



Supuestos propuestos en la oposición para Auditor de la Cámara de Comptos de Navarra

Fernando Vallejo Torrecilla

Licenciado en Ciencias Empresariales

(Supuestos propuestos en la oposición para Auditor de la Cámara de Comptos de Navarra, convocada por Resolución de 1 de junio de 2021 [BON de 24 de junio]).

Sumario

- Ejercicio 1. Contabilidad pública.** Operaciones diversas relativas al área de compras de un organismo autónomo, presentación de diversos estados financieros y presupuestarios.
- Ejercicio 2. Contabilidad financiera.** Operaciones diversas de una sociedad anónima pública relativas a subvenciones, préstamo a interés cero, condonación de deudas, deterioro en cartera de participación y plan de retribuciones a largo plazo. Presentación del estado de cambios en el patrimonio neto.
- Ejercicio 3. Contabilidad pública.** Elaboración de diversos cuadros de información presupuestaria relativos a una entidad local a partir de su presupuesto y diversas operaciones que realiza.



Ejercicio 1

El Servicio Navarro de Salud-Osasunbidea (SNS-O) gestiona los almacenes de material de laboratorio de los diferentes hospitales con un sistema informático que desarrolla las siguientes funciones en cada uno de ellos:

- Realiza los pedidos de material a los proveedores, a los precios establecidos en los correspondientes acuerdos o en las tarifas oficiales, según los casos.
- Registra las entradas en el almacén del material correspondientes a los pedidos realizados, así como las salidas de material solicitado por el laboratorio, manteniendo actualizado el inventario, que utiliza el sistema FIFO para la salida de existencias.
- Cuando se recibe la factura, verifica que se corresponde con artículos recibidos, y que las condiciones económicas son conformes a las señaladas en el pedido, informando al gestor de que procede reconocer la obligación presupuestaria de pago. Debe señalarse que los proveedores emiten la factura en formato electrónico y la envían al Registro de Facturas del Gobierno de Navarra, que es un sistema informático que recibe todas las facturas dirigidas a los diferentes órganos de la Administración de la Comunidad Foral y las dirige automáticamente a los gestores. El Registro de Facturas registra la fecha de entrada de la factura como inicio del cómputo de plazo de pago, de acuerdo con lo que establece la normativa en este aspecto.

A partir de octubre de 2020, se empieza a utilizar una determinada clase de reactivos en análisis de determinaciones COVID, cuyo precio unitario es de 20 euros. El Estado ha realizado una aportación no reintegrable de 500.000 euros para la compra de estos reactivos, recibida en diciembre de 2020 y realiza también otra aportación por otros 500.000

euros con la misma finalidad en mayo de 2021. El Servicio Navarro de Salud deberá cubrir con sus propios recursos las necesidades de reactivos que pudieran surgir por encima de dicho importe.

Se tiene la siguiente información referida a los años 2020 y 2021:

Año 2020

Se adquieren 8.000 unidades, a 20 euros cada una. Se reciben todas las unidades y se reconoce la obligación correspondiente a 7.000 unidades, quedando el resto pendiente para ser aplicadas al presupuesto 2021. De las obligaciones reconocidas en 2020, quedan pendientes de pago 2.000 unidades. Todas las operaciones que quedan pendientes al terminar 2020 se pagan en 2021.

El laboratorio consume 2.000 unidades en la realización de las determinaciones solicitadas.

Año 2021

- Pedidos realizados: 63.000 unidades.
- Unidades recibidas: 60.000 unidades.
- Facturas recibidas: 58.000 unidades. De ellas, se han reconocido obligaciones para 55.000 unidades, pagándose íntegramente.
- Unidades consumidas por el laboratorio: 63.000 unidades.

Además, a lo largo del año se han dado las siguientes situaciones:

- Se han devuelto 1.500 unidades ya pagadas. El proveedor solicita, y se acepta, realizar el abono con un descuento en la siguiente factura, de manera que no haya flujo de caja.
- Las condiciones de compra establecen que, una vez alcanzado el nivel de 40.000 unidades adquiridas, el proveedor aplica un *rappel* del 5 % sobre el importe correspondiente a esas unidades. El proveedor incluye ese importe en una de las facturas pagadas en 2021.

Las comprobaciones del inventario al cierre de los dos ejercicios (2020 y 2021) no han reflejado diferencias entre las cifras que aporta el sistema informático y el recuento manual.

Se pide:

1. Realizar los asientos contables correspondientes a las operaciones ocurridas en los ejercicios 2020 y 2021.
2. Señalar el impacto de las operaciones en el balance y en el resultado presupuestario ajustado de los ejercicios 2020 y 2021.

Solución

Comentarios previos a la resolución de este ejercicio

Este ejercicio presenta un resumen de operaciones efectuadas por el SNS-O relativas a su área de compras. El planteamiento es global, sin un orden cronológico preciso, y referido al conjunto de operaciones realizadas por el citado organismo a lo largo de dos ejercicios consecutivos: 2020 y 2021. En consecuencia, la resolución propuesta no puede alcanzar, como es lógico, un mayor grado de orden y precisión que el que proporciona el enunciado.

Por otra parte, es importante resaltar que estas operaciones, aun guardando similitud con las de una empresa privada (en lo relativo a compras, *rappels* y devoluciones) no suponen la calificación de estas como operaciones comerciales a efectos presupuestarios (lo que supondría la utilización de cuentas específicas, previstas en el Plan General de Contabilidad Pública –PGCP-2010– para este tipo de operaciones), dado que el objetivo del SNS-O es la prestación de servicios sanitarios, no la compraventa de reactivos.

Como consecuencia de lo anterior, y a lo largo de la resolución propuesta, se irán estableciendo diversas hipótesis en algunos puntos, necesarias por otra parte, ya que en el enunciado no se especifica nada relativo a:

- La incidencia del IVA.
- Con relación a la subvención, no se especifica si cubre una parte del coste unitario de cada reactivo adquirido o el total, pues el traspaso a resultados difiere en un caso u otro.
- La posibilidad (lógica) de devengar un segundo *rappel* una vez alcanzado por segunda vez un volumen de 40.000 unidades compradas. No tiene mucho sentido devengar un *rappel* únicamente sobre las 40.000 primeras unidades si se compran posteriormente otras 40.000 adicionales o más.
- Sobre la devolución de compras, no se indica si la compensación se ha producido ya en alguna factura del ejercicio 2021, o queda pendiente a fin de dicho ejercicio.

Todas las cifras (excepto las de unidades físicas) están expresadas en euros.

Ejercicio 2020

1. Contabilización de las operaciones

Por la subvención recibida del Estado en diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	500.000	
941	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		500.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	500.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		500.000

Se va a prescindir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en las operaciones que figuran a continuación.

