

SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE LA ADMINISTRACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN (II)

SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE ADMISSION TO THE SUPERIOR BODY OF ECONOMIC AND FINANCIAL MANAGEMENT OF THE ADMINISTRATION OF THE COMMUNITY OF CASTILE-LEON (II)

CARLOS F. CABEZAS PASCUAL

*Junta de Castilla y León.
Intervención General*

[Orden ADM/1201/2009, de 19 de mayo, por la que se convocan las pruebas selectivas, por el turno libre y de personas con discapacidad, para el ingreso en el Cuerpo Superior de la Administración Económico-Financiera de la Administración de la Comunidad de Castilla y León y para la constitución de la bolsa de empleo de este Cuerpo (BOCL de 3 de junio)].

Sumario

- Caso 4. Operaciones con activos financieros.** Créditos por operaciones comerciales y descuento de efectos, inversiones mantenidas hasta el vencimiento, adquisición de acciones para negociar y operación «repo», adquisición de acciones disponibles para la venta.
- Caso 5. Contabilidad de costes.** Coste de producción, unidades perdidas, factor recuperado, valoración de la producción del periodo.
- Caso 6. Contabilidad pública.** Debe, haber y saldo de ciertas cuentas, superávit de financiación, estado de la tesorería, remanente de tesorería, generación de créditos, transferencias y subvenciones corrientes, componentes del resultado económico-patrimonial.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

CRÉDITOS POR OPERACIONES COMERCIALES Y DESCUENTO DE EFECTOS, INVERSIONES MANTENIDAS HASTA EL VENCIMIENTO, ADQUISICIÓN DE ACCIONES PARA NEGOCIAR Y OPERACIÓN «REPO», ADQUISICIÓN DE ACCIONES DISPONIBLES PARA LA VENTA

ENUNCIADO

La empresa «EXAM, SA» ha realizado las siguientes operaciones con sus activos financieros:

A. El 1 de junio de 2009, vendió mercaderías por un precio de:

- 220.000 euros a la empresa «A», a cobrar el 1 de febrero de 2010. La operación se formaliza mediante la aceptación de una letra de cambio por dicho importe.
- 250.000 euros a la empresa «B», a cobrar el 1 de octubre de 2010.

El tipo de interés contractual para operaciones de este tipo es del 3 por 100.

«EXAM» descontó el anterior efecto, percibiendo un importe líquido de 210.000 euros. En el momento de su vencimiento, la letra no fue atendida por el cliente y los gastos de protesto liquidados ascendieron a 1.000 euros. Se giró una nueva en marzo de 2010 por el mismo importe que la anterior más un 15 por 100.

El 1 de octubre de 2010, «EXAM» cobró tanto la letra como el crédito pendiente con la empresa «B».

B. Suscribió 70 obligaciones con intención de mantenerlas hasta su vencimiento una vez hayan transcurrido 2 años. El valor de emisión de los títulos es de 70.000 euros y en la compra se han pagado gastos por un importe de 840 euros.

El reembolso de las obligaciones se producirá el 1 de enero de 2011, percibiendo «EXAM» un importe de 80.500 euros, y se conoce, además, que proporcionarán una retribución anual al tipo de interés del 4 por 100 por años vencidos.

A 31 de diciembre de 2009, las obligaciones cotizan al 107 por 100 y en la fecha de su vencimiento se produjo el reembolso por la cuantía establecida.

C. El 1 de agosto de 2009, se adquirieron 250 acciones de la sociedad «H», que cotiza en Bolsa, a un precio de 10,40 euros/acción. Los gastos derivados de la adquisición han sido de 8 euros y la empresa tiene la intención de vender estas acciones en menos de un año. Adicionalmente, se sabe que la sociedad «H» anunció el pago de un dividendo de 0,35 euros/acción el 1 de junio de 2009, pago que efectivamente se realizó el 15 de agosto de 2009.

El 31 de diciembre de 2009, la acción cotiza a 10 euros.

El 1 de enero de 2010, se decide vender las acciones a su valor de mercado con un pacto de recompra que se hará efectivo un año después a un valor de 10,30 euros/acción.

A finales del año 2010, las acciones cotizaban a 10,25 euros/acción.

