientes gastos:

- a) Compra de materiales por 200 euros más IVA, que se abonarán en el mes de enero de 20X6.
 - b) 1.000 euros en horas de trabajo del personal de la empresa que se abona en la nómina mensual.
 - c) Curso de formación a los trabajadores sobre el manejo de las máquinas por 500 euros abonado al contado.
- 3.º El 1 de abril, la empresa RR hizo unas pruebas de puesta en marcha de las máquinas por lo que facturó 480 euros más IVA (21 %). Como resultado de las pruebas se consiguieron 200 unidades de productos defectuosos que se vendieron por 800 euros más IVA (21 %). Ambas operaciones se realizaron al contado.
- 4.º El 1 de junio las máquinas están en perfectas condiciones de funcionamiento.
- 5.º El 1 de mayo Tardesa compra materias primas por 400.000 euros más IVA (21 %) abonando 120.000 euros al contado y el resto el 1 de febrero de 20X6.
- 6.º El 3 de julio vende productos terminados por 1.500.000 euros más IVA (21 %) que se cobran 400.000 euros al contado y el resto el 1 de febrero del año 20X6 mediante giro de efectos.
- 7.º La nómina correspondiente a todo el año se compone de:
- Sueldos y salarios: 300.000 euros.
 - Seguridad Social a cargo de la empresa: 90.000 euros.
 - Seguridad Social a cargo del empleado: 22.000 euros.
 - IRPF: 45.000 euros.

Se paga por transferencia bancaria.

Operaciones previas a la regularización:

- a) A 31 de diciembre se estima que las máquinas cortadoras tienen una vida útil de 10 años, su valor residual será: 5.000 euros, y su valor recuperable a dicha fecha es: 28.000 euros.

- b) Se estima que la mejora del vehículo alargará su vida útil 2 años y el valor residual será de 6.000 euros. La empresa sigue amortizando el elemento por el método de números dígitos decrecientes.
- c) La producción de artículos ha sido: 150.000 unidades a 6 euros/unidad. A 31 de diciembre las existencias de productos terminados ascienden a 26.000 unidades. Tardesa ha conseguido firmar un contrato de venta por dichas existencias para el mes de febrero del año 20X6 por 170.000 euros y con el transporte de la venta a cargo de Tardesa que supondrá 18.000 euros.
- d) A 31 de diciembre no quedaban existencias de materias primas.
- e) Tardesa ha sido demandada por un cliente que reclama una indemnización de 12.000 euros. Los abogados de la empresa indican que la probabilidad de que el cliente gane el juicio es del 80%.

Se pide:

1. Contabilizar en el Libro Diario las operaciones de 20X5 que incluya el código numérico y la denominación de las cuentas de acuerdo con el PGCE RD 1514/2007.
2. Realizar los asientos de regularización contable a 31 de diciembre de 20X5.

Nota adicional: Se hará abstracción de las consideraciones fiscales no explicitadas en el texto.

SOLUCIÓN

PARTE 1

11 enero d 11

Los costes de la decisión de modificar la estructura organizativa deben registrarse en la cuenta 146, «Provisión para reestructuraciones», del Plan General de Contabilidad (PGC) que en su definición señala:

«Importe estimado de los costes que surjan directamente de una reestructuración, siempre y cuando se cumplan las dos condiciones siguientes:

- Estén necesariamente impuestos por la reestructuración.
- No estén asociados con las actividades que continúan en la empresa.

A estos efectos, se entiende por reestructuración un programa de actuación planificado y controlado por la empresa, que produzca un cambio significativo en:

- El alcance de la actividad llevado a cabo por la empresa, o
- La manera de llevar la gestión de su actividad».

Por la dotación realizada en la fecha mencionada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
641	Indemnizaciones	200.000	
623	Servicios de profesionales independientes	2.500	
146	Provisión para reestructuraciones		202.500

Dado que el cambio se prevé que estará terminado en un plazo superior a un año, hay que utilizar la cuenta 146, «Provisión para reestructuraciones», y no la 5296, «Provisión a corto plazo para reestructuraciones», y además hay que considerar el efecto financiero para lo que el enunciado facilita un tipo del 2% semestral.

3 *el día ciente de*

Por la reclasificación a corto plazo y la actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
146	Provisión para reestructuraciones	202.500	
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones		202.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	8.181	
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones {[202.500 × (1 + 0,02) ²] - 202.500}		8.181

El julio d

En primer lugar, se actualiza la provisión por el efecto financiero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	4.213,62	
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones (210.681 × 2%) ..		4.213,62

Por los pagos que ha ocasionado la reestructuración:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones	214.894,62	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (198.000 + 2.800)		200.800
7956	Exceso de provisión para reestructuraciones		14.094,62

PARTE 2

APARTADO 1. OPERACIONES REALIZADAS EN EL AÑO 20X5

Punto 1

El enero

El valor contable del vehículo al inicio del año 20X5 es el siguiente:

Precio de adquisición	220.000
Menos amortización acumulada [(220.000 – 4.000) × (4 + 3/10)]	151.200
Valor contable	68.800

Por los gastos asociados a la mejora:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
60-	Compra de materiales	20.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
472	Hacienda Pública, IVA soportado (20.000 × 21 %)	4.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		24.200

En relación con los sueldos se entiende que se contabilizan a través de las nóminas del punto 7, aunque ya en este apartado se procede a realizar la activación de los 3.500 euros.

Por la mejora que supone un incremento del valor del activo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	23.500	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		23.500

Punto 2

1 febrero

Adquisición del equipo de máquinas cortadoras cuyo precio satisfecho al proveedor es de 30.000 euros más IVA y que constituye la parte inicial del precio de adquisición.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	30.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	6.300	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		36.300

La norma de registro y valoración (NRV) 2.^a, «Inmovilizado material», señala en relación con el precio de adquisición de estos elementos:

«El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares».

Por tanto, el importe pagado por los gastos de transporte de los equipos será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	2.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	525	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.025

Apartado a)

En relación con los materiales utilizados por las máquinas durante el periodo de prueba también forman parte del precio de adquisición. En este sentido, la Resolución del ICAC sobre inmovilizado material señala:

«Formarán parte del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado, los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
60-	Compra de materiales	200	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (200 × 21 %)	42	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		242

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	200	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		200

Apartado b)

Los gastos de personal relacionados con la nómina se contabilizan en el punto 7, no obstante al tratarse de gastos relacionados con la puesta en funcionamiento suponen un mayor importe del precio de adquisición por lo que deben ser activados.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	1.000	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		1.000

Apartado c)

Los gastos por el curso de formación de los trabajadores sobre el manejo de las máquinas, dado que la empresa no tiene capacidad de control sobre ese recurso, no cumplen la definición de activo y no pueden ser capitalizados registrándose como gasto de ejercicio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
649	Otros gastos sociales	500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500

Punto 3

El abril

La consulta 4 del BOICAC 105 (NFC058558) sobre los ingresos generados durante el periodo de prueba señala:

«Los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas o ensayos necesarios que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo. Estos gastos se minorarán en los ingresos generados por el activo durante ese periodo. Cuando los ingresos superen los gastos, el exceso minorará el coste de producción del activo».

