



Supuestos propuestos en la oposición para Técnicos de Auditoría de la Cámara de Comptos de Navarra

Fernando Vallejo Torrecilla

Licenciado en Ciencias Empresariales

(Supuestos propuestos en la oposición para Técnicos de Auditoría de la Cámara de Comptos de Navarra, convocada por Resolución de 10 de febrero de 2021 [BON de 26 de febrero]).

Sumario

- Ejercicio 1.** Operaciones diversas relativas al presupuesto de ingresos. Prórroga del presupuesto, deudores por servicio de recaudación, recaudación directa de derechos, anulación de derechos. Liquidación y cierre.
- Ejercicio 2.** Operaciones diversas de una entidad pública relativas a subvenciones, cesión de bienes y regularización. Presentación del patrimonio neto en el balance de situación.
- Ejercicio 3.** Contabilización de diversas operaciones pendientes relativas a una entidad local y presentación de diversos estados que se solicitan, una vez ajustados.
- Ejercicio 4.** Estado de flujos de efectivo con operación en moneda extranjera.



Ejercicio 1

La entidad pública ABC, que desarrolla su contabilidad de acuerdo al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aprobado por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, y utiliza las cuentas del grupo 0 para registrar las operaciones presupuestarias, presenta las siguientes sumas deudoras y acreedoras (en euros) de algunas de sus cuentas antes de las operaciones de regularización y cierre del presupuesto del ejercicio N – 1:

	Cuenta	Sumas debe	Sumas haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	2.875.000	2.875.000
006	Presupuesto ingresos: provisiones iniciales	2.650.000	2.650.000
007	Presupuesto ingresos: modificación de provisiones	225.000	225.000
008	Presupuesto ingresos: provisiones definitivas	2.875.000	0
418	Acreedores por devoluciones ingresos y otras minoraciones	118.000	138.000
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto ingresos corriente	2.940.000	2.878.000
431	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos ingresos cerrados	125.000	123.000
490	Deterioro de valor de créditos	0	20.000

Las operaciones realizadas durante el ejercicio N son las siguientes:

1. Apertura del presupuesto el 1 de enero. En esa fecha todavía no ha entrado en vigor el presupuesto del ejercicio N.
2. El 15 de enero se reconocen derechos por los siguientes conceptos e importes:
 - IRPF: 1.800.000 euros.
 - IVA: 520.000 euros.
 - Tasas por prestación de servicios: 120.000 euros.

3. El 1 de febrero, la entidad Z, que colabora en la gestión de la tesorería de la entidad ABC prestando el servicio de caja en la recaudación del IVA y del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, informa de que se han efectuado ingresos por importe de 580.000 euros.
4. El 15 de febrero, transcurridos los plazos legalmente establecidos, se contabiliza la prescripción de una liquidación de IRPF, por importe de 2.000 euros, del ejercicio N – 3. La entidad no había registrado deterioro alguno por considerar que el importe de la deuda era de poca importancia relativa.
5. El 20 de febrero, la entidad detecta que hay un error material en el único acuerdo de devolución de ingresos del ejercicio anterior que no ha sido pagado todavía. La liquidación indebidamente practicada del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados fue de 3.000 euros.
6. El 1 de marzo, tras el cumplimiento de los trámites y plazos legales correspondientes, entra en vigor el presupuesto de la entidad ABC del ejercicio N. El presupuesto de ingresos (en euros) es el siguiente:

Capítulo de ingresos	Importe
Capítulo 1	1.800.000
Capítulo 2	660.000
Capítulo 3	135.000
Capítulo 6	80.000
Capítulo 9	150.000
Total	2.825.000

7. El 20 de abril se cobran en la cuenta operativa de la entidad 1.730.000 euros, 1.650.000 de liquidaciones de IRPF y 80.000 de tasas por prestación de servicios.
8. La entidad Z, el 15 de mayo, informa de que los fondos recibidos hasta la fecha corresponden a:
 - Liquidaciones de IVA del ejercicio corriente: 440.000 euros.
 - Impuesto sobre transmisiones patrimoniales del ejercicio N – 1: 40.000 euros.
 - Impuesto sobre transmisiones patrimoniales del ejercicio corriente: 100.000 euros.
9. El 1 de junio, la entidad aprueba un expediente de insolvencia firme correspondiente a un deudor reconocido en el ejercicio anterior por tasas por prestación de

servicios por 20.000 euros. Ante la sospecha de que resultara fallido, la entidad reconoció el deterioro correspondiente en dicho ejercicio.

10. El 30 de junio, la entidad vende por un importe de 120.000 euros el edificio que había sido su sede hasta hace 2 años, cobrando el 50 % ese mismo día y el resto se cobrará el 1 de enero del ejercicio N + 1.

El 1 de enero se cumplieron 20 años desde su adquisición, que se realizó por 250.000 euros, correspondiendo el 40 % de dicho valor al terreno en el que se encuentra y siendo su vida útil de 25 años.

La entidad ABC ha estado intentando vender el edificio desde el mismo momento en que dejó de usarlo como sede, aunque siempre ha considerado que su venta era muy poco probable.

11. El 15 de octubre, se recibe en la cuenta operativa de la entidad una transferencia por importe de 630.000 euros. El ordenante ha sido la entidad Z, quien además comunicó que, el día anterior, recibió ingresos por importe de 50.000 euros que proceden de liquidaciones del impuesto sobre transmisiones patrimoniales del ejercicio N.
12. El 1 de noviembre la entidad pública ABC recibe un préstamo de 150.000 euros de una entidad financiera. Las condiciones del mismo establecen que se devolverá en un año y el tipo de interés de la operación es del 4 % anual, sin que existan otros gastos financieros.
13. Tras la estimación de un recurso presentado por un deudor de IVA, la entidad pública, el 30 de noviembre, aprueba un expediente de anulación de una liquidación indebidamente practicada en el ejercicio N por importe de 35.000 euros.
14. La entidad paga el 5 de diciembre, a través de la cuenta operativa, las devoluciones de ingresos que tiene aprobadas.