D. Compró, el 1 de octubre de 2009, 28 acciones de la sociedad «Y», que tienen un valor nominal de 10 euros y que cotizaban al 130 por 100 en el momento de la operación. Estas acciones son calificadas como «activos financieros disponibles para la venta» y para la adquisición de cada una de ellas fue necesario comprar 4 derechos de suscripción a un precio de 0,5 euros/derecho. Además, la entidad financiera intermediaria percibió una comisión del 5 por 100 del importe total de la operación.

El valor razonable de las acciones a 31 de diciembre de 2009 es de 448 euros.

El fracaso (anunciado el 15 de enero de 2010) de uno de los productos sobre los que la sociedad «Y» había puesto mayores esperanzas ha provocado un descenso del valor razonable de sus acciones, que el 31 de diciembre de 2010 cotizan al 90 por 100 y un año después al 85 por 100.

Finalmente, el valor razonable de las acciones se sitúa, el 31 de diciembre de 2012, en el 90 por 100 de su valor nominal y, días después, «EXAM» decide venderlas, clasificándolas como «activos financieros mantenidos para negociar».

SE PIDE:

- Contabilizar todas las operaciones anteriores.
- Valorar la reclasificación de las acciones de la sociedad «Y» efectuada por «EXAM» y, en su caso, contabilizarla.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

A. CRÉDITOS POR OPERACIONES COMERCIALES Y DESCUENTO DE EFECTOS

La **norma de registro y valoración 9.^a**, «Instrumentos financieros», en su apartado 2.1, establece los criterios para la valoración de los créditos por operaciones comerciales:

- **Regla general:**
 - **Valoración inicial:** en el momento inicial se valorarán por el **valor razonable**, que será el precio de la transacción o, lo que es lo mismo, el valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de la transacción, que le sean directamente atribuibles.

- **Valoración posterior:** al cierre del ejercicio económico, o bien en el momento de presentar las cuentas anuales, se valorarán por su **coste amortizado**, y los intereses devengados se reflejarán en la cuenta de pérdidas y ganancias aplicándose el método del tipo de interés efectivo.
- **Regla alternativa:**
 - Si los créditos comerciales tienen un **vencimiento no superior al año** y no cuentan con un tipo de interés contractual, se podrán valorar tanto en el momento inicial como en un momento posterior por su **valor nominal**, siempre que el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Año 2009

1 de junio de 2009

- Por la venta de mercaderías a la empresa «A»:

Vende por 220.000 euros mercaderías a crédito, sin hacer constar tipo de interés contractual. El cobro tiene lugar el 1 de febrero de 2010, es decir, a los 8 meses de la venta.

La venta a crédito supone la contabilización de un cliente, lo que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 9.^a del Plan General de Contabilidad (PGC) constituye un activo financiero, el cual se califica dentro de la categoría de «préstamos y partidas a cobrar». En cuanto al valor inicial del crédito, es su **valor nominal** (220.000 €) al cumplir todos los requisitos establecidos en dicha norma para que se valore por ese importe:

- Se trata de un crédito de carácter comercial.
- Vencimiento inferior a un año.
- Sin interés contractual.
- El efecto de no actualizar los flujos de efectivo no es significativo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera	220.000,00	
700	Venta de mercaderías		220.000,00

- Por la venta de mercaderías a la empresa «B»:

Del mismo modo que lo establecido en el punto anterior, la venta a crédito de mercaderías supone el registro de un cliente, el cual, conforme a la norma de registro y valoración 9.^a, se califica dentro de la categoría de «préstamos y partidas a cobrar». Sin embargo, a diferencia del tratamiento anterior, a este cliente no se le puede valorar por el nominal, ya que si bien se trata de un crédito de carácter comercial y sin interés contractual, el vencimiento es superior a un año (16 meses, del 1 de junio de 2009 al 1 de octubre de 2010).

Por tanto, según lo establecido en la norma de registro y valoración 9.^a, el valor inicial será el **valor razonable**, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que le sean directamente atribuibles. Para determinar ese valor razonable, tenemos que tener en cuenta que el tipo de interés para operaciones similares en el mercado es del 3 por 100.