Por tanto, los ingresos generados constituyen menor valor del activo:

Por los ingresos de las pruebas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	580,80	
701	Ventas de productos terminados		480
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		100,8

Venta de 200 unidades de productos defectuosos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	968	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
701	Ventas de productos terminados		800
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		168

Y dado que suponen menor coste del activo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso	1.280	
233	Maquinaria en montaje		1.280

El PGC no propone ninguna cuenta para reflejar la disminución del activo por lo que se ha optado por utilizar la cuenta 733, «Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso».

Punto 4

1^ª junio

Al estar las máquinas en condiciones de funcionamiento procede su reclasificación a la cuenta 213, «Maquinaria»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	32.420	
233	Maquinaria en montaje (30.000 + 2.500 + 200 + 1.000 - 1.280)		32.420

Punto 5

1^ª mayo

Por la adquisición de materias primas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	400.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	84.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		120.000
400	Proveedores		364.000

Punto 6

1^a mayo

Venta de productos terminados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	400.000	
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar	1.415.000	
701	Ventas de productos terminados		1.500.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		315.000

Punto 7

Por las nóminas correspondientes a todo el año:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	300.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	90.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		112.000
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		45.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		233.000

OPERACIONES PREVIAS A LA REGULARIZACIÓN

Apartado a)

Amortización de las máquinas cortadoras cuyo precio de adquisición es de 32.420 euros, entra en funcionamiento el día 1 de junio, se le asigna una vida útil de 10 años y con un valor residual de 5.000:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.599,5	
2813	Amortización acumulada de maquinaria [(32.420 – 5.000)/10 × 7/12]		1.599,5

En relación con el deterioro:

Valor contable (32.420 – 1.599,5)	30.820,5
Importe recuperable	28.000
Pérdida por deterioro	2.820,5

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	2.820,5	
2913	Deterioro de valor de maquinaria		2.820,5

Apartado b)

El saldo de los elementos de transporte después de la mejora que se ha realizado al inicio del año (véase punto 1 del enunciado y solución) es:

218, «Elementos de transporte»	243.500
(220.000 + 23.500)	
281, «Amortización acumulada del inmovilizado material»	-151.200
Valor contable	92.300

A efectos de la amortización con el valor contable anterior se amortiza de la misma forma que se venía haciendo, es decir, se utilizará para este año el dígito 3 sobre 10 y para la inversión de la mejora se utilizarán los dígitos relativos a 2 años. También se podría tomar todo el valor contable, incluida la mejora y amortizarlo en 2 años mediante el sistema de números dígitos.

El importe de la cuota de amortización para el ejercicio actual será:

$$[(220.000 - 4.000) \times 2/10] = 43.200$$

$$23.500 \times 2/3 = 15.666,67$$

$$\text{Total} = 43.200 + 15.666,67 = 58.866,67$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	15.666,67	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		15.666,67

Apartado c)

El dato de las existencias finales lo proporciona directamente el enunciado del supuesto: 26.000 unidades con un coste unitario de 6 euros/unidad. Por otro lado, se tiene en cuenta que no hay existencias iniciales.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados (26.000 × 6)	156.000	
712	Variación de existencias de productos terminados		156.000

En relación con el deterioro, la NRV 10.^a del PGC indica:

«En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato».

Valor contable	156.000
Precio de venta menos gastos (170.000 – 18.000)	152.000
Deterioro	4.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	4.000	
395	Deterioro de valor de los productos terminados		4.000

Apartado d)

Dado que no hay existencias iniciales ni finales de materias primas no procede asiento contable.

Apartado e)

Dado que existen altas probabilidades de que el cliente gane el juicio, procede dotar la correspondiente provisión por responsabilidades.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	12.000	
529	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades		12.000

APARTADO 2. ASIENTOS DE REGULARIZACIÓN CONTABLE

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	846.786,67	
60-	Compra de materiales		20.200
649	Otros gastos sociales		500
601	Compras de materias primas		400.000
640	Sueldos y salarios		300.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		90.000
681	Amortización del inmovilizado material		17.266,17
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material		2.820,5
693	Pérdidas por deterioro de existencias		4.000
678	Gastos excepcionales		12.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material	23.500	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		80
701	Ventas de productos terminados	1.501.280	
710	Variación de existencias de productos terminados	156.000	
129	Resultado del ejercicio		1.680.700

$$\text{Resultado del ejercicio} = 1.680.700 - 846.786,67 = 833.913,33$$

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad pública

PARTE 1

El 1 de octubre de 2014 el Ayuntamiento de Malpartida adquiere al contado una máquina por 141.000 euros a una empresa privada. Sobre este precio la empresa concede un descuento por pronto pago de 6.000 euros y por gastos de transporte y montaje de la máquina el ayuntamiento paga 15.000 euros. La máquina se pone en condiciones de funcionamiento el mismo día 1 de octubre.

Al final de su vida la máquina será desmontada y a 1 de octubre de 2014 el coste actual del desmontaje se estima en 20.000 euros. El interés de la deuda pública para un vencimiento análogo es el 5%.

Para mantener la máquina en funcionamiento debe llevarse a cabo una gran reparación cada 2 años cuyo valor actual en el momento de la adquisición de la máquina se estima en 40.000 euros. La primera gran reparación se realiza el 1 de octubre de 2016 por un importe de 36.000 euros.

La vida útil de la máquina es de 5 años y su vida económica de 10 años. El método de amortización es el lineal.

Se pide:

- a) Practicar en la contabilidad financiera del ayuntamiento de los ejercicios 2014, 2015 y 2016 las anotaciones (en partida doble) que procedan en relación con las operaciones que se han descrito, teniendo en cuenta que las deudas se pagan de forma inmediata por transferencia desde cuentas bancarias operativas.
- b) Practicar la anotación que proceda para reflejar que a 1 de enero de 2017 el coste actual del desmontaje de la máquina se estima en 10.000 euros.

Nota adicional. Para la resolución del supuesto bastará con identificar las cuentas con su código numérico con el nivel de desarrollo (3, 4 o 5 dígitos) que figura en el cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local (plan de cuentas normal). No es preciso, por tanto, identificar las cuentas con su denominación.