Por la reserva de crédito, previa a la licitación, para la adquisición de 8.000 unidades, a 20 euros cada una:

Código	Cuenta	Debe	Haber
030	Créditos disponibles	160.000	
031	Créditos retenidos para gastar		160.000

Y por las fases A y D:

Código	Cuenta	Debe	Haber
031	Créditos retenidos para gastar	160.000	
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados		160.000
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados	160.000	
005	Presupuesto de gastos: gastos comprometidos		160.000

Y por la adquisición de las 8.000 unidades y la fase de reconocimiento de la obligación relativa a 7.000 unidades:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos	160.000	
441	Deudores por ingresos devengados	8.000	
609	<i>Rappels</i> por compras		8.000
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		140.000
413	Acreedores por operaciones devengadas		20.000

En el asiento anterior se ha considerado el devengo no presupuestario del *rappel* devengado por las 8.000 unidades compradas, ya que cumple con la definición de activo establecida en el marco conceptual del PGCP, pues su valoración es fiable y la empresa tiene el control sobre las compras que lo causan. Es decir, el *rappel* se devenga contablemente (aunque aún no sea exigible al proveedor ni tenga reflejo presupuestario) por las 40.000 primeras unidades adquiridas, conforme se van adquiriendo, y siempre que no existan dudas razonables sobre el cumplimiento de las condiciones para obtener el *rappel*.

Su imputación presupuestaria tendrá lugar en el ejercicio próximo, cuando se alcance el volumen de compras requerido en el contrato, de ahí su inclusión en la cuenta de carácter no presupuestario 441, aunque se podría haber utilizado una subcuenta con denominación específica, 4410, «Deudores por *rappels* devengados», o similar.

Dicho *rappel* supone un 5% del coste unitario de adquisición, es decir, $0,05 \times 20 = 1$ euro por unidad adquirida. El importe de entrada en inventario de estas unidades se realizará, en consecuencia, por $20 - 1 = 19$ euros.

La cuenta 602 se ha debitado por el importe correspondiente a las unidades adquiridas y recibidas, con independencia de su imputación al presupuesto.

Han quedado pendientes de aplicación al presupuesto 1.000 unidades (20.000 €). Se han contabilizado por el importe al que son facturadas, 20 euros por unidad, sin perjuicio de que, posteriormente, una vez alcanzado el volumen requerido de compras, se descuenta el *rappel* correspondiente.

En virtud del principio de no compensación, no se han descontado los 8.000 euros, del *rappel* contablemente devengado, del saldo de la cuenta 413.



Por el pago de las obligaciones reconocidas correspondientes a $7.000 - 2.000 = 5.000$ unidades:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	100.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		100.000

Operaciones de regularización al cierre del ejercicio 2020

a) Inventario final

Puesto que se han adquirido 8.000 unidades y se han consumido 2.000, hay que dar de alta en el inventario $6.000 \text{ unidades} \times 19 = 114.000$ euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
325	Materiales diversos	114.000	
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		114.000

El criterio FIFO para la valoración de las existencias no se aplica ahora, ya que todas las unidades han sido adquiridas al mismo precio.

El consumo de materiales, en unidades, es el siguiente:

	2020
Inventario inicial	0
Compras netas	8.000
Compras	8.000
Devoluciones	0
Consumo	2.000
Inventario final	6.000

Valoración del consumo:

Cuenta	Concepto	Importe
325	Inventario inicial	0
-	Compras netas	152.000
602	Compras	160.000
609	Rappels	8.000
608	Devoluciones	0
325	Inventario final	114.000
-	Consumo	38.000

b) Traspaso de la subvención al resultado del ejercicio

Puesto que la subvención se concede para la adquisición de reactivos (para el consumo de estos), la imputación de la subvención a ingresos se realizará en función del coste de las unidades consumidas. En 2020 dichas unidades han supuesto un coste de $2.000 \times \times 19 = 38.000$ euros. No sería consistente traspasar como ingreso un importe de $2.000 \times 20 = 40.000$ euros, ya que el *rappel* incide en el coste unitario y las subvenciones para gastos se deben imputar en función del gasto realizado (norma de registro y valoración –NRV– 18.^a PGCP), esto es, el consumo en este caso (sin perjuicio de que los reactivos no consumidos queden como existencia final en el activo del balance).

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	38.000	
754	Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio		38.000

c) Regularización de las cuentas de gestión (grupos 6 y 7)

c.1) Por las cuentas de ingresos y menores gastos (cuentas de gestión acreedoras)

Código	Cuenta	Debe	Haber
609	Rappels por compras	8.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos	114.000	
754	Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio	38.000	
129	Resultado del ejercicio		160.000

c.2) Por las cuentas de gastos y menores ingresos (cuentas de gestión deudoras)

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	160.000	
602	Compras de otros aprovisionamientos		160.000

d) Regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9

Código	Cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	500.000	
841	Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		38.000
131	Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		462.000

2. Reflejo en el balance de las operaciones anteriores

Suponemos que el enunciado se refiere al balance de situación final.

Los saldos finales en las cuentas por las operaciones anteriores son los siguientes:

Balance de situación a 31-12-2020			
Activo		Patrimonio neto y pasivo	
325	114.000	129	0





Balance de situación a 31-12-2020

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
▶			
441	8.000	131	462.000
571	400.000	400	40.000
		413	20.000
	522.000		522.000

3. Resultado presupuestario ajustado

La financiación que supone la subvención del Estado está afectada a la adquisición de los reactivos, por lo cual se tendrá en cuenta su carácter anticipado, en el importe correspondiente, a fin de correlacionar o sincronizar el gasto presupuestario con el ingreso afectado a dicho gasto. En este caso, el desfase o desviación de financiación se calculará en función del gasto presupuestario, no del consumo contable, como se hizo antes.

Derechos reconocidos en el ejercicio y afectados a la adquisición de reactivos: 500.000.

Obligaciones reconocidas en el ejercicio por dicho concepto: 140.000.

Exceso de financiación afectada (desviación de financiación positiva): $500.000 - 140.000 = 360.000$.

Resultado presupuestario	Ejercicio 2020
Derechos reconocidos netos	500.000
Obligaciones reconocidas netas	-140.000
Resultado presupuestario	360.000
Desviación de financiación positiva	-360.000
Resultado presupuestario ajustado	0

Ejercicio 2021

1. Contabilización de las operaciones

Por el importe pendiente de imputar al presupuesto en el ejercicio 2020:

Código	Cuenta	Debe	Haber
030	Créditos disponibles	20.000	
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados		20.000
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados	20.000	
005	Presupuesto de gastos: gastos comprometidos		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
413	Acreedores por operaciones devengadas	20.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		20.000

Y por el pago de todo lo pendiente, incluidas las 2.000 unidades adquiridas en 2020:

Código	Cuenta	Debe	Haber
401	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados	40.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	20.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		60.000

Por la subvención recibida del Estado, en mayo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	500.000	
941	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		500.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	500.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		500.000

Por los pedidos realizados de 63.000 unidades, a 20 euros cada una, realizando la oportuna reserva de crédito, considerando el *rappel*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
030	Créditos disponibles	1.220.000	
031	Créditos retenidos para gastar		1.220.000

El importe consignado en el asiento anterior, 1.220.000, corresponde a 63.000 unidades a 20 euros cada una menos los 40.000 euros a compensar por el *rappel* del ejercicio anterior: $63.000 \times 20 - 40.000 = 1.220.000$. Se está resolviendo bajo la hipótesis de que el *rappel* no se vuelve a devengar una vez alcanzado el volumen requerido contractualmente de 40.000 unidades con las siguientes 40.000 adquiridas.