Por tanto, el valor inicial será:

$$250.000/(1,03)^{6/12} = \mathbf{240.338,70 \text{ euros}}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
45-	Cientes a largo plazo	240.338,70	
700	Venta de mercaderías		240.338,70

La diferencia entre 240.338,70 euros y los 250.000 euros (9.661,30 €) se imputará por el método del tipo de interés efectivo.

- Por el descuento de la letra girada a la empresa «A»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4311	Efectos comerciales descontados	220.000,00	
4310	Efectos comerciales en cartera		220.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	210.000,00	
665	Intereses por descuento de efectos	10.000,00	
5208	Deudas por efectos descontados		220.000,00

31 de diciembre de 2009

- Por la valoración de los créditos con clientes a fin de ejercicio:
 - Crédito con la empresa «A»: se sigue valorando por el valor nominal (220.000,00 €); por consiguiente, no hay que hacer ningún ajuste al cierre.
 - Crédito con la empresa «B»: se valora a su coste amortizado; por consiguiente, hay que imputar los intereses devengados en 2009 calculados al tipo de interés efectivo.

Cálculo de los intereses:

- Intereses totales (250.000,00 – 240.338,70)	9.661,30
- Intereses devengados en 2009 {240.338,70 [(1,03) ^{7/12} – 1]}	4.180,00
- Intereses devengados en 2010 {240.338,70 [(1,03) ^{16/12} – (1,03) ^{7/12}]}	5.481,30

Código	Cuenta	Debe	Haber
45-	Cientes a largo plazo	4.180,00	
7620	Ingresos de créditos a largo plazo		4.180,00

- Por la reclasificación de los créditos con clientes:

Se reclasifican como créditos a corto plazo, ya que van a vencer el 1 de octubre de 2010.

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	244.518,70	
45-	Cientes a largo plazo		244.518,70

Año 2010

1 de febrero de 2010

- Por el impago de la letra aceptada por la empresa «A»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4315	Efectos comerciales impagados	220.000,00	
4311	Efectos comerciales descontados		220.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados	220.000,00	
669	Otros gastos financieros	1.000,00	
572	Bancos, c/c		221.000,00

1 de marzo de 2010

- Por el giro de una nueva letra a la empresa «A», cuyo importe se incrementa en un 15 por 100:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera (220.000,00 × 1,15)	253.000,00	
4310	Efectos comerciales descontados		220.000,00
769	Otros ingresos financieros		33.000,00

Al ser de vencimiento inferior al año (puesto que vence también el 1 de octubre), se valora por su valor nominal (253.000,00 €).

1 de octubre de 2010

Empresa «A»

- Por el vencimiento y cobro del nuevo efecto girado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	253.000,00	
4310	Efectos comerciales en cartera		253.000,00

Empresa «B»

- Por el devengo del resto de los intereses cargados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
547	Intereses a corto plazo de créditos	5.481,30	
7621	Ingresos de créditos a corto plazo		5.481,30

- Por el vencimiento y cobro del crédito comercial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	250.000,00	
430	Clientes		244.518,70
547	Intereses a corto plazo de créditos		5.481,30

B. INVERSIONES (TÍTULOS REPRESENTATIVOS DE DEUDA –OBLIGACIONES–) MANTENIDAS HASTA EL VENCIMIENTO

Las obligaciones adquiridas suponen para el adquirente un activo financiero, regulado en la **norma de registro y valoración 9.ª** del PGC. Lo primero que se debe hacer es clasificar dicho activo dentro de alguna de las categorías que señala dicha norma de registro y valoración 9.ª. El enunciado informa de que se adquirieron con la intención de mantenerlas hasta el vencimiento y que además cotizan, por lo que se califican dentro de la categoría de «mantenidas hasta el vencimiento».

El apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 9.ª establece los siguientes criterios de valoración para esta clase de activos financieros:

- **Concepto:** esta cartera la forman **títulos representativos de deuda** que tengan una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable, que se negocien en un mercado activo y para los que la empresa tenga la intención y la capacidad de conservarlos hasta el vencimiento.