PARTE 2

A 30 de noviembre de 2016 la contabilidad del Ayuntamiento de Torre Roja presenta, entre otros, los datos que se recogen en el balance de comprobación siguiente:

Cuenta	Descripción	Sumas	
		Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	16.000.000	16.000.000
001	Presupuesto de gastos: Créditos iniciales	16.000.000	16.000.000
0030	Créditos disponibles	15.870.000	16.000.000
0031	Créditos retenidos para gastar	15.000.000	15.800.000
0033	Créditos retenidos para acuerdos de no disponibilidad		30.000
0034	Créditos no disponibles		40.000
004	Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	15.000.000	15.000.000
005	Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos		15.000.000
006	Presupuesto de ingresos: Previsiones iniciales	16.000.000	16.000.000
008	Presupuesto de ingresos: Previsiones definitivas	16.000.000	16.000.000
210	Terrenos y bienes naturales	2.000.000	
211	Construcciones	13.000.000	
217	Equipos para procesos de información	20.000	
218	Elementos de transporte	2.000.000	
2310	Construcciones en curso inmovilizado material	2.500.000	
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión	9.500.000	10.000.000
4003	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas	2.490.000	2.500.000
4010	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Operaciones de gestión		25.000
4013	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Otras deudas		100.000
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	10.000.000	
			.../...

Cuenta	Descripción	Sumas	
		Debe	Haber
.../...			
4303	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras	5.500.000	
43300	Derechos anulados de presupuestos cerrados. Anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión		20.000
43320	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por fraccionamiento y aplazamiento. Operaciones de gestión		10.000
43400	Derechos anulados de presupuestos cerrados. Anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión		25.000
726	Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana		100.000
733	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras		500.000
...

Además, se dispone de la siguiente información relativa al mes de diciembre:

1. Se han declarado prescritas obligaciones presupuestarias reconocidas en ejercicios anteriores, correspondientes a facturas de servicios de profesionales independientes, por importe de 15.000 euros.
2. Se ha anulado una obligación presupuestaria por importe de 5.000 euros, por la contabilización duplicada de la compra de unos ordenadores en el ejercicio 2015.
3. El 15 de diciembre se acuerda la no disponibilidad de créditos en trámite.
4. Finaliza la construcción de la obra de la biblioteca municipal, única obra en curso.
5. Se concede el fraccionamiento en 2 plazos de una liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras notificada en 2016 por importe de 30.000 euros, correspondiendo pagar 18.000 euros en octubre de 2017 y el resto en 2018.
6. La comunidad autónoma compra una ambulancia el 31 de diciembre de 2016 y en ese mismo momento se cede gratuitamente al ayuntamiento por un periodo de 2 años. La vida económica de la ambulancia es de 5 años, su precio de adquisición fue de 50.000 euros y el valor del derecho de uso de 20.000 euros.
7. Se anulan liquidaciones de ejercicio corriente (15.000 €) y de ejercicios cerrados (22.000 €) correspondientes al impuesto sobre el incremento de valor de los te-

renos de naturaleza urbana, y una liquidación de ejercicios cerrados del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras por importe de 10.000 euros, todas ellas de considerada importancia.

Se pide:

Completar en la hoja autocopiativa el balance de comprobación que se adjunta (previo a las operaciones de regularización y cierre) a 31 de diciembre de 2016.

Notas para la resolución del supuesto:

1. Todas las casillas relativas a importes completadas deberán tener valor numérico (incluido el cero).
2. Bastará con identificar las cuentas a añadir por su código numérico con el nivel de desarrollo (3, 4 o 5 dígitos) que figura en el cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local (plan de cuentas normal). No es preciso, por tanto, identificar las cuentas con su denominación.

SOLUCIÓN

PARTE 1

APARTADO A)

La NRV 1.^a, en su apartado 2, dispone:

«2. Criterios de valoración aplicables

1) Precio de adquisición.

Comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier coste directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado. Se deducirá del precio del elemento cualquier clase de descuento o rebaja que se haya obtenido.

Se consideran costes directamente relacionados con la compra o puesta en condiciones de servicio, entre otros, los siguientes:

- 1) Los de preparación del emplazamiento físico;
- 2) Los correspondientes a la entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
- 3) Los relativos a la instalación;
- 4) Los honorarios profesionales, tales como los pagados a arquitectos, ingenieros o fedatarios públicos, así como las comisiones y remuneraciones pagadas a agentes o intermediarios; y
- 5) El valor actual del coste estimado de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión. [...]».

Para el registro de esta operación se seguirá el siguiente esquema contable:

- Se reconocerá el inmovilizado por el importe de la adquisición más el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo.
- Se dotará una provisión por el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo (cuenta 143).
- El activo o la parte del activo correspondiente al coste del desmantelamiento se amortizarán anualmente en función de su vida útil.
- Anualmente, se deberá efectuar la actualización de la provisión en función del tipo de interés estimado (NRV 17.^a).

En consecuencia, el precio de adquisición de la maquinaria es: 170.000 euros que corresponden a 141.000 – 6.000 (descuento por pronto pago) + 15.000 (transporte) + 20.000 (valor actual provisión de desmantelamiento).

A 11 octubre de 2020

Por la adquisición de la maquinaria, con imputación al capítulo 6 del presupuesto de gastos «Inversiones reales»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
214	Maquinaria y utillaje	170.000	
4003	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas		150.000
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		20.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4003	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas	150.000	
571	Bancos. Cuentas operativas		150.000

Nota. Los gastos de transporte se imputan directamente como mayor valor del activo imputando al capítulo 6 por considerar que es el mismo proveedor quien realiza una única factura. En otro caso, deben contabilizarse como gasto corriente con aplicación al capítulo 2 y activarse posteriormente.

A 31 de diciembre de 2017

Por la amortización de la maquinaria (pudiendo contabilizarse separadamente el correspondiente a la gran reparación o todo junto):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (170.000 – 40.000 = 130.000; 130.000/5 años × 3/12 = 6.500)	6.500	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		6.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (40.000/2 años × 3/12)	5.000	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		5.000

La NRV 17.^a, relativa a las provisiones, señala:

«[...] Las provisiones deben ser objeto de revisión al menos a fin de cada ejercicio y ajustadas, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. [...]

Con independencia de lo anterior, y dado que representan un valor actual, la actualización de su cuantía, se realizará, con carácter general, con cargo a cuentas representativas de gastos financieros. El tipo de descuento a aplicar será el equivalente al tipo de deuda pública para un vencimiento análogo».

Por la actualización de la provisión:

$$20.000 \times 5\% \times 3/12 = 250$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	250	
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		250

A 31 de diciembre de 2010

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (130.000/5 años)	26.000	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		26.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (40.000/2 años)	20.000	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		20.000

Por la actualización de la provisión:

$$20.250 \times 5\% = 1.012,5$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	1.012,5	
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		1.012,5

A 31 de octubre de 2010

Por la amortización de la gran reparación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización maquinaria (40.000/2 años \times 9/12)	15.000	
2814	Amortización acumulada maquinaria		15.000

Por la baja de la parte que va a ser reparada o sustituida:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2814	Amortización acumulada maquinaria (5.000 + 20.000 + 15.000)	40.000	
214	Maquinaria y utillaje		40.000

Por la gran reparación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
214	Maquinaria y utillaje	36.000	
4003	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas		36.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4003	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas	36.000	
571	Bancos. Cuentas operativas		36.000

A 31 de diciembre de 2017

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (130.000/5 años)	26.000	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		26.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (36.000/2 años × 3/12)	4.500	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		4.500

Por la actualización de la provisión:

$$21.262,5 \times 5\% = 1.063,13$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	1.063,13	
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		1.063,13

APARTADO B)

El importe de la provisión contabilizada asciende a 22.325,63 euros (20.000 + 250 + 1.012,5 + 1.063,13). Sin embargo, la nueva estimación es de 10.000 euros. La diferencia, por tanto, es de $22.325,63 - 10.000 = 12.325,63$ euros.