Se pide:

1. Contabilizar las operaciones realizadas por la entidad ABC en el ejercicio N.
2. Presentar el estado de liquidación del presupuesto de ingresos de la entidad ABC a 31 de diciembre del ejercicio N.

Solución

Apartado 1

1. Apertura del presupuesto: al no haberse aprobado el del ejercicio N, queda automáticamente prorrogado el presupuesto inicial del ejercicio N – 1. Se ha incluido también la apertura del presupuesto de gastos, por el mismo importe que el de ingresos.



Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	2.650.000	
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales		2.650.000
006	Presupuesto de ingresos: provisiones iniciales	2.650.000	
000	Presupuesto ejercicio corriente		2.650.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales	2.650.000	
0030	Créditos disponibles		2.650.000
008	Presupuesto de ingresos: provisiones definitivas	2.650.000	
006	Presupuesto de ingresos: provisiones iniciales		2.650.000

2. Por los derechos reconocidos el 15 de enero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	2.440.000	
720	Impuesto sobre la renta de las personas físicas		1.800.000
731	Impuesto sobre el valor añadido		520.000
740	Tasas por prestación de servicios		120.000

3. Por los ingresos referidos por la entidad colaboradora, el 1 de febrero, quedando pendientes de aplicación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
442	Deudores por servicio de recaudación. Entidad Z	580.000	
554	Cobros pendientes de aplicación		580.000

4. Por la baja en cuentas el 15 de febrero del derecho de ejercicio anterior prescrito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
667	Pérdidas de créditos incobrables	2.000	
4392	Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por prescripción		2.000

5. Por la corrección el 20 de febrero del exceso contabilizado por error (20.000 – 3.000) en la cuenta 418, con signo negativo al tratarse de un menor importe:

Código	Cuenta	Debe	Haber
120	Resultados de ejercicios anteriores	-17.000	
418	Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones		-17.000

6. El alta en cuentas el 1 de marzo del presupuesto para el ejercicio N supone previamente la anulación de la carga anterior del presupuesto prorrogado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	-2.650.000	
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales		-2.650.000
006	Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales	-2.650.000	
000	Presupuesto ejercicio corriente		-2.650.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales	-2.650.000	
0030	Créditos disponibles		-2.650.000
008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas	-2.650.000	
006	Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales		-2.650.000

Y por el alta del nuevo presupuesto para el ejercicio N (se anota también lo relativo al presupuesto de gastos):



Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	2.825.000	
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales		2.825.000
006	Presupuesto de ingresos: provisiones iniciales	2.825.000	
000	Presupuesto ejercicio corriente		2.825.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales	2.825.000	
0030	Créditos disponibles		2.825.000
008	Presupuesto de ingresos: provisiones definitivas	2.825.000	
006	Presupuesto de ingresos: provisiones iniciales		2.825.000

7. Por los cobros recibidos el 20 de abril en la cuenta operativa, previamente devengados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	1.730.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		1.730.000

8. Por la información remitida el 15 de mayo por la entidad Z relativa a los fondos recibidos, aplicando en primer lugar los cobros correspondientes a ingresos previamente devengados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
554	Cobros pendientes de aplicación	480.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		440.000
431	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados		40.000

Y por los fondos recibidos correspondientes a ingresos sin devengo previo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados	100.000	
730	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		100.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
554	Cobros pendientes de aplicación	100.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		100.000

9. Por el expediente del 1 de junio relativo a la baja en cuentas por insolvencia definitiva de un derecho de cobro con deterioro contabilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
667	Pérdidas de créditos incobrables	20.000	
4391	Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por insolvencias y otras causas		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos	20.000	
797	Reversión del deterioro de créditos		20.000

10. Por la venta el 30 de junio de un inmueble, parcialmente amortizado.

No se ha considerado como activo en estado de venta, ya que su venta no se consideraba probable, requisito exigido por el PGCP en su norma de registro y valoración (NRV) 7.^a.

Por otra parte, se ha considerado el inmueble reclasificado como inversión inmobiliaria, al no utilizarse en la actividad habitual (sede de la entidad) y estar destinado a la venta.

Por la amortización correspondiente a medio año: $150.000 / (25 \times 2) = 3.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	3.000	
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias		3.000

Y por la baja en cuentas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	60.000	
5420	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	60.000	
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias	123.000	
672	Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias	7.000	
220	Inversiones en terrenos		100.000
221	Inversiones en construcciones		150.000

Se han utilizado dos cuentas diferentes para recoger el terreno y la construcción, en consonancia con lo dispuesto en la NRV 2.^a, en la que se establece que: «Los terrenos y los edificios son activos independientes y se tratarán contablemente por separado, incluso si han sido adquiridos conjuntamente».

No obstante lo anterior y profundizando un poco más, si se tiene en cuenta el contenido de las cuentas 210 y 211 (de las cuales obtienen su saldo la 220 y la 221, respectivamente), se tiene que:

210. Terrenos y bienes naturales.

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, como por ejemplo montes del Estado, reservas y cotos de caza, minas y canteras.

211. Construcciones.

Edificaciones en general. Se incluyen los edificios administrativos, comerciales, educativos, deportivos, residencias, centros sanitarios, refugios y casas forestales, viveros, cuadras y establos, tanatorios y cementerios, etc.