El cuadro de coste amortizado será:

	Año	Intereses pagados	Interés efectivo	Diferencia	Coste Amortizado
0	01-01-2009				70.840,00
1	01-01-2010	2.800,00	7.390,54	4.590,54	75.430,54
2	01-01-2011	2.800,00	7.869,46	5.069,46	80.500,00
	Total	5.600,00	15.260,00	9.660,00	

31 de diciembre de 2009

- Por devengo de los intereses explícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	2.800,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.800,00

- Por la valoración del activo a coste amortizado (devengo de intereses implícitos):

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	4.590,54	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		4.590,54

- Por el deterioro de valor:

Igual que sucede en los préstamos y partidas a cobrar, en los valores representativos de deuda mantenidos hasta el vencimiento, se produce un deterioro de valor cuando se origina un retraso o reducción en los flujos de efectivo producido por la insolvencia del deudor. Y el deterioro se calcula por diferencia entre el valor contable y el importe recuperable que se considera que es el valor actual de los flujos de efectivo esperados actualizados al tipo de interés efectivo de estos valores.

No obstante, dado que los valores representativos de deuda se negocian en un mercado activo, en vez de considerar el valor actual de los flujos de efectivo esperados, se puede tomar como importe recuperable **el valor de cotización, pero siempre que se considere representativo** del importe recuperable. La cuestión, por tanto, es que el hecho de que el valor de cotización baje en el mercado, no significa que el emisor necesariamente se vaya a retrasar en el pago o deje de pagar una cantidad en el mercado (por ejemplo, si se eleva el tipo de interés de mercado por encima del interés de los valores representativos de deuda, el valor de mercado cae, pero no supone necesariamente que se dejen de percibir flujos de efectivo o se vaya a producir un retraso en el cobro de los mismos). Por tanto, solo se tomará como referencia la cotización en el mercado como importe recuperable cuando se considere representativo del importe recuperable (resulta evidente que si el emisor entra en insolvencia, esto quedará reflejado en el valor de cotización, que disminuirá).

Para la solución, dado que el enunciado no señala nada al respecto, se considera que ese valor de cotización es representativo del valor razonable del activo, por lo que reflejaríamos un deterioro por importe de **3.330,54 euros**.

Valor en libros (75.430,54 + 2.800)	78.230,54
Valor de mercado (70 × 1.000 × 107%)	74.900,00
Diferencia.....	3.330,54 (deterioro)

Código	Cuenta	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo	3.330,54	
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo		3.330,54

Año 2010

1 de enero de 2010

- Por el cobro de los intereses explícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	2.296,00	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (0,18 × 2.800)	504,00	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		2.800,00

31 de diciembre de 2010

- Por el devengo de los intereses explícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	2.800,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.800,00

- Por la valoración del activo a coste amortizado (devengo de intereses implícitos):

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	5.049,66	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		5.049,66

- Por la reversión del deterioro:

Suponiendo que a esta fecha ya se tiene certeza de que se va a cobrar todo el importe pactado y en la fecha pactada (1 de enero de 2011), se debe dar de baja el deterioro.

Código	Cuenta	Debe	Haber
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo	3.330,54	
796	Reversión del deterioro de valor de valores representativos de deuda		3.330,54

- Por la reclasificación a corto plazo del activo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	80.500,00	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		80.500,00

Año 2011

1 de enero de 2011

- Por el cobro de los intereses explícitos y del valor de reembolso de los títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	81.057,20	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta $[0,18 \times (2.800 + 9.660)]$	2.242,80	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		80.500,00
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		2.800,00

C. ADQUISICIÓN DE ACCIONES PARA NEGOCIAR Y OPERACIÓN «REPO»

La adquisición de acciones de la sociedad «H» supone para el adquirente un activo financiero, regulado en la **norma de registro y valoración 9.^a** del PGC. Lo primero que se debe hacer es clasificar dicho activo dentro de una de las categorías establecidas en dicha norma. Dado que el enunciado indica que la empresa tiene la intención de venderlo en menos de un año, estas se deben clasificar como «para negociar».

El apartado 2.3 de la norma de registro y valoración 9.^a establece los siguientes criterios de valoración para esta clase de activos financieros:

- **Concepto:** los activos financieros se poseen para negociar cuando:
 - Se originen o adquieran con la intención de venderlos en el corto plazo.