Los motivos de cargo y abono de la cuenta 143, «Provisión a largo plazo para desmantelamiento», disponen que la cuenta se cargará:

«b.2) Al menos, al cierre del ejercicio, por las disminuciones en el importe de la provisión originadas por una nueva estimación, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 2, "Activo no corriente" o en su caso, a la subcuenta 7953, "Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero"».

Por su parte, la NRV 17.^a, relativa a las provisiones, señala:

«Los cambios en la valoración de un pasivo existente por desmantelamiento, restauración o similar que sean consecuencia de cambios en el calendario o importe estimado de la salida de recursos para liquidar la obligación o de un cambio en el tipo de descuento, se contabilizarán de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Si el activo se valora según el modelo de coste:

a.1) Los cambios en el pasivo incrementarán o disminuirán el coste del activo correspondiente.

a.2) El importe deducido del coste del activo no excederá de su valor contable. Si una disminución en el pasivo excede el importe del valor contable del activo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del ejercicio [...].».

Por lo tanto, puesto que la nueva estimación de la provisión es inferior a la existente, este cambio en su valoración disminuye el coste de la maquinaria y para proceder al reflejo contable es necesario calcular primero el valor neto contable de la máquina que corresponde a la provisión inicial:

- Provisión inicial 20.000
(Amortización acumulada de 20.000 a 31 de diciembre de 2016)
- Por amortización del año 2014 (20.000/5 años × 3/12) 1.000
- Por amortización del año 2015 (20.000/5 años) 4.000
- Por amortización del año 2016 (20.000/5 años) 4.000

20.000 – 9.000 = 11.000. Este importe corresponde a un menor valor del activo y se dará de baja con abono a la cuenta 214, «Maquinaria», y el resto, hasta llegar a 12.325,63, a resultados, como exceso de provisión.

Por el cambio en el valor de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento	12.325,63	
214	Maquinaria y utillaje		11.000
7953	Exceso de provisión por desmantelamiento		1.325,63

PARTE 2

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31 DE DICIEMBRE DE 2016 (previo a las operaciones de regularización y cierre)

Cuenta	Descripción	Sumas	
		Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	16.000.000	16.000.000
001	Presupuesto de gastos: Créditos iniciales	16.000.000	16.000.000
0030	Créditos disponibles	15.870.000	16.000.000
0031	Créditos retenidos para gastar	15.000.000	15.800.000
0033	Créditos retenidos para acuerdos de no disponibilidad	–	0
0034	Créditos no disponibles	–	70.000
			.../...

Cuenta	Descripción	Sumas	
		Debe	Haber
.../...			
004	Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	15.000.000	15.000.000
005	Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos		15.000.000
006	Presupuesto de ingresos: Previsiones iniciales	16.000.000	16.000.000
008	Presupuesto de ingresos: Previsiones definitivas	16.000.000	16.000.000
210	Terrenos y bienes naturales	2.000.000	0
211	Construcciones	15.500.000	0
217	Equipos para procesos de información	15.000	0
218	Elementos de transporte	2.000.000	0
2310	Construcciones en curso inmovilizado material	2.500.000	2.500.000
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión	9.500.000	10.000.000
4003	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas	2.490.000	2.500.000
4010	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Operaciones de gestión	15.000	25.000
4013	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Otras deudas	0	95.000
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	10.000.000	0
4303	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras	5.500.000	0
43300	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión	0	35.000
43320	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por fraccionamiento y aplazamiento. Operaciones de gestión	0	40.000
			.../...

Cuenta	Descripción	Sumas	
		Debe	Haber
.../...			
43400	Derechos anulados de presupuestos cerrados. Anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión	0	57.000
726	Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	15.000	100.000
733	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	0	500.000
778	Ingresos excepcionales	0	15.000
4430	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento	18.000	0
2621	Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento	12.000	0
2090	Otro inmovilizado intangible	20.000	0
9401	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	0	20.000
120	Resultado de ejercicios anteriores	32.000	0
....

Notas y asientos explicativos correspondientes a las operaciones de diciembre:

1. Se han declarado prescritas obligaciones presupuestarias reconocidas en ejercicios anteriores, correspondientes a facturas de servicios de profesionales independientes, por importe de 15.000 euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4010	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados. Operaciones gestión	15.000	
778	Ingresos excepcionales		15.000

Añadir al balance la cuenta 778 y recoger en su haber el importe de 15.000.

2. Se ha anulado una obligación presupuestaria por importe de 5.000 euros, por la contabilización duplicada de la compra de unos ordenadores en el ejercicio 2015.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	-5.000	
4013	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados. Otras deudas		-5.000

Recoger en el balance el importe de -5.000 en el debe de la cuenta 217 ($20.000 - 5.000 = 15.000$) y en el haber de la cuenta 4013 ($100.000 - 5.000 = 95.000$).

3. El 15 de diciembre se acuerda la no disponibilidad de créditos en trámite.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	-30.000	
0033	Créditos retenidos para acuerdos de no disponibilidad		-30.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	30.000	
0034	Créditos no disponibles		30.000

Recoger en el balance el importe de -30.000 en el haber de la cuenta 0033 ($30.000 - 30.000 = 0$) y el importe de 30.000 en el haber de la cuenta 0034 ($40.000 + 30.000 = 70.000$).

4. Finaliza la construcción de la obra de la biblioteca municipal, única obra en curso.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	2.500.000	
2310	Construcciones en curso		2.500.000

Recoger en el balance el importe de 2.500.000 en el haber de la cuenta 2310 y 2.500.000 en el debe de la cuenta 211 ($13.000.000 + 2.500.000 = 15.500.000$).

5. Se concede el fraccionamiento en 2 plazos de una liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras notificada en 2016 por importe de 30.000 euros, correspondiendo pagar 18.000 euros en octubre de 2017 y el resto en 2018.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4430	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento	18.000	
2621	Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento	12.000	
43320	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento		30.000

Añadir al balance la cuenta 4430 y recoger en su debe el importe de 18.000, añadir al balance la cuenta 2621 y recoger en su debe el importe de 12.000 y recoger en el haber de la cuenta 43320 el importe de 30.000 (10.000 + 30.000 = 40.000).