Se puede observar claramente que la cuenta 210 recoge *solares*. Un terreno construido no puede considerarse como un solar.

El hecho de registrar separadamente, como exige la normativa, el terreno y el edificio puede cumplirse utilizando cuentas separadas, pero con otra codificación. Por ejemplo, si se utilizan 4 dígitos, podría ser:

- 2100. Terrenos (solares exclusivamente).
- 2110. Construcciones. Valor del terreno (o denominación similar).
- 2111. Construcciones (valor de la construcción, excluido el valor del terreno).

De forma tal que en la cuenta 210 se registren únicamente solares, es decir, terrenos no edificados.

Otra opción sería utilizar una cuenta con código 210X pero con denominación específica para los terrenos edificados.

Esto mismo ocurre en la contabilidad financiera en el PGC-2007. No obstante, las partes cuarta y quinta de dicho Plan son de aplicación voluntaria, cosa que no sucede en el PGCP-2010 en el que son de aplicación obligatoria.

Y por el cobro del 50 %:

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	60.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		60.000

11. Por el cobro recibido de la entidad colaboradora el 15 de octubre, con aplicación diferida del mismo (se opta, en principio, por la aplicación diferida por no coincidir el importe con lo indicado en los apartados 3 y 8 del enunciado):

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	630.000	
554	Cobros pendientes de aplicación		630.000

Una vez recibida la información por parte de la entidad Z, por la aplicación del cobro según la información correspondiente a los apartados 3 y 8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
554	Cobros pendientes de aplicación	580.000	
442	Deudores por servicio de recaudación. Entidad Z		580.000



Y por el devengo pendiente de contabilización del cobro adicional:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	50.000	
730	Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados		50.000

Y por la aplicación de dicho cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
554	Cobros pendientes de aplicación	50.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		50.000

12. Por el préstamo recibido el 1 de noviembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	150.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		150.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	150.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		150.000

Y por los intereses acumulados al cierre: $150.000 \times 4\% \times 1/6 = 1.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	1.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		1.000

**13. Por la anulación, el 30 de noviembre, del derecho corriente por liquidación del IVA:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
731	Impuesto sobre el valor añadido	35.000	
4330	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por anulación de liquidaciones		35.000

14. Por el pago el 5 de diciembre de las devoluciones de ingresos pendientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
418	Acreedores por devolución de ingresos	3.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		3.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
437	Devolución de ingresos	3.000	
4339	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por devolución de ingresos		3.000

Regularización de derechos a fin de ejercicio

Por los derechos de ejercicios cerrados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4391	Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por insolvencias y otras causas	20.000	
4392	Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por prescripción	2.000	
431	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados		22.000

Por los derechos anulados del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4330	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por anulación de liquidaciones	35.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		35.000

Y por los derechos anulados por devolución de ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4339	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por devolución de ingresos	35.000	
437	Devolución de ingresos		35.000

Y por el cierre del presupuesto de ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	2.825.000	
008	Presupuesto de ingresos: provisiones definitivas		2.825.000

Apartado 2. (Cifras en miles de euros)

Capítulo	Presupuesto definitivo	Derechos reconocidos	Derechos anulados	Derechos reconocidos netos	Recaudación neta	Pendiente cobro
1	1.800	1.800		1.800	1.650	150
2	660	670	38	632	587	45
3	135	120		120	80	40
6	80	60		60	60	-
9	150	150		150	150	-
	2.825	2.800	38	2.762	2.527	235

En cuanto a los derechos de ejercicios cerrados:

Capítulo	Saldo a 1 de enero de N	Derechos cancelados	Recaudado	Saldo a 31 de diciembre de N
XX	64	22	40	2

Ejercicio 2

La entidad pública AA creó, el 1 de enero del ejercicio N, otra entidad pública XYZ para la prestación de una parte concreta de los servicios que tiene encomendados. En dicha fecha, aportó 100.000 euros para el inicio de las actividades y entregó en adscripción, por tiempo indefinido, la quinta planta del edificio en el que se encuentra su sede. El valor contable de dicha planta era de 240.000 euros (600.000 € fue el precio de adquisición hace 15 años y se encuentra amortizado en 360.000 €) y el valor razonable de 375.000 euros. El valor del terreno se considera despreciable y la entidad XYZ considera que la vida útil asignada al edificio por AA es correcta.

El 1 de abril de N, la entidad pública BB, que no tiene ninguna relación de dependencia con las entidades AA y XYZ, cedió gratuitamente a la entidad XYZ un vehículo por un periodo de 6 años. El valor razonable del vehículo en ese momento era de 42.000 euros, había sido adquirido el 1 de abril de N - 2 por 48.000 euros y BB había estimado su vida útil en 8 años.

En el ejercicio N + 1, la entidad pública XYZ (a la que resulta de aplicación el PGCP, aprobado por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril) realiza, entre otras, las siguientes operaciones:

1. El 15 de enero rectifica el saldo inicial de deudores por derechos reconocidos al detectar un error en una liquidación por prestación de servicios realizada en el ejercicio N, disminuyendo la deuda en 4.500 euros.
2. El 1 de julio recibe en su cuenta operativa una subvención de 10.000 euros de otra entidad pública. La subvención se concede para financiar parcialmente los gastos corrientes en los que ha incurrido, durante el primer semestre del ejercicio, relacionados con medidas de lucha contra la despoblación.
3. El 20 de diciembre de N + 1, le fue concedida una subvención de 6.500 euros por la organización de unas jornadas sobre impulso de nuevas tecnologías, dirigidas al público en general, que van a tener lugar los días 1, 2 y 3 de febrero del ejercicio N + 2. Al día siguiente, se recibió el ingreso en la cuenta operativa de la entidad.