Y por las fases A y D de estas 63.000 unidades:

Código	Cuenta	Debe	Haber
030	Créditos retenidos para gastar	1.220.000	
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados		1.220.000
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados	1.220.000	
005	Presupuesto de gastos: gastos comprometidos		1.220.000

En cuanto a las compras realizadas, se van a contabilizar, en primer lugar, las 32.000 primeras unidades compradas, pues con esa cifra y las 8.000 del año anterior, se alcanza ya el volumen necesario de 40.000 unidades para deducir el importe del *rappel*.

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos	640.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
441	Deudores por ingresos devengados		8.000
609	<i>Rappels</i> por compras		32.000
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		600.000

Y por el pago de estas unidades:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	600.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		600.000

Las $60.000 - 32.000 = 28.000$ unidades posteriormente recibidas, se van a contabilizar a 20 euros por unidad, entendiéndose que no se vuelve a devengar un nuevo *rappel* con ellas, tal y como ya se ha comentado. Aunque podía haberse realizado en un asiento aparte, también se ha tenido en cuenta y descuenta el importe de las 1.500 unidades devueltas, que se supone que son de las contabilizadas a 20 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos	560.000	
608	Devoluciones de compras y operaciones similares		30.000
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		430.000
413	Acreedores por operaciones devengadas		100.000

En la cuenta 413 se ha abonado el importe correspondiente a las unidades recibidas cuya factura está pendiente de recibir ($60.000 - 58.000 = 2.000 \times 20 = 40.000$) y aquellas cuya aplicación a presupuesto está también pendiente ($58.000 - 55.000 = 3.000 \times 20 = 60.000$). Son dos situaciones distintas, ya que en una de ellas (facturas recibidas) corresponde su aplicación a presupuesto, no así en la otra. Podrían haberse utilizado dos subcuentas de la cuenta 413, a efectos de diferenciar.

Sobre las facturas pendientes de recibir, dependiendo de los criterios o política de compras seguidos por el SNS-O, cabría la posibilidad de no incluir las unidades cuya factura no se ha recibido entre las compras del periodo y, en consecuencia, no incluirlas tampoco entre las existencias finales.

No obstante, se puede observar que el porcentaje de devoluciones es muy reducido, por lo cual, aun no habiéndose recibido la factura, las unidades compradas han sido puestas a disposición del SNS-O, transfiriéndosele todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de estas, requisito necesario para su alta en cuentas por parte del comprador.

Y por el pago de las otras (23.000 – 1.500 devueltas) \times 20 = 430.000, para completar las 55.000 pagadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	430.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		430.000

En cuanto al asiento para el caso en el que las unidades devueltas hubieran quedado pendientes de compensación al cierre de 2021 contra factura (o facturas) de 2022, una opción consistiría en minorar el saldo de la cuenta 413 en el importe pendiente de compensar que, si se supone que es todo, sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
413	Acreedores por operaciones devengadas	30.000	
608	Devoluciones de compras y operaciones similares		30.000

Y los dos asientos anteriores a este último se verían también modificados, aumentando las obligaciones reconocidas y los pagos realizados, en el mismo importe. Se presentan más adelante estos asientos, junto con otra opción para la devolución, similar a la planteada en 2020 para el *rappel* devengado.

Por último, cabe también señalar que, si contractualmente está establecido que el *rappel* se aplique minorando el importe de facturas futuras, con su obtención no surge ni un ingreso contable ni un recurso presupuestario ni un derecho de cobro a cargo del vendedor, de ahí el no haber utilizado la cuenta 430.

Un menor gasto, tanto en sentido económico como presupuestario, no supone un ingreso para nadie, aunque desde un punto de vista patrimonial tenga el mismo impacto en diversas magnitudes contables o presupuestarias.



Operaciones de regularización al cierre del ejercicio 2021

a) Inventarios

El movimiento de existencias, en unidades, es el siguiente:

	2020	2021
Inventario inicial	0	6.000 6.000
Compras netas	8.000	58.500
Compras	8.000	60.000
Devoluciones	0	-1.500
Consumo	2.000	63.000
Inventario final	6.000	1.500

En cuanto al consumo:

Cuenta	Concepto	Importe
325	Inventario inicial	114.000
-	Compras netas	1.138.000
602	Compras	1.200.000
609	<i>Rappels</i>	32.000
608	Devoluciones	30.000
325	Inventario final	30.000
-	Consumo	1.222.000

Por la baja en inventario de las 6.000 unidades iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos	114.000	
325	Materiales diversos		114.000



Y por el alta en el inventario de las 1.500 finales, valoradas a 20, ya que al utilizarse el criterio FIFO, serán valoradas al precio más reciente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
325	Materiales diversos	30.000	
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		30.000

b) Traspaso de la subvención al resultado del ejercicio

Al igual que en 2020, y puesto que la subvención se concede para la adquisición de reactivos para su consumo, la imputación de la subvención a ingresos se realizará en función del coste de las unidades consumidas, ya calculado en el apartado a), aunque aquí se presenta de nuevo su cálculo con otro enfoque que, como es de esperar, arroja el mismo resultado obtenido anteriormente:

- $38.000 \times 19 = 722.000$ euros (40.000 – 2.000 consumidas en 2020).
- $63.000 - 38.000 = 25.000 \times 20 = 500.000$ euros.
- Total: 1.222.000 euros.

Como este importe supera el saldo pendiente de imputar a resultados de la subvención, procederá el traspaso de esta por la totalidad (su saldo inicial, procedente de 2020, más lo percibido en 2021):

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	962.000	
754	Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio		962.000

c) Regularización de las cuentas de gestión (grupos 6 y 7)

c.1) Por las cuentas de ingresos y menores gastos (cuentas de gestión acreedoras)

Código	Cuenta	Debe	Haber
608	Devoluciones de compras y operaciones similares	30.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
609	Rappels por compras	32.000	
754	Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio	962.000	
129	Resultado del ejercicio		1.024.000

c.2) Por las cuentas de gastos y menores ingresos (cuentas de gestión deudoras)

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.284.000	
602	Compras de otros aprovisionamientos		1.200.000
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		84.000

d) Regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9

Código	Cuenta	Debe	Haber
131	Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	462.000	
941	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	500.000	
841	Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		962.000

2. Reflejo en el balance de las operaciones anteriores

El reflejo de las operaciones anteriores en los saldos finales del balance es el siguiente:

Balance de situación a 31-12-2021			
Activo		Patrimonio neto y pasivo	
325	30.000	129	-260.000





Balance de situación a 31-12-2021

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
▶			
441	0	131	0
571	-190.000	400	0
		413	100.000
	-160.000		-160.000

3. Resultado presupuestario ajustado

La subvención recibida en 2021 financia el gasto presupuestario del propio ejercicio 2021, por lo cual no genera desviación de financiación.