6. La comunidad autónoma compra una ambulancia el 31 de diciembre de 2016 y en ese mismo momento se cede gratuitamente al ayuntamiento por un periodo de 2 años. La vida económica de la ambulancia es de 5 años, su precio de adquisición fue de 50.000 euros y el valor del derecho de uso de 20.000 euros.

La comunidad autónoma realiza una cesión por periodo inferior (2 años) a la vida económica del bien (5 años). Por lo tanto, debe darse de alta un inmovilizado intangible por el valor del derecho de uso (20.000 €) como una subvención recibida:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2090	Otro inmovilizado intangible	20.000	
9401	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		20.000

Añadir al balance la cuenta 2090 y recoger en su debe el importe de 20.000. Añadir al balance la cuenta 9401 y recoger en su haber el importe de 20.000.

7. Se anulan liquidaciones de ejercicio corriente (15.000 €) y de ejercicios cerrados (22.000 €) correspondientes al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, y una liquidación de ejercicios cerrados del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras por importe de 10.000 euros, todas ellas de considerada importancia.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
726	IIVTNU	15.000	
120	Resultado ejercicios anteriores	32.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
43300	Derechos anulados. Presupuesto corriente. Anulación de liquidaciones		15.000
43400	Derechos anulados Presupuestos cerrados. Anulación de liquidaciones		32.000

- Recoger en el balance el importe de 150.000 en el debe de la cuenta 726.
- Añadir al balance la cuenta 120 y recoger en su debe el importe de 32.000.
- Recoger en el balance el importe de 15.000 en el haber de la cuenta 43300 (20.000 + 15.000 = 35.000).
- Recoger en el balance el importe de 32.000 en el haber de la cuenta 43400 (25.000 + 32.000 = 57.000).

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Operaciones financieras

El Ayuntamiento de Villapreciosa ha liquidado el presupuesto del ejercicio 2016 cumpliendo con todos los principios establecidos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, teniendo un ratio de deuda vida, con relación a los ingresos corrientes liquidados del 60%, por lo que ha decidido concertar una operación de préstamo a largo plazo para financiar inversiones por importe de 100.000 euros, con plazo de amortización de 10 años más un año de carencia en el que solo liquidará intereses. Solicitadas ofertas a las diferentes entidades financieras, recibe las siguientes:

OFERTA 1

- Principal: 100.000 euros.
- Plazo de amortización: 10 años, más un año de carencia de amortización de principal.
- Sistema de amortización: francés, mediante cuotas constantes.
- Liquidación de las cuotas: trimestral.
- Tipo de interés aplicable: fijo del 1,2% nominal anual.
- Gastos de la operación: ninguno.

OFERTA 2

- Principal: 100.000 euros.
- Plazo de amortización: 10 años, más un año de carencia de amortización de principal.
- Sistema de amortización: francés, mediante cuotas constantes.
- Liquidación de las cuotas: semestral.
- Tipo de interés aplicable: 0,59% efectivo semestral.
- Gastos de la operación: comisión de apertura: 1.000 euros.

Se pide:

1. Determinar la oferta más ventajosa para el ayuntamiento en términos financieros, calculando la tasa anual equivalente de ambas ofertas.
2. Determinar el término amortizativo constante de ambas ofertas tanto en el periodo de carencia como en el de amortización.

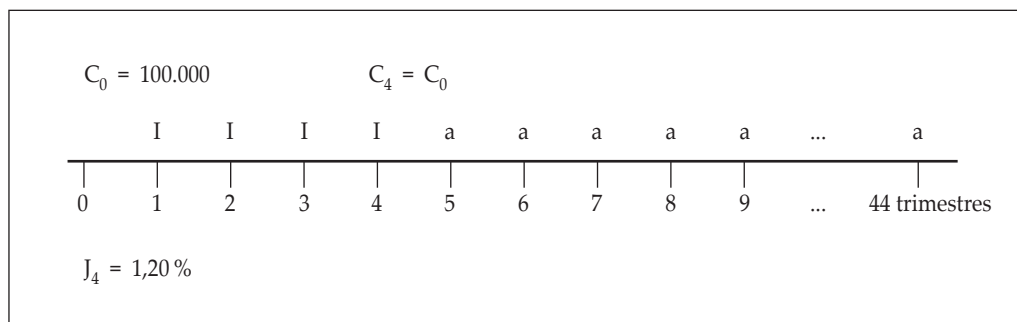
SOLUCIÓN

En ambos casos se trata de un préstamo francés, con cuota y tipo de interés constantes y una carencia de un año en la que se pagan los intereses devengados, por lo que no aumenta el importe de la deuda. La diferencia entre ambos viene por: en primer lugar, la frecuencia de pago (trimestral, en la oferta 1, y semestral en la oferta 2) y, en segundo lugar, por la existencia de una comisión de apertura en la oferta 2.

Para el cálculo del coste efectivo de la oferta 2, y debido a la existencia de comisión de apertura, es necesario el cálculo previo del importe de la cuota. Por este motivo, se realizará el cálculo de los dos puntos solicitados para cada una de las ofertas propuestas.

OFERTA 1

La información de que se dispone permite obtener el siguiente gráfico:



Partiendo del tipo de interés nominal se calculará el tipo de interés trimestral (i_4) y, a partir de este, las cuotas a pagar durante el año de carencia (I) y para el resto de la operación (a).

$$i_4 = 1,20\%/4 = 0,3\%$$

$$\text{Cuota durante la carencia: } I = 100.000 \times 0,3\% = 300$$

El cálculo de la cuota (a) se hará enfrentando el importe del préstamo pendiente al finalizar el periodo de carencia (C_0) al valor actual de los 40 pagos constantes trimestrales futuros al interés de la operación (0,3% trimestral):

$$100.000 = a \times a_{40-0,003}$$

$$100.000 = a \times \frac{1 - 1,003^{-40}}{0,003}$$

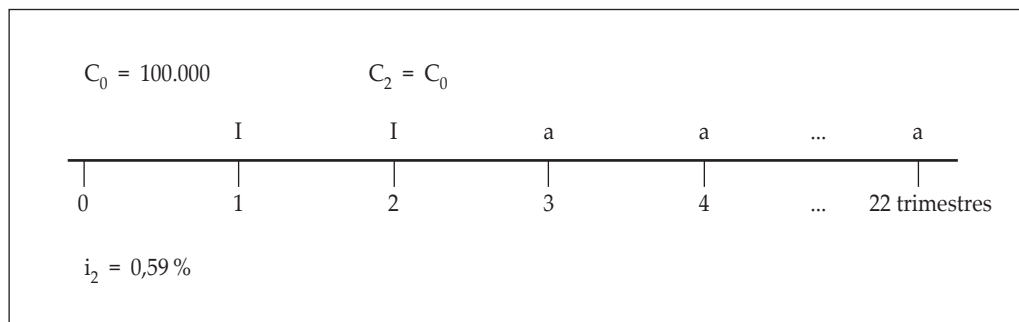
$$\text{De donde: } a = 2.656,74$$

En este caso, al no haber más coste financiero que el tipo de interés de la operación que se mantiene constante durante los 21 años, el cálculo de la tasa anual equivalente que mide el coste de la operación se calcula de forma muy fácil. Bastará con expresar en términos anuales (i) el citado tipo de interés trimestral del préstamo, de acuerdo con la expresión de tantos de interés equivalentes en régimen de capitalización compuesta:

$$\text{Coste efectivo anual: } i = (1 + 0,003)^4 - 1 = 1,2054\%$$

OFERTA 2

El gráfico de la operación es el siguiente:



Partiendo del tipo de interés semestral de partida (i_2) se calcularán las cuotas a pagar durante el año de carencia (I) y para el resto de la operación (a).

$$\text{Cuota durante la carencia: } I = 100.000 \times 0,59\% = 590$$

El cálculo de la cuota semestral se hará enfrentando el importe del préstamo pendiente al finalizar el periodo de carencia (C_0) al valor actual de los 20 pagos constantes semestrales futuros al interés de la operación (0,59% semestral):

$$100.000 = a \times a_{20-0,0059}$$

$$100.000 = a \times \frac{1 - 1,0059^{-20}}{0,0059}$$

De donde: $a = 5.315,52$

Para el cálculo del coste efectivo habrá que considerar, además del tipo de interés pagado durante la operación, el efecto de la comisión de apertura. En este caso, la ecuación de equilibrio que permite obtener la tasa anual equivalente se obtendrá de la equivalencia financiera entre el importe del préstamo (C_0) recibido al inicio de la operación y los pagos realizados, teniendo en cuenta tanto los pagos de intereses durante la carencia (I) como las cuotas semestrales siguientes (a). Además, habrá que tener en cuenta que las cuotas semestrales constituyen una renta constante con un diferimiento de 2 semestres.

La ecuación resultante, expresada en términos semestrales, de la que se obtendrá el tipo efectivo semestral, es la siguiente:

$$100.000 = 1.000 + \frac{590}{(1 + i_2)^1} + \frac{590}{(1 + i_2)^2} + \frac{5.315,52 \times a_{20-i_2}}{(1 + i_2)^2}$$

La resolución exacta de esta ecuación exige el empleo de una calculadora financiera. Ahora bien, al no disponer de esta herramienta en el examen, se debe proceder al tanteo y una posterior interpolación lineal para llegar al dato solicitado. Se trata de buscar un tipo de interés (i_2) para que el valor actual del segundo miembro de la ecuación coincida con el importe del primer miembro.

Una primera solución (por defecto) se obtiene tomando como referencia el tipo de interés de la operación (0,59%), tomando un valor un poco mayor para considerar el efecto de la comisión de apertura. Así pues, una primera aproximación será probar con un valor del 0,65%, por ejemplo:

$$1.000 + \frac{590}{1,0065^1} + \frac{590}{1,0065^2} + \frac{5.315,52 \times a_{20-0,0065}}{1,0065^2} = 100.277,075$$

Como el resultado obtenido está por encima del valor buscado (100.000), el siguiente tanteo se hará con un i_2 mayor (para que el valor actual disminuya), por ejemplo, 0,7%. Volvemos a realizar la operación y se obtiene:

$$1.000 + \frac{590}{1,007^1} + \frac{590}{1,007^2} + \frac{5.315,52 \times a_{20-0,007}}{1,007^2} = 99.679,854$$

En este caso, el valor obtenido está por debajo del objetivo (100.000). Por tanto, el dato buscado estará comprendido entre ambos valores y la forma de obtenerlo será mediante una interpolación lineal. Esto es, se buscará un valor de i_2 de forma que se mantenga la proporción entre los tipos de interés conocidos y sus respectivos valores actuales y un tipo de interés (i_2 , nuestra incógnita) que haga que el valor actual sea 100.000. El dato buscado se obtiene a partir de la siguiente expresión:

$$\frac{0,7 - 0,65}{99.679,854 - 100.277,075} = \frac{i_2 - 0,65}{100.000 - 100.277,075}$$

De donde: $i_2 = 0,673197024\%$.

Resultando, finalmente, un coste efectivo anual:

$$i = (1 + 0,00673197024)^2 - 1 = 1,3509\%$$

Nota. Si el cálculo se hubiera realizado con calculadora financiera o con Excel, el dato obtenido hubiera sido $i_2 = 0,6731459\%$ y un coste efectivo anual de 1,35082305%. Queda claro, pues, que el cálculo aproximado que se ha seguido es aceptable, dado que la diferencia es despreciable.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad pública

1. La entidad local «Intervención-Tesorería» presenta a 31 de diciembre de 2016 el estado de ejecución por capítulos que se transcribe en la parte inferior, del que se han eliminado algunas celdas y sumas de columnas con el fin de que el opositor las cumplimente.

Se pide su correcta reconstrucción en la hoja autocopiativa que se adjunta.

Liquidación del estado de ingresos

Capítulo	Denominación	Presupuesto inicial	Modificaciones del ejercicio	Presupuesto definitivo	Dchos. netos	Ingresos realizados	Devoluciones de ingresos	Recaudación líquida	Pte. de cobro	Estado de ejecución
1	Impuestos directos	8.480.933,14	0	8.480.933,14	9.758.334,8	8.381.212,85		8.204.991,48	1.553.343,32	1.277.401,66
2	Impuestos indirectos	150.000	0	150.000	334.042	294.487,78	744,19	293.743,59		184.042
3	Tasas y otros ingresos	4.160.909,11	20.861,65	4.181.770,76	4.832.531,24		12.176,19	4.515.721,57	316.809,67	650.760,48
4	Transferencias corrientes	4.775.237,47	20.481,24	4.795.718,71		4.098.149,61	284.550,71	3.813.598,90	317.183,80	-664.936,01
5	Ingresos patrimoniales ..	584.751,13	149.856,86	734.607,99	633.279,37	624.499,13	67.527,55		76.307,79	-101.328,62
6	Enaj. inversiones reales ..	0	118.500	118.500	118.500		0	118.500	0	0
7	Transferencias capital	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8	Activos financieros	30.000	2.737.850,09	2.767.850,09	14.304,93	14.304,93	0	14.304,93	0	
9	Pasivos financieros	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Sumas	18.181.830,85	3.047.549,84	21.229.380,69						