Se pide:

1. Contabilizar los asientos que le corresponde realizar a la entidad XYZ en el ejercicio N + 1.
2. Sabiendo que el resultado neto de la entidad XYZ en los ejercicios N y N + 1 ha sido de 32.800 y 30.200 euros de ahorro respectivamente, presentar el detalle

de la masa patrimonial denominada «Patrimonio neto» tal y como figuraría en el estado del balance de situación de las cuentas anuales de la entidad XYZ del ejercicio N + 1.

Solución

Apartado 1

Aunque no se piden los asientos anteriores al ejercicio N + 1, se presentan también ya que forman el saldo de cuentas que es necesario conocer para elaborar el epígrafe correspondiente al patrimonio neto en el balance de situación al cierre del ejercicio N + 1:

Por la aportación patrimonial a la entidad XYZ, el 1 de enero del ejercicio N:

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	100.000	
211	Construcciones (por su valor razonable)	375.000	
1000	Aportación patrimonial dineraria		100.000
1001	Aportación de bienes y derechos		375.000

Por el alta en cuentas, por su valor razonable, del vehículo cedido por otra entidad pública, sin relación de dependencia, siendo el periodo de cesión similar a la vida útil restante del bien (NRV 18.^a y 19.^a):

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	42.000	
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		42.000

Por la amortización a fin de ejercicio del vehículo anterior: $42.000 \times 9 / (6 \times 12) = 5.250$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	5.250	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		5.250



Y por el traspaso del mismo importe de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	5.250	
7530	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización		5.250

Y por la amortización de la 5.^a planta, hay que calcular en primer lugar su vida útil.

Las construcciones suelen amortizarse linealmente.

Entonces: $360.000/15 \text{ años} = 24.000$ de amortización al año.

Vida útil: $600.000/24.000 = 25$ años.

Quedan, por tanto, 10 años de amortización, lo que supone: $375.000/10 = 37.500$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	37.500	
2811	Amortización acumulada de construcciones		37.500

Y al cierre de ejercicio, además de la regularización de las cuentas de gestión de los grupos 6 y 7, hay que proceder también a regularizar las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	42.000	
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		5.250
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		36.750

Puede observarse como en el PGCP-2010 el desglose y grado de detalle de las cuentas relacionadas con las subvenciones es superior y más específico que en el PGC-2007 de la empresa privada.

Operaciones del ejercicio N + 1

1. Por la modificación negativa del saldo inicial de deudores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
431	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados	-4.500	
120	Resultados de ejercicios anteriores		-4.500

2. Por la subvención recibida para gastos corrientes ya devengados en el primer semestre (no es necesario utilizar en este caso una cuenta del subgrupo 13):

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	10.000	
751	Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio		10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	10.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		10.000

3. Por la subvención para gastos que se devengarán en el ejercicio N + 2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	6.500	
941	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		6.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	6.500	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		6.500



Por la amortización a fin de ejercicio del vehículo: $42.000/6 = 7.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	7.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		7.000

Y por el traspaso del mismo importe de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	7.000	
7530	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización		7.000

Y por la amortización de la 5.^a planta: $375.000/10 = 37.500$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	37.500	
2811	Amortización acumulada de construcciones		37.500

Y al cierre de ejercicio, además de la regularización de las cuentas de gestión de los grupos 6 y 7, hay que proceder también a regularizar las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	7.000	
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		7.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	6.500	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
131	Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		6.500

Apartado 2

Según las operaciones registradas anteriormente y los datos proporcionados por el enunciado, el epígrafe que figurará en el balance de situación relativo al patrimonio neto de la entidad será el siguiente:

	Ejercicio N + 1	Ejercicio N
A) Patrimonio neto	569.750	544.550
I. Patrimonio aportado	475.000	475.000
II. Patrimonio generado	58.500	32.800
1. Resultados de ejercicios anteriores	28.300	
2. Resultado del ejercicio	30.200	32.800
IV. Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados	36.250	36.750

Ejercicio 3

Una entidad local navarra presenta los siguientes estados contables a 31 de diciembre del ejercicio N (en euros):

Estado del remanente de tesorería	Año N
+ Derechos pendientes de cobro	32.040.657
+ Presupuesto de ingresos. Ejercicio corriente	9.069.509
+ Presupuesto de ingresos. Ejercicios cerrados	37.082.416
+ Ingresos extrapresupuestarios	2.416.900





Estado del remanente de tesorería	Año N
▶	
+ Reintegros de pagos	124
- Derechos de difícil recaudación	16.493.910
- Ingresos pendientes de aplicación	34.382
- Obligaciones pendientes de pago	43.011.774
+ Presupuesto de gastos. Ejercicio corriente	25.955.125
+ Presupuesto de gastos. Ejercicios cerrados	9.608.477
+ Devoluciones de ingresos	129.624
- Gastos pendientes de aplicación	6.376
+ Gastos extrapresupuestarios	7.324.924
+ Fondos líquidos de tesorería	38.726.440
+ Desviaciones financiación acumuladas negativas	0
= Remanente de tesorería total	27.755.323
Remanente de tesorería por gastos con financiación afectada	244.676
Remanente de tesorería por recursos afectados	18.140.355
Remanente de tesorería para gastos generales	9.370.292
Estado del resultado presupuestario	Año N
Derechos reconocidos netos	194.577.360
Obligaciones reconocidas netas	196.940.228
Resultado presupuestario	-2.362.868
Ajustes	
Desviación financiación positiva	350.760
Desviación financiación negativa	289.997



Estado del resultado presupuestario	Año N
▶	
Gastos financiados con remanente de tesorería	9.057.551
Resultado de las operaciones comerciales	0
Resultado presupuestario	6.633.920

En diciembre del año N, el interventor de la entidad se da cuenta de que ha olvidado contabilizar las siguientes operaciones:

1. En ese ejercicio se ha tramitado un expediente de enajenación de una parcela mediante subasta pública. El bien tiene naturaleza patrimonial y está inventariado con un valor de 121.424 euros.