En cuanto a la subvención de 2020, se aplica en 2021:

Desviación de financiación	Imputable al ejercicio		Acumulada	
	Positiva	Negativa	Positiva	Negativa
Ejercicio 2020				
500.000 – 140.000	360.000		360.000	
Ejercicio 2021				
0 – 360.000		360.000	–	–

Estado del resultado presupuestario	Ejercicio 2021
Derechos reconocidos netos	500.000
Obligaciones reconocidas netas	-1.030.000
Resultado presupuestario	-530.000
Desviaciones de financiación negativas	360.000
Resultado presupuestario ajustado	-170.000

Tal y como se comentó anteriormente, si las 1.500 unidades devueltas hubieran quedado pendientes de compensación al cierre de 2021, la compra de las 28.000 unidades junto con el importe de las facturas pendientes de recibir y las obligaciones pendientes de reconocer, se hubiera contabilizado así:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos	560.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		460.000
413	Acreedores por operaciones devengadas		100.000

Y por el pago:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	460.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		460.000

Y por el devengo del importe correspondiente a la devolución a compensar en la próxima (o próximas) facturas, ya en 2022:

Código	Cuenta	Debe	Haber
441	Deudores por ingresos devengados	30.000	
608	Devoluciones de compras y operaciones similares		30.000

En virtud del principio de no compensación, no se han descontado los 30.000 euros del saldo de la cuenta 413.

Y en cuanto al balance de situación y el resultado presupuestario ajustado, se verían modificados:

Balance de situación a 31-12-2021			
Activo		Patrimonio neto y pasivo	
325	30.000	129	-260.000





Balance de situación a 31-12-2021

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
▶			
441	30.000	131	0
571	-220.000	400	0
		413	100.000
	-160.000		-160.000

Estado del resultado presupuestario	Ejercicio 2021
Derechos reconocidos netos	500.000
Obligaciones reconocidas netas	-1.060.000
Resultado presupuestario	-560.000
Desviaciones de financiación negativas	360.000
Resultado presupuestario ajustado	-200.000

Ejercicio 2

La empresa pública Publi, SA, cuyo capital corresponde en su totalidad al Gobierno de Navarra, ha realizado las siguientes operaciones durante el ejercicio 2021:

1. El 30 de marzo de 2021, la empresa Publi, SA recibe comunicación de resolución individualizada de concesión de la subvención solicitada a la Unión Europea durante septiembre de 2020 para financiar la inversión en una nueva máquina cuyo coste era de 120.000 euros y que entró en funcionamiento el 1 de octubre de 2020, siendo su vida útil estimada de 10 años. Tres meses después se ingresa en cuenta la subvención concedida, por importe de 95.000 euros.
2. El 1 de julio de 2021 el Gobierno de Navarra le concede a la empresa Publi, SA un préstamo a tipo 0% por importe de 80.000 euros, amortizable íntegramente a los tres años de su concesión, y que no está destinado a financiar actividades de interés general de forma concreta. El tipo de interés aplicable, de acuerdo con

las condiciones de mercado vigentes en el momento de la concesión, es del 4 % nominal anual.

3. El día 31 de diciembre el Gobierno de Navarra acuerda y comunica la condonación de un préstamo concedido a la empresa pública Publi, SA dos años antes, cuyas condiciones eran las siguientes: el importe total del préstamo fue de 194.000 euros, comprometiéndose Publi, SA a hacer tres pagos anuales de 68.200 euros cada uno de ellos. Los gastos de formalización del préstamo, pagados por Publi, SA, se elevaron a 4.000 euros. El tipo de interés efectivo calculado para la operación es el 3,795 %. No existen condiciones específicas sobre la finalidad del préstamo y no está destinado a financiar actividades de interés general de forma concreta.
4. La empresa tiene una participación del 25 % en la empresa pública Consor, creada el 1 de enero de 2020 por el Gobierno de Navarra y el Ayuntamiento de Pamplona. La aportación de la empresa Publi, SA en el momento de la creación fue de 50.000 euros y figura en su contabilidad por dicho importe, dado que no se había estimado el valor recuperable.

A 31 de diciembre, se dispone de la siguiente información relativa al patrimonio de Consor:

	31-12-2020	31-12-2021
Capital	200.000	200.000
Reservas		
Resultados negativos de ejercicios anteriores		-10.000
Resultado del ejercicio	-10.000	-12.000

5. La empresa tiene contratado, con una entidad aseguradora, un plan de retribuciones a largo plazo para el personal, de prestación definida, al cual contribuye en 2021 con 60.000 euros, correspondientes al importe de los compromisos estimados para este ejercicio. Se dispone además de la siguiente información:
 - Valor actual de las prestaciones devengadas a 1 de enero de 2021: 800.000 euros (tasa de descuento del 5 %).
 - Valor razonable de los activos afectos al fondo a 1 de enero de 2021: 750.000 euros (tasa de rentabilidad esperada durante el ejercicio del 6 %).
 - La variación en la hipótesis para la inflación ha generado, durante el ejercicio, unas pérdidas actuariales de 4.000 euros y el incremento de la rentabilidad de los activos, con respecto a lo esperado, unas ganancias de 5.000 euros.
 - La entidad aseguradora no ha satisfecho prestaciones durante el ejercicio.



Se pide:

1. Registro contable de todas las operaciones de la empresa Publi, SA durante el ejercicio 2021, derivadas de la información anterior, teniendo en cuenta que aplica el Plan General de Contabilidad y que el tipo impositivo es del 25 %.
2. Completar el estado de cambios en el patrimonio neto que se adjunta, teniendo en cuenta el registro contable de todas las operaciones anteriores, y sabiendo que la empresa contaba además con la siguiente información:
 - a) Antes de contabilizar las operaciones anteriores, los ingresos del ejercicio eran 760.000 euros y los gastos del ejercicio 620.000 euros.
 - b) El patrimonio neto a 31 de diciembre de 2020 era el siguiente: capital, 840.000 euros; reserva legal, 160.000 euros; reserva voluntaria, 140.000 euros; reserva por pérdidas y ganancias actuariales, 10.000 euros; subvenciones oficiales de capital, 150.000 euros; resultado ejercicio 2020, 40.000 euros.

Solución

Punto 1. Máquina subvencionada

En el momento de la adquisición de la máquina se realizó el siguiente asiento (se prescinde del IVA):

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	120.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		120.000

31 de diciembre de 2020

Por la amortización correspondiente al ejercicio 2020, desde su entrada en funcionamiento, suponiendo valor residual nulo y amortización lineal:

$$120.000 \times 3 / (12 \times 10) = 3.000$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	3.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		3.000



30 de marzo de 2021

Por la concesión de la subvención solicitada en 2020 a la Unión Europea:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	95.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		95.000

Y por el efecto impositivo del 25 %:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	23.750	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		23.750

30 de junio de 2021

Por el cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	95.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		95.000

31 de diciembre de 2021

Por la amortización de la máquina:

$$120.000/10 = 12.000$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	12.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		12.000

Para el traspaso de la subvención al resultado del ejercicio, hay que tener en cuenta el valor en libros de la máquina en el momento del devengo de la subvención.

Su importe es de $120.000 - 3.000$ (amortización último trimestre 2020) $- 3.000$ (amortización primer trimestre 2021) $= 114.000$. La subvención supone $95.000/114.000 = 83 \frac{1}{3} \%$ de dicho valor contable. Al no exceder la subvención del valor contable de la máquina, se traspasará al resultado a partir de ese momento sin necesidad de ajustar retroactivamente, tal y como se propone en la consulta 11 publicada en el BOICAC 75, de 2008 (NFC031165):

Cuestión 2.^a Subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al del devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia.