Liquidación del estado de gastos

Capítulo	Denominación	Créditos iniciales	Modificaciones del ejercicio	Créditos totales	Obligaciones reconocidas	Pagos realizados	Reintegros de gastos	Pagos líquidos	Pte. de pago	Estado de ejecución
1	Gastos de personal	8.029.780,26	-75.780,39	7.953.999,87	7.340.523,46	7.382.288,51		7.177.665,9	162.857,56	613.476,41
2	Gastos en bienes corrientes y servicios	8.241.559,03	303.670,43	8.545.229,46	7.596.645,06		24.687,44	7.148.936,69	447.708,37	948.584,4
3	Gastos financieros	104.015,55	0	104.015,55		72.955,73	0	72.955,73	1,92	31.057,9
4	Transferencias corrientes	374.038	16.746,14	390.784,14	333.885,52	338.311,33	10.760	327.551,33	6.334,19	
5	Fondo de contingencia y otros ingresos	0		0	0	0	0	0	0	0
6	Inversiones reales	497.952	2.802.913,66	3.300.865,66	1.377.320,44	1.259.809,18	0	1.259.809,18		1.923.545,22
7	Transferencias de capital	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8	Activos financieros	30.000	0	30.000	10.939,34	10.939,34	0	10.939,34	0	19.060,66
9	Pasivos financieros	904.486,01	0	904.486,01	892.454,92	892.454,92	0		0	12.031,09
	Sumas	18.181.830,85	3.047.549,84	21.229.380,69						

2. El 22 de diciembre de 2016 el Ayuntamiento de «Intervención-Tesorería» pagó una factura errónea derivada de la ejecución de unas obras que se financiaron con cargo a la aplicación presupuestaria 1700-63200, denominada «Administración general del medio ambiente. Inversión de reposición en edificios y otras construcciones». Detectado el error por el ayuntamiento y previa reclamación, la empresa adjudicataria reintegró dicho pago el 17 de enero de 2017.

Se pide:

¿En qué aplicación presupuestaria debe contabilizar el ayuntamiento dicho reintegro?

3. La entidad local «Intervención-Tesorería» adjudicó el 6 de junio de 2016 las obras de construcción de cuatro pistas de tenis por 120.000 euros. La ejecución presupuestaria del gasto fue la siguiente:

Aplicación presupuestaria	Retenciones de crédito	Autorizaciones de gasto	Compromisos de gasto	Obligaciones reconocidas
3400-62200	130.000	130.000	120.000	120.000

El 30 de diciembre de 2016 la empresa adjudicataria presentó a través del registro electrónico de facturas, como consecuencia de la certificación final de las obras, una factura por 8.000 euros, en base a la alteración en el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en las mediciones del proyecto.

En el presupuesto general de la entidad para 2017 no se consignó en el citado programa ningún crédito en el capítulo 6 de inversiones reales.

El 10 de enero de 2017, la factura fue conformada por los servicios técnicos municipales.

El 31 de enero de 2017 el contratista solicita el endoso de la factura a favor de la entidad financiera XXX.

El 15 de febrero de 2017 la entidad local aprobó la liquidación del presupuesto de 2016 con un remanente líquido de tesorería de 2.100.000 euros para gastos generales.

Se pide:

- 1.º Indicar si en la contabilidad presupuestaria o financiera de 2016 la entidad local ha de efectuar alguna operación presupuestaria o asiento contable.

- 2.º ¿Cuál sería el procedimiento para aprobar dicha factura del año anterior: una modificación de créditos (indíquese, en su caso, cuál) o un reconocimiento extrajudicial de créditos?
- 3.º ¿Cómo incidirá, dependiendo del momento de la aprobación de la factura, dicha circunstancia en el informe trimestral de morosidad y en el cálculo del periodo medio de pago?
- 4.º ¿En relación con esta factura, qué incidencia tendría en la liquidación del presupuesto de 2017 en lo relativo a la estabilidad presupuestaria, en la regla de gasto y en el resultado presupuestario?

SOLUCIÓN

Liquidación del estado de ingresos

Capítulo	Denominación	Presupuesto inicial	Modificaciones del ejercicio	Presupuesto definitivo	Derechos netos	Ingresos realizados	Devoluciones de ingresos	Recaudación líquida	Pendiente de cobro	Estado de ejecución
1	Impuestos directos	8.480.933,14	0	8.480.933,14	9.758.334,8	8.381.212,85	176.221,37	8.204.991,48	1.553.343,32	1.277.401,66
2	Impuestos indirectos	150.000	0	150.000	334.042	294.487,78	744,19	293.743,59	40.298,41	184.042
3	Tasas y otros ingresos	4.160.909,11	20.861,65	4.181.770,76	4.832.531,24	4.527.897,76	12.176,19	4.515.721,57	316.809,67	650.760,48
4	Transferencias corrientes	4.775.237,47	20.481,24	4.795.718,71	4.130.782,7	4.098.149,61	284.550,71	3.813.598,9	317.183,8	-664.936,01
5	Ingresos patrimoniales	584.751,13	149.856,86	734.607,99	633.279,37	624.499,13	67.527,55	556.971,58	76.307,79	-101.328,62
6	Enaj. inversiones reales ...	0	118.500	118.500	118.500	118.500	0	118.500	0	0
7	Transferencias capital	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8	Activos financieros	30.000	2.737.850,09	2.767.850,09	14.304,93	14.304,93	0	14.304,93	0	0
9	Pasivos financieros	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Sumas	18.181.830,85	3.047.549,84	21.229.380,69	19.821.775	18.059.052,1	541.220,01	17.517.832,1	2.303.942,99	1.345.939,51

Liquidación del estado de gastos

Capítulo	Denominación	Créditos iniciales	Modificaciones del ejercicio	Créditos totales	Obligaciones reconocidas	Pagos realizados	Reintegros de gastos	Pagos líquidos	Pendiente de pago	Estado de ejecución
1	Gastos de personal	8.029.780,26	-75.780,39	7.953.999,87	7.340.523,46	7.382.288,51	204.622,61	7.177.665,9	162.857,56	613.476,41
2	Gastos en bienes corrientes y servicios	8.241.559,03	303.670,43	8.545.229,46	7.596.645,06	7.173.624,13	24.687,44	7.148.936,69	447.708,37	948.584,4
3	Gastos financieros	104.015,55	0	104.015,55	72.957,65	72.955,73	0	72.955,73	1,92	31.057,9
4	Transferencias corrientes	374.038	16.746,14	390.784,14	333.885,52	338.311,33	10.760	327.551,33	6.334,19	56.898,62
5	Fondo de contingencia y otros ingresos	0	0	0	0	0	0	0	0	0
6	Inversiones reales	497.952	2.802.913,66	3.300.865,66	1.377.320,44	1.259.809,18	0	1.259.809,18	117.511,26	1.923.545,22
7	Transferencias de capital ...	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8	Activos financieros	30.000	0	30.000	10.939,34	10.939,34	0	10.939,34	0	19.060,66
9	Pasivos financieros	904.486,01	0	904.486,01	892.454,92	892.454,92	0	892.454,92	0	12.031,09
	Sumas	18.181.830,85	3.047.549,84	21.229.380,69	17.624.726,4	17.130.883,1	240.070,05	16.890.313,1	734.413,3	3.604.654,3

APARTADO 2

El pago erróneo de la factura tuvo lugar en el ejercicio 2016 y el reintegro en el ejercicio 2017. Por lo tanto, se trata de un reintegro de presupuestos cerrados al producirse en ejercicio distinto a aquel en el que tuvo lugar el reconocimiento de la obligación y constituye un recurso del presupuesto de ingresos de la entidad local (arts. 77 y 78 del RD 500/1990).