Con fecha 15 de junio mediante acuerdo de pleno, se convoca pública subasta, se declara la alienabilidad del bien y se aprueba el pliego de condiciones. El valor de salida de la subasta, justificado con informe técnico de tasación externo, es de 217.486 euros (IVA excluido). En dicho importe está incluido el coste de las obras de urbanización exterior, que ascienden a 105.917 euros.

Una vez recibidas las actas de la mesa de contratación, el pleno mediante acuerdo de fecha 17 de octubre adjudica la subasta por un importe de 223.788 euros más 21 % IVA.

El 30 de octubre se formaliza el contrato y se abona el importe acordado. Se gira recibo con la operación.

2. Durante el ejercicio N se reconocen y pagan obligaciones del proyecto de inversión A por importe de 1.000.000 de euros. En relación con el mismo proyecto, tampoco se ha contabilizado el ingreso en la cuenta corriente de 650.000 euros efectuado por el Gobierno de Navarra por la subvención concedida para la realización de la obra.

Información del proyecto A

La entidad está ejecutando un proyecto de inversión A «Construcción de un parque destinado al uso general» con la siguiente previsión de gastos:

- Año N – 1: 500.000 euros.
- Año N: 1.200.000 euros.



Para la financiación del proyecto el Gobierno de Navarra se comprometió a conceder una subvención del 75 % según el plan siguiente:

- Año N – 1: 375.000 euros.
- Año N: 900.000 euros.

La entidad tiene previsto financiar el 25 % restante con cargo al remanente de tesorería para gastos generales.

En el ejercicio N – 1 se reconocieron y pagaron obligaciones con cargo a este proyecto por importe de 700.000 euros y se recibieron 300.000 euros de subvención. El Gobierno de Navarra reitera su compromiso de financiación del 75 %.

El presupuesto del ejercicio N recoge una partida con el proyecto A que cuenta con un crédito inicial de 900.000 euros y unas modificaciones financiadas con remanente de tesorería para gastos generales por importe de 300.000 euros, resultando un crédito total disponible de 1.200.000 euros. La partida conforma una bolsa de vinculación.

Se pide:

1. Registrar las operaciones anteriores.
2. Recalcular los estados contables proporcionados utilizando las hojas proporcionadas.

Solución

Apartado 1

1. Por la enajenación de la parcela

La alteración de la calificación jurídica de la parcela vendida no supone reflejo contable.

Por otra parte, se supone que el coste de las obras de urbanización, que ahora se recupera en el precio de salida de la licitación, ya está contabilizado (el enunciado no lo menciona entre las operaciones pendientes), pero nada se indica sobre si el importe de dichas obras se ha capitalizado como mayor valor del terreno. Dado su importe (105.917 €) y el valor contable del terreno (121.424), es poco probable, aunque posible, que el coste de las citadas obras esté incluido en el valor contable. A continuación se contemplan las dos posibilidades.



30 de octubre de N

Por la formalización del contrato de la venta de la parcela, en el supuesto de que el coste de las obras se encuentre incluido en el valor en libros de la misma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	223.788	
210	Terrenos y bienes naturales		121.424
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		102.364

El asiento por la venta, en el caso de que el importe de las obras se hubiera registrado en cuentas de gestión (grupo 6), recogerá como *otros ingresos* la recuperación del coste de las obras, ya que de esta forma el resultado de la enajenación de la parcela se valora correctamente por la diferencia entre su precio de venta (excluida la recuperación del gasto de las obras) y su valor inventariado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	223.788	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	3.553	
210	Terrenos y bienes naturales		121.424
777	Otros ingresos		105.917

Por el IVA repercutido en la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
440	Deudores por IVA repercutido	46.995	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		46.995

Y por el cobro del total:

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	270.783	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		223.788
440	Deudores por IVA repercutido		46.995

En cuanto al destino de estos recursos el artículo 24 de la Ley Foral 2/1995, de Haciendas Locales de Navarra, establece que: «Los ingresos procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos que tengan la consideración de patrimoniales no podrán destinarse a la financiación de gastos corrientes».

En un contexto más general, en cuanto al ámbito espacial de aplicación y fecha de su entrada en vigor, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, determina:

CAPÍTULO II

Ingresos de derecho privado

Artículo 3. *Definición.*

[...] 4. Tendrán también la consideración de ingresos de derecho privado el importe obtenido en la enajenación de bienes integrantes del patrimonio de las entidades locales como consecuencia de su desafectación como bienes de dominio público y posterior venta.

Artículo 5. *Limitación de destino.*

Los ingresos procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos que tengan la consideración de patrimoniales no podrán destinarse a la financiación de gastos corrientes.

Artículo 191. *Cierre y liquidación del presupuesto.*

[...] 2. La cuantificación del remanente de tesorería deberá realizarse teniendo en cuenta los posibles ingresos afectados.

Las dos normativas coinciden en su contenido: la no disponibilidad de los recursos obtenidos procedentes de esta operación de capital para la financiación de gasto corriente.