La norma de registro y valoración 18.^a, apartado 1.3, en relación con los criterios de imputación a resultados, establece que el reconocimiento en la cuenta de pérdidas y ganancias de una subvención, donación o legado que se concede para financiar gastos específicos, se ha de imputar en el mismo ejercicio en que se devenguen los gastos que están financiando. Si la subvención, donación o legado se ha concedido para financiar un inmovilizado, se imputará en la cuenta de pérdidas y ganancias en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Dado que no se pueden reconocer ingresos por una subvención hasta que esta obtenga el carácter de no reintegrable, en un caso como el referido en la consulta (subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al de devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia), debe señalarse que: 1. En la medida en que la subvención financie gastos específicos ya devengados o la totalidad del valor original de un activo, de forma que se hubieran imputado gastos (en su caso, dotaciones a la amortización) asociados a la subvención, en un ejercicio anterior al periodo en que la subvención sea reconocible como ingreso de patrimonio neto, el importe de la subvención correspondiente a los citados gastos se ha de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se cumplan las condiciones para su registro. 2. Si la subvención financia parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto, el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada subvención, donación o legado, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo financiado, desde el momento del registro, es decir, prospectivamente. En este caso no procederá hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención, donación o legado se ha debido registrar como un ingreso en un momento posterior de acuerdo con los criterios contables (en consecuencia, no se trata de un error ni de un cambio de criterio contable) y admite ser correlacionada con la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del valor contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 18.^a del Plan General de Contabilidad, procede su registro como ingreso de patrimonio neto.

De acuerdo con lo anterior, por la amortización de 9 meses de 2021 = 9.000, el importe a traspasar de la subvención es: $9.000 \times 83 \frac{1}{3} \% = 7.500$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	7.500	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		7.500
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.875	
8301	Impuesto diferido		1.875

Punto 2. Préstamo a tipo cero

1 de julio de 2021

Para la resolución se tendrá en cuenta, en primer lugar, la consulta 6 del BOICAC 79, de septiembre de 2009 (NFC035415):

Registro de préstamo a tipo interés cero donde la sociedad A, propietaria al cien por cien de la sociedad B, actúa como prestamista.

De acuerdo con los apartados 2.1 y 3.1 de la norma de registro y valoración 9.^a «Instrumentos financieros» del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, los créditos y deudas con terceros clasificados respectivamente como «préstamos y partidas a cobrar» y «débitos y partidas a pagar» se valorarán inicialmente «por su valor razonable, que salvo evidencia en contrario será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada o recibida más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles». La norma por tanto parte del supuesto general de que las transacciones en las que se generan y transmiten este tipo de instrumentos financieros se realizan entre partes interesadas y debidamente informadas, como corresponde a una economía de mercado, que realizan dicha transacción en condiciones de independencia mutua. En el caso que nos ocupa la ausencia de un tipo de interés, evidencia una situación carente en principio de la racionalidad económica que se exigiría a cualquier operación realizada entre partes informadas e independientes. Este tipo de transacción puede cobrar su sentido en el contexto de existencia de vinculación entre las partes intervinientes en la operación, como sería el caso de las empresas del grupo. Es más, dada la relevancia que tienen las transacciones entre este tipo de empresas, el PGC 2007 dedica la NRV 21.^a a su tratamiento. En ella se señala que las operaciones del grupo se contabilizarán de

acuerdo con las normas generales, «En consecuencia, con carácter general, [...] los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación». En base a las consideraciones anteriores, los débitos y créditos se contabilizarán inicialmente por su valor razonable, que no tiene por qué coincidir con el precio acordado en la transacción, equivalente al valor razonable de la contraprestación entregada. Para el registro de la diferencia entre ambos importes resulta por tanto necesario realizar un análisis del fondo económico y jurídico de la operación, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica de la misma.

La contestación a la primera pregunta y las posteriores parte de la hipótesis de que la transferencia de recursos que se pone de manifiesto a la vista de los hechos descritos en la consulta se realiza sin contraprestación. Es decir, es una transferencia realizada a título gratuito. En caso contrario, tal y como se ha indicado, la diferencia entre ambos importes debería contabilizarse en sintonía con el fondo económico y jurídico de la operación.

Si la sociedad A aporta recursos a la sociedad B de forma gratuita, esta aportación que realiza el socio a su sociedad no puede tener la consideración de gasto e ingreso respectivamente, ya que el apartado 2 de la NRV 18.^a, en consonancia con la definición de ingreso del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) recogido en la parte primera del PGC 2007, rechaza la posibilidad de que entre socio y sociedad pueda existir como causa del negocio la mera liberalidad. Por el contrario, la solución que recoge la norma para estas transacciones guarda sintonía con la causa mercantil que ampara las ampliaciones de capital. Desde una perspectiva estrictamente contable, la sociedad donataria experimenta un aumento de sus fondos propios clasificado en el epígrafe A1.VI «Otras aportaciones de socios» del balance.

En la NRV 18.^a del PGC 2007, citada en el párrafo anterior, se establece que:

2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios.

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.

Por último, y a efectos de cálculo del pasivo financiero que surge, la consulta 1 publicada en el BOICAC 81, de marzo de 2010 (NFC037514), sobre el tratamiento contable de la concesión de un préstamo a tipo de interés cero o a un tipo de interés inferior al de mercado, en virtud de una ayuda o subvención otorgada por una entidad pública, establece lo siguiente:

Cuando la empresa reciba un préstamo a tipo de interés cero o a un tipo inferior al de mercado registrará la financiación recibida como un pasivo financiero aplicando el apartado 3.1 de la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a Instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre o, en su caso, el apartado 2.1 de la NRV 9.^a del Plan General de Contabilidad de PYMES (en adelante, PGC-PYMES) aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

De acuerdo con lo anterior, el pasivo financiero se valorará en el momento inicial por su valor razonable ajustado por los costes de transacción, pudiendo registrarse estos costes directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias si la empresa aplica el PGC-PYMES. Posteriormente, registrará el pasivo financiero a coste amortizado aplicando el método del tipo de interés efectivo. Por tanto, el valor por el que deben registrarse inicialmente los préstamos de conformidad con las normas del PGC es su valor razonable que, en este caso particular no coincidirá con el importe recibido.

Para calcular el valor razonable de estos préstamos que no devengan intereses o que devengan intereses inferiores a los de mercado, debemos acudir a una técnica de valoración como, por ejemplo, el valor actual de todos los flujos de efectivo futuros descontados (técnica prevista para calcular el valor razonable en el punto 6.º 2 del Marco Conceptual del PGC).

El tipo de interés a utilizar para determinar el valor razonable de la deuda será el tipo de interés de mercado, es decir, el tipo incremental de financiación de la empresa prestataria, tal y como se deduce de la respuesta a la consulta número 3 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC) n.º 15, de diciembre de 1993, que, al tratar el registro de un préstamo concedido a un tipo de interés inferior al de mercado, propone la utilización del tipo de interés correspondiente a préstamos de características similares: «Sin embargo, ante las condiciones especiales en que se pueden encontrar determinados préstamos, en los que se identifica claramente una subvención de tipo de interés, la contabilización del gasto por intereses devengados en cada ejercicio se deberá cuantificar a través de un tipo de interés de mercado correspondiente a préstamos de características similares [...]».