- Formen parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existen evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo.
- Sean instrumentos financieros derivados, salvo que se trate de contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura.
- **Valoración inicial:** en el momento inicial se valorarán por el **valor razonable**, que será el precio de la transacción, esto es, el valor razonable de la contraprestación entregada. Los gastos que se originen en la adquisición se llevarán directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias, no pudiendo contabilizarse entonces como mayor valor de los activos financieros.

En el caso de que los activos financieros fuesen instrumentos de patrimonio, en el valor inicial se incluirá el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares para poder adquirirlos.

Por otra parte, el apartado 2.8 de la referida norma de registro y valoración 9.^a establece que en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición.

- **Valoración posterior:** al cierre del ejercicio económico se volverán a valorar por su **valor razonable**, sin deducir los gastos que pudiese ocasionar su enajenación. Todas las variaciones que se produzcan en el valor razonable, desde el momento inicial hasta la valoración posterior, se reflejarán directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Año 2009

1 de agosto de 2009

- Por la adquisición de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio [$250 \times (10,40 - 0,35)$]	2.512,50	
545	Dividendo a cobrar ($250 \times 0,35$)	87,50	
669	Otros gastos financieros	8,00	
572	Bancos, c/c		2.608,00

15 de agosto de 2009

- Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	87,50	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta ($0,18 \times 87,50$)	15,75	
545	Dividendo a cobrar		87,50

31 de diciembre de 2009

- Por el ajuste a valor razonable:

Valor según libros (valor razonable en la compra, $250 \times 10,05$)	2.512,50
Valor razonable al cierre (250×10)	2.500,00
Diferencia negativa	12,50

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	12,50	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		12,50

Año 2010

1 de enero de 2010

- Por la venta de acciones con pacto de recompra y registro del pasivo:

El 1 de enero de 2010, realiza una operación repo sobre estas acciones obligándose a recomprarlas en el plazo de un año (1 de enero de 2011) a un precio pactado de 10,30 euros/acción. Conforme al apartado 2.9 de la norma de registro y valoración 9.^a del PGC, no se puede dar de baja las acciones, puesto que al ser recompradas a un precio pactado no se han transferido de forma sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad. En tal sentido, cuando no es posible dar de baja el activo, la sociedad reconocerá un pasivo financiero por un importe igual a la contraprestación recibida, el cual se valorará de forma consistente con el activo, de acuerdo con el apartado 3 de la precitada norma de registro y valoración 9.^a.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	2.500,00	
521-	Deudas a corto plazo por cesión temporal de instrumentos de patrimonio		2.500,00

- Por la reclasificación de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540-	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio cedidas temporalmente	2.500,00	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		2.500,00

31 de diciembre de 2010

- Por el ajuste a valor razonable de las acciones cedidas temporalmente:

Valor según libros (valor razonable a 31-12-2009)	2.500,00
Valor razonable al cierre ($250 \times 10,25$)	2.562,50
Diferencia positiva	62,50

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio cedidos temporalmente	62,50	
7630	Beneficios de cartera de negociación		62,50

- Por la imputación de los intereses devengados por la financiación ajena:

La diferencia entre el valor de las acciones en el momento de la cesión temporal y el precio pactado de recompra se considera gastos financieros que retribuyen el coste del pasivo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas [$250 \times (10,30 - 10,00)$]	75,00	
528	Intereses a corto plazo de deudas		75,00

- Por el ajuste a valor razonable del pasivo:

El pasivo financiero que nace de la venta con pacto de recompra de las acciones de la sociedad «H» se considera un pasivo financiero mantenido para negociar, que se valorará al cierre del ejercicio 2010 por su valor razonable, ya que se valora de forma consistente con el activo (apartado 3.2 de la NRV 9.^a, por remisión al apartado 2.3 de la misma).

Valor según libros ($2.500,00 + 75,00$)	2.575,00
Valor razonable al cierre ($250 \times 10,25$)	2.562,50
Diferencia positiva	12,50

Código	Cuenta	Debe	Haber
521-	Deudas a corto plazo por cesión temporal de instrumentos de patrimonio	12,50	
7630	Beneficios de cartera de negociación		12,50

Año 2011*1 de enero de 2011*

- Por la recompra de los títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
521-	Deudas a corto plazo por cesión temporal de instrumentos de patrimonio	2.487,50	
528	Intereses a corto plazo de deudas	75,00	
572	Bancos, c/c (250 × 10,25)		2.562,50

- Por la anulación de la reclasificación de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	2.562,50	
540-	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio cedidas temporalmente		2.562,50

D. ADQUISICIÓN DE ACCIONES DISPONIBLES PARA LA VENTA

La adquisición de acciones de la sociedad «Y» supone para el adquirente un activo financiero, regulado en la **norma de registro y valoración 9.^a** del PGC. Lo primero que se debe hacer es clasificar dicho activo dentro de una de las categorías establecidas en dicha norma. El propio enunciado indica que son calificados como «disponibles para la venta».