No obstante, el Decreto Foral 270/1998 que desarrolla la anteriormente citada 2/1995, de Haciendas Locales de Navarra en materia de presupuesto y gasto público, presenta un mayor grado de desglose en el modelo del remanente de tesorería, incluyendo en su artículo 100 un

epígrafe que no se encuentra en el modelo de la Instrucción de Contabilidad de la Administración Local de 2013 y que aparece en los datos proporcionados por el enunciado: «Remanente de tesorería por la existencia de recursos afectados».

Artículo 95. Estructura del remanente de tesorería total.

1. En el supuesto de que existan gastos con financiación afectada o recursos afectados no aplicados, el remanente de tesorería total deberá desglosarse:

- a) Remanente de tesorería por la existencia de gastos con financiación afectada.
- b) Remanente de tesorería por la existencia de recursos afectados.
- c) Remanente de tesorería para gastos generales.

Artículo 100. El remanente de tesorería por la existencia de recursos afectados.

El presente remanente de tesorería estará constituido por la suma de los recursos afectados que aún no se han materializado en proyectos de gastos a financiar, constituyendo una afectación o destino genérico no concretado. Por lo tanto, solo puede ser positivo o nulo.

De acuerdo con todo lo anterior, en los cuadros que se presentan en el próximo apartado se tendrá en cuenta la citada estructura en el modelo revisado para el remanente de tesorería.

2. Proyecto de gasto con financiación afectada

Por el reconocimiento y pago de las obligaciones reconocidas del proyecto de inversión A y puesto que el enunciado no indica que estén pendientes las fases A y D previas, por lo cual se suponen ya contabilizadas, los asientos serán los siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Infraestructuras en curso	1.000.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		1.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	1.000.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		1.000.000

Y por el ingreso de la subvención afectada a la inversión A, suponiendo que no se ha contabilizado tampoco el devengo de la misma (el enunciado indica que no se ha contabilizado el ingreso en la cuenta bancaria, esto es, el cobro):

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	650.000	
940	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		650.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	650.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		650.000

Y por el cierre de la cuenta 940:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	650.000	
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		650.000

Teniendo en cuenta que se trata de un proyecto de gasto con financiación afectada, se calcula el correspondiente coeficiente¹ de financiación:

$$\text{El porcentaje de financiación inicial es: } \frac{375 + 900}{500 + 1.200} = 0,75 (= 75 \%)$$

A partir de este porcentaje, se pueden calcular las desviaciones de financiación, tanto del ejercicio N como las acumuladas:

¹ Aunque el término «coeficiente» es el que utiliza habitualmente, hubiera sido más correcto utilizar el de «porcentaje», pues de eso trata. Se puede comprobar que la definición de «coeficiente», en sus múltiples acepciones, que figura en cualquier diccionario no se corresponde con el del uso (y su forma de cálculo) que se le da aquí. En cualquier caso, su empleo está generalizado y es un poco tarde ya para cambiarlo. Algo similar a lo que ocurre con el concepto de «coste amortizado» en la valoración de activos y pasivos financieros o el de número «real» en análisis matemático.

Desviaciones de financiación	Imputables al ejercicio		Acumuladas	
	Positivas	Negativas	Positivas	Negativas
Ejercicio N – 1				
300.000 – 0,75 × 700.000		225.000		225.000
Ejercicio N				
650.000 – 0,75 × 1.000.000		100.000		325.000

Al no haberse modificado el coeficiente o porcentaje de financiación, las desviaciones acumuladas pueden calcularse simplemente sumando algebraicamente las anuales.

En cuanto al ajuste en el resultado presupuestario relativo a los créditos financiados con remanente de tesorería no afectado, el citado ajuste debe realizarse por la parte efectivamente utilizada de dicho remanente.

La situación del presupuesto del proyecto es la siguiente:

Partida presupuestaria	Presupuesto ejercicio N			
	Crédito inicial	Modificaciones	Crédito definitivo	Obligaciones reconocidas
Capítulo 6 – Proyecto A	900.000	300.000	1.200.000	1.000.000

Del remanente de tesorería incorporado mediante modificación presupuestaria solo se han utilizado 100.000 euros, ya que el crédito inicial financia 900.000 euros del importe de 1.000.000 ejecutado. El ajuste que se presentará en el cálculo del resultado presupuestario corresponde al remanente de tesorería efectivamente utilizado, no al incorporado, pues bien puede ocurrir que, por diversas circunstancias, no se ejecute en su totalidad, como en este caso.

Apartado 2

De acuerdo con todo lo anterior, los estados contables ajustados, partiendo de los que presenta el enunciado², son los siguientes:

² Tal y como se ha comentado antes, los estados contables que presenta el enunciado están adaptados a la normativa aplicable en Navarra, según lo establecido en los Decretos Forales 270 y 272 de 1998. Este último, que regula la contabilidad en la Administración local en Navarra, está basado, con algunos



Estado del remanente de tesorería	Ejercicio N		
	Importes antes de ajustes	Ajustes por operaciones no contabilizadas	Importes ajustados
+ Derechos pendientes de cobro	32.040.657		32.040.657
+ Presupuesto de ingresos. Ejercicio corriente	9.069.509		9.069.509
+ Presupuesto de ingresos. Ejercicios cerrados	37.082.416		37.082.416
+ Ingresos extrapresupuestarios	2.416.900		2.416.900
+ Reintegros de pagos	124		124
- Derechos de difícil recaudación	16.493.910		16.493.910
- Ingresos pendientes de aplicación	34.382		34.382
- Obligaciones pendientes de pago	43.011.774		43.011.774
+ Presupuesto de gastos. Ejercicio corriente	25.955.125		25.955.125
+ Presupuesto de gastos. Ejercicios cerrados	9.608.477		9.608.477
+ Devoluciones de ingresos	129.624		129.624
- Gastos pendientes de aplicación	6.376		6.376
+ Gastos extrapresupuestarios	7.324.924	46.995	7.371.919
+ Fondos líquidos de tesorería	38.726.440	-79.217	38.647.223
+ Desviaciones financiación acumuladas negativas	0	325.000	325.000
= Remanente de tesorería total	27.755.323	198.788	27.954.111
Remanente de tesorería por gastos con financiación afectada	244.676		244.676
Remanente de tesorería por recursos afectados	18.140.355	223.788	18.364.143
Remanente de tesorería para gastos generales	9.370.292		9.345.292

cambios, en la Orden de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, ya derogada. A su vez, esta orden, en cuanto a su plan de cuentas, estaba basada en el también derogado Plan General de Contabilidad de 1973 (Decreto 530/1973, de 22 de febrero).