Adicionalmente y atendiendo al fondo económico de la operación, al tratarse de préstamos concedidos a tipo de interés cero o a tipo inferior al de mercado, se pondrá de manifiesto una subvención de tipo de interés, por diferencia entre el importe recibido y el valor razonable de la deuda determinado de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos anteriores (valor actual de los pagos a realizar descontados al tipo de interés de mercado).

Dicha subvención se reconocerá inicialmente como un ingreso de patrimonio que, en principio, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 de la NRV 18.^a Subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC o PGC-PYMES, de acuerdo con un criterio financiero.

El valor actual de la subvención de intereses supone: $80.000 \times 4\% = 3.200 a_{3|4\%} = 8.880$.

De acuerdo con lo anterior, la subvención se registra en los fondos propios, al indicar expresamente el enunciado que la subvención no financia actividades de interés general:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	80.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		8.880
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo		71.120

31 de diciembre de 2021

Por el devengo de intereses por un semestre: $71.120 \times (1,04^{6/12} - 1) = 1.408$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6620	Intereses de deudas, empresas del grupo	1.408	
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo		1.408

Punto 3. Condonación de deuda

El cuadro relativo al coste amortizado del préstamo es el siguiente:

	Financiación al principio del año	Interés efectivo 3,795 %	Pagos	Financiación al final del año
31-12-2019				190.000
31-12-2020	190.000	7.211	68.200	129.011
31-12-2021	129.011	4.896	68.200	65.706
31-12-2022	65.706	2.494	68.200	0

Por el devengo de los intereses en 2021:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6620	Intereses de deudas, empresas del grupo	4.896	
5133	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo		4.896

Suponiendo que la segunda cuota se paga antes de la condonación de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5133	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo	68.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		68.200

En este momento, el valor en libros de la deuda será el correspondiente al valor actual de la tercera (y última) cuota, calculado con el tipo de interés efectivo proporcionado por el enunciado: $68.200/1,03795 = 65.706$.

La consulta 4 publicada en el BOICAC 79, de septiembre de 2009 (NFC035413), sobre el tratamiento contable de la condonación de créditos/débitos entre empresas del mismo grupo señala:

El Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula las operaciones entre empresas del grupo en la norma de registro y valoración (NRV) 21.^a, señalando que salvo las operaciones descritas en su apartado 2 (aportaciones no dinerarias de un negocio, operaciones de fusión y escisión), se contabilizarán de acuerdo con las normas generales con independencia del grado de vinculación entre las empresas participantes. De acuerdo con el artículo 1.187 del Código Civil la condonación está sometida a los preceptos que rigen las donaciones. En consecuencia, el tratamiento contable de la operación que se consulta será el previsto en la NRV 18.^a del PGC 2007, que a su vez establece un criterio general y otro especial para las donaciones otorgadas por los socios o propietarios.

En consecuencia, de acuerdo con todo lo anterior, por aplicación de la regla especial incluida en el apartado 2 de la NRV 18.^a, la condonación de un crédito por parte de una sociedad dominante a la sociedad dependiente debe registrarse por la sociedad donataria directamente en los fondos propios, en el epígrafe A-1.VI, «Otras aportaciones de socios».

En la sociedad Publi, se ha sustituido la financiación ajena por propia. Un pasivo exigible se ha convertido en patrimonio neto, operación similar a una compensación de deudas, pero sin aumento del capital social.



Por el traspaso del largo al corto plazo de la última cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo	65.706	
5133	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo		65.706

Y por la compensación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5133	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo	65.706	
118	Aportaciones de socios		65.706

Punto 4. Deterioro de participación

Al tratarse de un activo financiero valorado al coste, hay que comprobar si existe deterioro. El valor en libros es: $200.000 - 10.000 - 12.000 = 178.000 \times 25\% = 44.500$. Al ser inferior al coste de la participación y no haber plusvalías tácitas, procede reflejar deterioro por un importe de $50.000 - 44.500 = 5.500$, ya que no se había reflejado deterioro previamente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo	5.500	
293	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		5.500

Punto 5. Plan de pensiones de prestación definida

La evolución en 2021 de las magnitudes relacionadas con el plan es la siguiente:

Concepto	Valor razonable activos afectos	Valor actual retribuciones comprometidas	Cuenta 140
Saldos a 1-1-2021	750.000	800.000	50.000
Rendimiento esperado 6 %	45.000		-45.000





Concepto	Valor razonable activos afectos	Valor actual retribuciones comprometidas	Cuenta 140
▶			
Actualización financiera 5 %		40.000	40.000
Compromiso estimado 2021		60.000	60.000
Aportación al fondo	60.000		-60.000
Cambio hipótesis actuariales	5.000	4.000	-1.000
Saldos ajustados a 31-12-2021	860.000	904.000	44.000

La cuenta 140 representa la posición neta acreedora mantenida que supone para la empresa el plan, calculada por la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los activos externos afectos al plan, ambas magnitudes referidas a la misma fecha.

El rendimiento de los activos y la actualización de las retribuciones comprometidas se obtienen aplicando a los saldos al principio del año el porcentaje correspondiente.

Por la contribución anual devengada y pagada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6440	Contribuciones anuales	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Por la actualización, en un único asiento, de la provisión y el rendimiento de los activos externos afectos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	40.000	
140	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal	5.000	
767	Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo		45.000



Y por las ganancias actuariales y su efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
140	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal	5.000	
951	Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida		5.000
8301	Impuesto diferido	1.250	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.250

Y por las pérdidas actuariales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
851	Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida	4.000	
140	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal		4.000
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.000	
8301	Impuesto diferido		1.000

Se ha utilizado la cuenta 479 en lugar de la 4740 porque la cuenta 115 presentaba a 31 de diciembre de 2020 un saldo de 10.000, lo cual supone un importe previo en la cuenta 479 de $10.000 \times 0,25/0,75 = 3.333,33$ (saldo acreedor), por lo cual hay que minorar este pasivo antes de recoger ningún activo, pues la posición neta de la cuenta 115 es acreedora, esto es, de incremento patrimonial, lo cual supone un pasivo fiscal diferido.