Al tratarse de un reintegro por una operación de inversión, contabilizada en el ejercicio 2016 en el capítulo 6 del presupuesto de gastos, debe contabilizarse en el concepto presupuestario 680 del estado de ingresos, según dispone el artículo 68 de la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales:

«Artículo 68. Reintegros por operaciones de capital.

Ingresos realizados en la tesorería de la entidad local o de sus organismos autónomos, originados por reintegros de ejercicios cerrados (aquellos producidos en ejercicio distinto a aquel en el que se reconoció la obligación) por operaciones de los capítulos 6 y 7».

APARTADO 3

1.º En el caso del contrato de obras, dadas sus especiales características, el artículo 234.3 del texto refundido de la Ley de contratos del sector público (TRLCSF) admite la posibilidad de que se produzca un margen de desviación en las unidades de obra ejecutadas de hasta un 10 % del precio inicial, sin considerarlo una modificación contractual, por presuponer que estas desviaciones derivan de inexactitudes del proyecto o del presupuesto que resultan inevitables:

«No obstante, podrán introducirse variaciones sin necesidad de previa aprobación cuando estas consistan en la alteración en el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en las mediciones del proyecto, siempre que no representen un incremento del gasto superior al 10 por ciento del precio primitivo del contrato».

Este supuesto especial se desarrolla en el Reglamento general de la Ley de contratos de las Administraciones públicas, en su artículo 160:

«1. Solo podrán introducirse variaciones sin previa aprobación cuando consistan en la alteración en el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en las mediciones del proyecto, siempre que no representen un incremento del gasto superior al 10 por 100 del precio primitivo del contrato, impuesto sobre el valor añadido excluido.

2. Las variaciones mencionadas en el apartado anterior, respetando en todo caso el límite previsto en el mismo, se irán incorporando a las relaciones valoradas mensuales y deberán ser recogidas y abonadas en las certificaciones mensuales, conforme a

lo prescrito en el artículo 145 de la ley, o con cargo al crédito adicional del 10 por 100 a que alude la disposición adicional decimocuarta de la ley, en la certificación final a que se refiere el artículo 147.1 de la ley, una vez cumplidos los trámites señalados en el artículo 166 de este reglamento. No obstante, cuando con posterioridad a las mismas hubiere necesidad de introducir en el proyecto modificaciones de las previstas en el artículo 146 de la ley, habrán de ser recogidas tales variaciones en la propuesta a elaborar, sin necesidad de esperar para hacerlo a la certificación final citada».

El TRLCSP ya no contempla la necesidad de ese crédito adicional del 10%, pero los restantes aspectos permanecen vigentes. En consecuencia, en la medida en que se trata de un gasto correctamente ejecutado que no ha podido ser aplicado al presupuesto vigente, siendo procedente dicha aplicación, debe reflejarse mediante una anotación contable en la cuenta 4133, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», y recoger información en la memoria.

2.º Puesto que la entidad no ha consignado créditos en el capítulo 6 del presupuesto de gastos del ejercicio 2017, procede una modificación presupuestaria que habilite crédito suficiente para poder aplicar al presupuesto la señalada obligación.

Procede un crédito extraordinario financiado con remanente de tesorería para gastos generales, y aplicar después el citado gasto como una obligación derivada de un compromiso de gasto debidamente adquirido.

3.º El TRLCSP, en su artículo 216.4, determina que el cómputo para el devengo de los intereses se produce a partir de la fecha en que se apruebe la certificación de obra o la documentación que acredite la prestación, para lo que la Administración dispone de 30 días desde su finalización.

Por su parte, la Ley orgánica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera y el Real Decreto 365/2014 consideran como días de pago los que transcurren desde los 30 días posteriores a la entrada de la factura, salvo que se trate de un contrato de obras que será desde la aprobación de la certificación mensual. Sobre esta base, se regula el periodo medio de pago del ayuntamiento.

Puesto que la factura fue presentada por registro electrónico el 30 de diciembre de 2016, desde esa fecha se computan los 30 días para prestar la conformidad (conformada por los servicios técnicos el 10 de enero de 2017) y los 30 posteriores para efectuar su pago. En consecuencia, puesto que para aplicarla al presupuesto y proceder a su abono hay que tramitar un crédito extraordinario, el retraso incidirá negativamente en el informe trimestral de morosidad y en el cálculo del periodo medio de pago, aunque su importe no sea significativo.

4.º En lo relativo a la estabilidad presupuestaria y cálculo de la capacidad o necesidad de financiación:

- En 2016: A 31 de diciembre de 2016, el importe de 8.000 euros quedó reflejado en la cuenta 413, como obligación pendiente de aplicar al presupuesto. En 2016, debió

realizarse un ajuste por mayor gasto y, por tanto, menor capacidad, pues debió tratarse de un gasto presupuestario de ese ejercicio.

- En 2017: El importe de 8.000 euros pasa a formar parte del saldo inicial de la cuenta 413 a 1 de enero de 2017. Si se aplica al presupuesto previa la modificación presupuestaria descrita anteriormente, será un gasto presupuestario de 2017. Sin embargo, a efectos de estabilidad, tal gasto debió considerarse en 2016, por lo que a 31 de diciembre de 2017, debe tratarse como un ajuste por menor gasto y, en consecuencia, mayor capacidad.

En lo relativo a la regla de gasto:

- En 2016: A 31 de diciembre de 2016, el importe de 8.000 euros quedó reflejado en la cuenta 413, como obligación pendiente de aplicar al presupuesto. En 2016, debió realizarse un ajuste por mayor gasto en la regla de gasto.
- En 2017: El importe de 8.000 euros pasa a formar parte del saldo inicial de la cuenta 413 a 1 de enero de 2017. Si se aplica al presupuesto previa la modificación presupuestaria descrita anteriormente, será un gasto presupuestario de 2017. Sin embargo, por corresponder al año anterior, a efectos de la regla de gasto debe realizarse un ajuste por menor gasto.

En el resultado presupuestario, el apunte contable en la cuenta 413 no tiene ninguna incidencia, pues esa cuenta no afecta a su cálculo. No obstante, en la medida en que el citado gasto no fue aplicado al presupuesto de 2016, en ese ejercicio las obligaciones presupuestarias fueron menores, y, en consecuencia, el resultado presupuestario fue mayor en ese importe. De la misma forma, en 2017, sí se aplicó al presupuesto previa la modificación presupuestaria descrita anteriormente, las obligaciones presupuestarias fueron mayores y el resultado presupuestario fue menor en ese importe.