Estado del resultado presupuestario	Ejercicio N		
	Importes antes de ajustes	Ajustes por operaciones no contabilizadas	Importes ajustados
Derechos reconocidos netos	194.577.360	873.788	195.451.148
Obligaciones reconocidas netas	196.940.228	1.000.000	197.940.228
Resultado presupuestario	-2.362.868		-2.489.080
Ajustes			
Desviaciones de financiación positivas	350.760		350.760
Desviaciones de financiación negativas	289.997	100.000	389.997
Gastos financiados con remanente tesorería no afectado	9.057.551	100.000	9.157.551
Resultado de las operaciones comerciales	0		0
Resultado presupuestario ajustado	6.633.920		6.707.708

Ejercicio 4

La sociedad pública XYZ presenta el siguiente balance a 1 de enero del año N (en euros):

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Activo no corrientes	30.000	Fondos propios	50.000
Otros activos corrientes	8.400	Pasivos no corrientes	12.000
Tesorería	34.000	Pasivos corrientes	10.400
Total activo	72.400	Total patrimonio neto y pasivo	72.400

Durante el año N ocurren los siguientes hechos (que no están incluidos en las cifras del balance anterior):



1. El 1 de enero del año N adquirió 26.000 dólares cuando el euro cotizaba a 1,3 dólares y los depositó en una cuenta corriente que devenga un 2 % anual. A 31 de diciembre del año N el euro cotiza a 1,4 dólares.
2. El importe neto de la cifra de negocios asciende a 166.000 euros, de los cuales ha cobrado 162.600 euros.
3. Cobra recibos pendientes de ejercicios anteriores por un total de 4.200 euros.
4. Compra existencias por un total de 120.000 euros que paga en un 95 %.
5. Se pagan deudas con proveedores del ejercicio anterior por un total de 8.400 euros.
6. La variación de existencias acaba siendo positiva en 600 euros.
7. Se han producido diversos gastos financieros devengados que alcanzan los 700 euros de los cuales se satisfacen 400.
8. Los gastos de personal devengados y satisfechos ascienden a 20.000 euros.
9. El resto de gastos de explotación devengados suponen 13.000 euros de los cuales se dejan a deber 1.000 euros.
10. Se produce un incremento del valor de un activo disponible para la venta por un total de 400 euros.
11. Se pagan dividendos por un total de 2.400 euros.
12. Se adquiere inmovilizado por un importe de 2.000 euros que son abonados en su totalidad.
13. Las amortizaciones practicadas durante el ejercicio ascienden a 5.000 euros.
14. El pago por el impuesto sobre beneficios asciende a 1.980 euros.

Se pide:

1. Elaborar la cuenta de pérdidas y ganancias del año N.
2. Elaborar el estado de flujos de efectivo del año N.

Solución

Apartado 1

Se presenta en primer lugar la cuenta y después la justificación de las cifras que la componen.

Cuenta de pérdidas y ganancias		
A) OPERACIONES CONTINUADAS	Ejercicio N	Notas
1. Importe neto de la cifra de negocios	166.000	
a) Ventas	166.000	1
4. Aprovisionamientos	-119.400	
a) Consumo de mercaderías	-119.400	2
6. Gastos de personal	-20.000	
a) Sueldos, salarios y asimilados	-20.000	3
7. Otros gastos de explotación	-13.000	
a) Servicios exteriores	-13.000	4
8. Amortización del inmovilizado	-5.000	5
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 4 + 6 + 7 + 8)	8.600	
13. Ingresos financieros	371,43	
b.2) De terceros	371,43	6
14. Gastos financieros	-700	
b) Por deudas con terceros	-700	7
16. Diferencias de cambio	-1.428,57	8
A.2) RESULTADO FINANCIERO (13 + 14 + 16)	-1.757,14	
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1 + A.2)	6.842,86	
18. Impuesto sobre el beneficio	-1.980	9
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3 + 18)	4.862,86	
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4 + 19)	4.862,86	

La justificación de los diferentes importes, indicando los apartados del enunciado donde se encuentran los datos y los cálculos necesarios, en su caso, es la siguiente:

1. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 2.
2. Consumo de mercancías = Compras (apartado 4) – Aumento de existencias (apartado 6).
3. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 8.
4. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 9.
5. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 13.
6. Los ingresos financieros proceden del contravalor, al cierre de ejercicio, de los intereses devengados por el depósito en cuenta corriente, remunerado al 2 %:
 - $26.000 \text{ USD} \times 2 \% = 520 \text{ USD}$.
 - $520 \text{ USD} \times 1 \text{ euro}/1,4 \text{ USD} = 371,43 \text{ euros}$.
7. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 7.
8. Las diferencias de cambio corresponden a la variación en el contravalor del depósito de 26.000 USD debida a la variación en el tipo de cambio:
 - $26.000 \text{ USD} \times 1 \text{ euro}/1,3 \text{ USD} = 20.000 \text{ euros}$
 - $26.000 \text{ USD} \times 1 \text{ euro}/1,4 \text{ USD} = 18.571,43 \text{ euros}$
 - Diferencia de cambio = $20.000 - 18.571,43 = 1.428,57 \text{ euros}$ (negativa)
9. El impuesto sobre el beneficio pagado (apartado 14) se ha interpretado como el devengado en el propio ejercicio N, ya que, según indica expresamente el enunciado, los hechos del ejercicio N no tienen relación con las cifras incluidas en el balance de apertura a 1 de enero de N, por lo que queda excluida la posibilidad de haber pagado un importe devengado el ejercicio anterior (aunque lo habitual sea pagar el impuesto en el ejercicio posterior al de su devengo contable).