Regularización de ingresos y gastos

1. Por las cuentas de ingresos y menores gastos (cuentas de gestión acreedoras)

Código	Cuenta	Debe	Haber
7	Ventas e ingresos	760.000	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	7.500	
767	Ingresos de activos afectos relativos a retribuciones a largo plazo	45.000	
129	Resultado del ejercicio		812.500

2. Por las cuentas de gastos y menores ingresos (cuentas de gestión deudoras)

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	743.804	
6	Compras y gastos		620.000
6440	Contribuciones anuales		60.000
660	Gastos financieros por actualización de provisiones		40.000
6620	Intereses de deudas, empresas del grupo		6.304
681	Amortización del inmovilizado material		12.000
696	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo		5.500

Resultado antes de impuestos:

$$812.500 - 743.804 = 68.696$$

$$25\% \times 68.696 = 17.174$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	17.174	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		17.174

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	17.174	
6300	Impuesto corriente		17.174

Resultado del ejercicio:

$$68.696 - 17.174 = 51.522$$

3. Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	95.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		7.500
8301	Impuesto diferido		21.875
130	Subvenciones oficiales de capital		65.625

Código	Cuenta	Debe	Haber
951	Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida	5.000	
8301	Impuesto diferido		250
851	Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida		4.000
115	Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes		750

Estado de cambios en el patrimonio neto

a) Estado de ingresos y gastos reconocidos

Estado de ingresos y gastos reconocidos	2021	2020
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	51.522	40.000
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto	72.000	-
III. Subvenciones, donaciones y legados	95.000	
IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes	1.000	
V. Efecto impositivo	-24.000	
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (III + IV + V)	72.000	-
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	-5.625	-
VIII. Subvenciones, donaciones y legados	-7.500	
IX. Efecto impositivo	1.875	
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VIII + IX)	-5.625	-
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	117.897	-



b) Estado total de cambios en el patrimonio neto

Estado total de cambios en el patrimonio neto	Capital		Reservas	Resultados ejercicios anteriores	Resultado del ejercicio	Subvenciones donaciones y legados recibidos	Total
	Escriturado	No exigido					
A. SALDO FINAL DEL AÑO 2020	840.000	310.000	310.000	40.000	40.000	150.000	1.340.000
I. Ajustes por cambios de criterio 2020 y anteriores							
II. Ajustes por errores 2020 y anteriores							
B. SALDO AJUSTADO INICIO DEL AÑO 2021	840.000	310.000	310.000	40.000	40.000	150.000	1.340.000
I. Total ingresos y gastos reconocidos		750			51.522	65.625	117.897
II. Operaciones con socios o propietarios							
III. Otras variaciones del patrimonio neto							
C. SALDO FINAL DEL AÑO 2021	840.000	310.750	310.750	40.000	51.522	215.625	1.457.897



Ejercicio 3

Un ayuntamiento de Navarra de 5.400 habitantes aprobó para el año X el siguiente presupuesto:

Presupuesto de gastos		
Capítulo	Descripción	Créditos iniciales
1	Gastos de personal	6.800
2	Gastos corrientes en bienes y servicios	10.200
3	Gastos financieros	5.250
4	Transferencias corrientes	7.400
6	Inversiones reales	12.800
7	Transferencias de capital	–
8	Activos financieros	–
9	Pasivos financieros	600
Total		43.050

Presupuesto de ingresos		
Capítulo	Descripción	Previsiones iniciales
1	Impuestos directos	10.800
2	Impuestos indirectos	4.200
3	Tasas, precios públicos y otros ingresos	4.250
4	Transferencias corrientes	5.400
5	Ingresos patrimoniales y aprovisionamientos comunales	7.800
6	Enajenación de inversiones reales	3.100
7	Transferencias de capital	2.000
8	Activos financieros	–
9	Pasivos financieros	5.500
Total		43.050

A lo largo del año X se producen los siguientes hechos:

1. Se reconocen y pagan gastos de consumo de energía eléctrica por 1.300.
2. Se reconocen y pagan retribuciones del personal por importe bruto de 5.600. La Seguridad Social a cargo del empleado es de 300 euros (se pagará en X+1) y la retención de IRPF es de 1.000 euros (se pagará en X+1). La Seguridad Social a cargo de la entidad asciende a 1.200 euros (200 € se pagarán en X+1).
3. Se reconoce y paga la cuota del préstamo (500 € amortización + 50 € intereses).
4. Se reconocen y quedan pendientes de pago gastos de mantenimiento de una instalación del servicio del agua por 800 euros + IVA deducible 21 % (168 €).
5. Se giran y cobran impuestos por 4.000 euros (2.000 € de IAE y 2.000 € de ICIO).
6. Se reconoce y cobra la participación en el Fondo de Haciendas Locales por 5.400 euros.
7. Se reconoce y cobra la contribución territorial del ejercicio por 6.000 euros.
8. Una sentencia dicta que el ayuntamiento debe devolver el 80 % del rolde de la contribución girada y cobrada el año pasado. El ayuntamiento procede a la devolución del importe correspondientes a los contribuyentes por importe total de 4.700 euros.
9. Se gira y queda pendiente de cobro el rolde de los recibos del último trimestre de agua por importe total de 3.135 euros (IVA 10 % incluido). En dicho rolde se gira también el importe correspondiente a recursos de otros entes (empresa pública Nilsa) que asciende a 850 euros y que queda pendiente de cobro.
10. En diciembre, el ayuntamiento solicita y cobra un préstamo de tesorería por 2.000 euros y un préstamo a largo plazo por 7.000 euros.
11. Se ha realizado una modificación presupuestaria de incorporación de remanentes de crédito a la aplicación presupuestaria 3420 62300, «Inversiones en maquinaria de instalaciones deportivas», por importe de 8.000 euros, financiada con remanente de tesorería para gastos generales.
12. El desglose de la ejecución del capítulo 6 de gastos del año X es:

Aplicación presupuestaria	Crédito inicial	Modificaciones	Crédito definitivo	ORN	Pagos
2314 62200	2.000	—	2.000	1.200	1.200
3331 62200	8.000	—	8.000	7.600	5.000





Aplicación presupuestaria	Crédito inicial	Modificaciones	Crédito definitivo	ORN	Pagos
▶					
3420 62300	_	8.000	8.000	6.000	6.000
1533 62400	2.800	_	2.800	2.500	2.500
Total	12.800	8.000	20.800	17.300	14.700

13. La entidad local tiene un proyecto de gastos en la aplicación presupuestaria 2314 62200, «Inversión en edificios. Centro de Mayores», por 2.000 euros. A finales de año ha reconocido y pagado obligaciones por 1.200 euros, quedando pendiente finalizar la obra en el año X+1 por 800 euros. Dicha inversión tiene una subvención finalista del Gobierno de Navarra por 1.200 euros que se ha reconocido y cobrado en el año X.

Otra información complementaria

- Los niveles de vinculación establecidos son, respecto a la clasificación por programas, el área de gastos, y respecto a la clasificación económica, el capítulo.
- Del estado demostrativo de presupuestos cerrados de gastos conocemos que las obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre de X ascienden a 1.350 euros.
- Del estado demostrativo de presupuestos cerrados de ingresos conocemos que los derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre de X ascienden a 3.600 euros, de los que un 80 % corresponden al año X-1 y el resto a años anteriores.
- Los fondos líquidos de tesorería a 31 de diciembre de X ascienden a 2.850 euros (este saldo ya incluye todos los flujos de las operaciones antes detalladas).
- Se ha realizado la liquidación del IVA a 31 de diciembre de X y queda pendiente de cobro/pago con Hacienda.

Se pide:

- Completar el estado de ejecución del presupuesto que se adjunta teniendo en cuenta las operaciones anteriormente detalladas.
- Calcular el ahorro bruto y el ahorro neto a 31 de diciembre de X.
- Calcular las desviaciones de financiación anuales y acumuladas del año X.
- Completar el estado de resultado presupuestario y el de remanente de tesorería que se adjuntan teniendo en cuenta las operaciones detalladas.