Apartado 2

Al igual que en el caso anterior, se presenta después la justificación de las cifras:

Estado de flujos de efectivo		
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN	Ejercicio N	
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos	6.842,86	1





Estado de flujos de efectivo		
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN	Ejercicio N	
▶		
2. Ajustes del resultado	6.757,14	
a) Amortización del inmovilizado	5.000	2
g) Ingresos financieros	-371,43	3
h) Gastos financieros	700	4
i) Diferencias de cambio	1.428,57	5
3. Cambios en el capital corriente	-1.200	
a) Existencias	-600	6
b) Deudores y otras cuentas a cobrar	800	7
d) Acreedores y otras cuentas a pagar	-1.400	8
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación	-2.008,57	
a) Pagos de intereses	-400	9
c) Cobros de intereses	371,43	10
d) Pagos por impuesto sobre beneficios	-1.980	11
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (1 + 2 + 3 + 4)	10.391,43	
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		
6. Pagos por inversiones	-2.000	
c) Inmovilizado material	-2.000	12
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (6)	-2.000	
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN		
11. Pagos por dividendos	-2.400	
a) Dividendos	-2.400	13
▶		



Estado de flujos de efectivo

▶		
12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (11)	-2.400	
D) EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO	-1.428,57	14
E) AUMENTO NETO DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (5 + 8 + 12 + D)	4.562,86	
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio	34.000	15
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio	38.562,86	16

La justificación de los diferentes importes, indicando los apartados del enunciado donde se encuentran los datos y los cálculos necesarios, en su caso, es la siguiente:

1. Se obtiene de la cuenta de pérdidas y ganancias directamente.
2. Se obtiene de la cuenta de pérdidas y ganancias directamente.
3. Se obtiene de la cuenta de pérdidas y ganancias directamente.
4. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 7. El ajuste corresponde al importe devengado, que es el que figura en la cuenta de pérdidas y ganancias.
5. Se obtiene de la cuenta de pérdidas y ganancias directamente.

Conviene observar que en el apartado A.2, «Ajustes al resultado» (referencias 2, 3, 4 y 5), hay que ajustar los mismos importes que figuran en la cuenta de pérdidas y ganancias si no suponen cobros o pagos.

6. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 6.
7. Se corresponde con:
 - Ingresos no cobrados: $166.000 - 162.600 = 3.400$ (menor cobro).
 - Cobros de ejercicios anteriores: 4.200 (mayor cobro).
 - Total: $4.200 - 3.400 = 800$ (ajuste positivo).
8. Se corresponde con:
 - Compras no pagadas: 5% de $120.000 = 6.000$ (menor pago).
 - Pagos a proveedores de ejercicio anterior: 8.400 (mayor pago).



- Gastos de explotación pendientes de pago: 1.000 (menor pago).
 - Total: $8.400 - 6.000 - 1.000 = 1.400$ (ajuste negativo).
9. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 7.
 10. Se obtiene de la cuenta de pérdidas y ganancias directamente. Es importante observar que estos ingresos figuran en el importe de la tesorería final cuya variación respecto de la inicial hay que justificar. Si estos ingresos hubieran sido obtenidos por cualquier inversión financiera no incluida en los fondos líquidos al cierre del ejercicio, no se habrían incluido en el estado de flujos de efectivo si no hubieran sido cobrados.
 11. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 14.
 12. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 12.
 13. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 11.
 14. Se obtiene de la cuenta de pérdidas y ganancias directamente
 15. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el balance inicial.
 16. Los movimientos y la justificación del saldo final de la tesorería son los siguientes:

Concepto/Referencia	Tesorería	
	Cobros	Pagos
Saldo inicial	34.000	
1		20.000
2	162.600	
3	4.200	
4		114.000
5		8.400
7		400
8		20.000
9		12.000
11		2.400





Concepto/Referencia	Tesorería	
	Cobros	Pagos
▶		
12		2.000
14		1.980
	200.800	181.180
Saldo final, euros	19.620	
Contravalor saldo final USD (1)	18.942,86	
Tesorería total al cierre de N, euros	38.562,86	

(1) $26.000 \text{ USD} \times 1,02 \times (1 \text{ €}/1,40 \text{ USD}) = 18.942,86 \text{ euros}$, o, también: $18.571,43 \text{ euros} + 371,43 \text{ euros} = 18.942,86 \text{ euros}$.

Por último, cabe comentar que el apartado 10 del enunciado (incremento de valor de activo financiero calificado como disponible para la venta según la clasificación en el PGC anterior a la modificación de enero de 2021) no se ha tenido en cuenta en pérdidas y ganancias, ya que no se trata de un ingreso realizado, sino únicamente reconocido en el estado de cambios en el patrimonio neto. Tampoco ha supuesto ningún movimiento en la tesorería por lo cual tampoco se ha considerado en el estado de flujos de efectivo.