Solución

Apartado 1. Estados de ejecución del presupuesto

Liquidación del presupuesto de ingresos - Ejercicio X

(Entre paréntesis figura el apartado del enunciado en el que se encuentra la información)

Capítulo	Presupuesto inicial	Modificaciones	Presupuesto definitivo	Derechos reconocidos	Derechos anulados	Derechos cancelados	Derechos reconocidos netos	Recaudación neta	Pendiente de cobro	Exceso/defecto previsión
1	10.800		10.800	8.000 (5,7)	4.700 (8)		3.300 (5,7,8)	3.300 (5,7,8)		-7.500
2	4.200		4.200	2.000 (5)			2.000 (5)	2.000 (5)		-2.200
3	4.250		4.250	2.850 (9)			2.850 (9)		2.850 (9)	-1.400
4	5.400		5.400	5.400 (6)			5.400 (6)	5.400 (6)		0
5	7.800		7.800							-7.800
6	3.100		3.100							-3.100
7	2.000		2.000	1.200 (12)			1.200 (12)	1.200 (12)		-800
8	0	8.000 (11)	8.000							-8.000
9	5.500		5.500	7.000 (10)			7.000 (10)	7.000 (10)		1.500
	43.050	8.000	51.050	26.450	4.700	0	21.750	18.900	2.850	-29.300

El crédito de tesorería se considera no presupuestario.

Los recursos por cuenta de otros entes no constituyen recursos (ingresos) propios, por lo cual no figuran en el cuadro anterior.





Liquidación presupuesto de gastos - Ejercicio X

(Entre paréntesis figura el apartado del enunciado en el que se encuentra la información)

Capítulo	Presupuesto inicial	Modificaciones	Presupuesto definitivo	Gastos comprometidos	Obligaciones reconocidas netas	Pagos	Obligaciones pendientes de pago	Remanentes de crédito
1	6.800		6.800	6.800	6.800 (2)	5.300 (2)	1.500 (2)	0
2	10.200		10.200	2.100	2.100 (1,4)	1.300 (1,4)	800 (1,4)	8.100
3	5.250		5.250	50	50 (3)	50 (3)	0	5.200
4	7.400		7.400				0	7.400
6	12.800	8.000 (11)	20.800	17.300	17.300 (12)	14.700 (12)	2.600 (12)	3.500
7	0		0				0	0
8	0		0				0	0
9	600		600	500	500 (3)	500 (3)	0	100
	43.050	8.000	51.050	26.750	26.750	21.850	4.900	24.300

Apartado 2. Ahorro bruto y ahorro neto a 31 de diciembre de X

El ahorro bruto se calcula por la diferencia entre los ingresos corrientes (derechos reconocidos) y los gastos corrientes (obligaciones reconocidas) sin incluir el capítulo 3 de gastos financieros:

• Ingresos 1-5	13.550
• Gastos 1, 2, 3	8.900
• Ahorro bruto	4.650

El ahorro neto se define como la diferencia entre el ahorro bruto y el coste de la deuda que incluye tanto la amortización como los intereses devengados por la misma:

$$\text{Ahorro neto: } 4.650 - (500 + 50) = 4.100$$

Apartado 3. Desviaciones de financiación anuales y acumuladas del año X

Desviaciones de financiación	Imputables al ejercicio		Acumuladas	
	Positivas	Negativas	Positivas	Negativas
Ejercicio X				
1.200 – 0,60 × 1.200	480		480	

Apartado 4. Resultado presupuestario y remanente de tesorería

De acuerdo con los cuadros de liquidación anteriores y la información relativa a las desviaciones de financiación, se tendrá que:

Estado del resultado presupuestario	Importes
Derechos reconocidos netos	21.750
Obligaciones reconocidas netas	26.750
Resultado presupuestario	-5.000
Desviación financiación positiva	-480





Estado del resultado presupuestario	Importes
▶	
Desviación financiación negativa	
Créditos gastados financiados con remanente de tesorería	6.000
Resultado presupuestario ajustado	520

Ejercicio X		
Estado del remanente de tesorería	Importes	Referencia
+ DERECHOS PENDIENTES DE COBRO	4.290	
+ Presupuesto ingresos: ejercicio corriente	2.850	Liquidación ingresos
+ Presupuesto ingresos: ejercicios cerrados	3.600	Información complementaria c)
+ Ingresos extrapresupuestarios		
+ Reintegros de pagos		
- Derechos de difícil recaudación	-2.160	Nota al pie
- Ingresos pendientes de aplicación		
- OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO	8.367	
+ Presupuesto gastos: ejercicio corriente	4.900	Liquidación gastos
+ Presupuesto gastos: ejercicios cerrados	1.350	Información complementaria b)
+ Gastos extrapresupuestarios	2.117	IVA a pagar y préstamo de tesorería
+ Devoluciones de ingresos		
- Gastos pendientes de aplicación		
+ FONDOS LÍQUIDOS DE TESORERÍA	2.850	Información complementaria d)
DF ACUMULADAS NEGATIVAS	0	
REMANENTE DE TESORERÍA TOTAL	-1.227	
Remanente de tesorería por gastos con financiación afectada	480	Cuadro desviaciones



Estado del remanente de tesorería	Ejercicio X	
	Importes	Referencia
▶		
Remanente de tesorería por recursos afectados	0	
Remanente de tesorería para gastos generales	-1.707	

Derechos de difícil recaudación:

La normativa está en el Decreto foral 270/1998, de 21 de septiembre, por el que se desarrolla la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, en materia de presupuestos y gasto público:

Artículo 97. *Derechos pendientes de cobro de difícil o imposible recaudación.*

3. En el caso de que no se establezcan por parte de la entidad local los criterios de valoración mencionados en el punto anterior se considerarán como derechos pendientes de cobro de difícil o imposible recaudación el 50 % de los deudores que se correspondan con derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio anterior al cierre y el 100 % de los deudores que se correspondan con derechos presupuestarios liquidados durante ejercicios anteriores al anterior al cierre. Asimismo se considerarán de difícil o imposible recaudación los deudores que se correspondan con derechos no presupuestarios cuyo vencimiento haya sido desde la fecha de cierre del correspondiente presupuesto, anterior en al menos año y medio.

Según el párrafo anterior, los derechos de difícil recaudación se componen de:

- 50 % de lo pendiente de cobro del ejercicio anterior (X-1) y el 100 % de lo pendiente de ejercicios anteriores a X-1:
 - 50 % de 0,80 de 3.600 = 1.440.
 - 100 % de 0,20 × 3.600 = 720.
 - Total: 2.160
- El IVA a pagar se compone del IVA repercutido por importe de $3.135 \times 0,10/1,10 = 285$ menos el IVA soportado, por importe de 168 (apartado 4). No se ha tenido en cuenta el IVA del apartado 1, pues el enunciado no lo menciona.
- No figuran en el remanente de tesorería los recursos de otros entes pendientes de cobro, ya que una vez recaudados se genera el correspondiente pasivo a favor del ente titular, por el mismo importe, no pudiendo financiar ningún concepto (presupuestario o no) diferente del propio pasivo que genera su recaudación.