El apartado 2.6 de la norma de registro y valoración 9.^a establece los siguientes criterios de valoración para esta clase de activos financieros:

- **Concepto:** los activos financieros disponibles para la venta se definen, por exclusión, como aquellos valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio de otras empresas que no se hayan clasificado en ninguna de las otras categorías previstas en el apartado 2 de la citada norma de registro y valoración 9.^a:
- **Valoración inicial:** en el momento de su incorporación al patrimonio se valorarán por el **valor razonable**, que será el precio de la transacción, que equivale al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. También forman parte del valor inicial el importe de los derechos de suscripción y similares que se hubieran adquirido.
- **Valoración posterior:** al cierre del ejercicio económico se volverán a valorar por su **valor razonable**, sin deducir los gastos que pudiese ocasionar su enajenación (costes de venta). Todas las variaciones que se produzcan en el valor razonable, desde el momento inicial

hasta la valoración posterior, se registran directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja en el balance o se deteriore, momento en el que el importe así reconocido se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Año 2009

1 de octubre de 2009

- Por la adquisición de las acciones:

La valoración inicial será:

Derechos de suscripción (28 acc. × 4 dchos. × 0,5€/dcho.)	56,00
Valor razonable contraprest. (28 acc. × 10 € × 130%)	364,00
Comisión bancaria [5% × (56,00 + 364,00)]	21,00
Total	441,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (28 acc. × 15,75 €/acc.)	441,00	
572	Bancos, c/c		441,00

31 de diciembre de 2009

- Por el ajuste al valor razonable:

Valor según libros (28 × 15,75)	441,00
Valor razonable al cierre (28 × 16,00)	448,00
Diferencia positiva	7,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	7,00	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		7,00

- Por la regularización de las cuentas de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	7,00	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		7,00

Año 2010*31 de diciembre de 2010*

- Por el ajuste al valor razonable:

Valor según libros ($28 \times 16,00$)	448,00
Valor razonable al cierre ($28 \times 10 \times 90\%$)	252,00
Diferencia negativa	196,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	196,00	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		196,00

- Por la regularización de las cuentas de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	196,00	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		196,00

Año 2011*31 de diciembre de 2011*

- Por el ajuste al valor razonable:

Valor según libros ($28 \times 10 \times 90\%$)	252,00
Valor razonable al cierre ($28 \times 10 \times 85\%$)	238,00
Diferencia negativa	14,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	14,00	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		14,00

- Por la regularización de las cuentas de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	14,00	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		14,00

- Por el deterioro del valor:

La norma de registro y valoración 9.^a, en el apartado 2.6.3, establece que el deterioro deberá reflejarse al menos al cierre del ejercicio, si existe evidencia objetiva de que el valor se ha deteriorado como consecuencia de algún hecho que ocasione la falta de recuperabilidad del valor en libros evidenciada, por ejemplo, por un descenso prolongado o significativo del valor razonable. Se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio y de un 40 por 100 en su cotización, sin que se haya producido la recuperación del valor, y ello sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en ese porcentaje.

La corrección valorativa por deterioro se calculará por diferencia entre su coste o coste amortizado menos cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en resultados y el valor razonable en el momento en que se lleve a cabo la valoración. Las pérdidas acumuladas reconocidas en el patrimonio neto, siempre que exista evidencia objetiva del deterioro, se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Si en ejercicios posteriores se incrementase el valor razonable, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, salvo que ese incremento en el valor razonable se produzca en instrumentos de patrimonio, en cuyo caso esa reversión de corrección valorativa se llevará directamente contra el patrimonio neto.

En el supuesto plantado en el enunciado, existe una falta de recuperabilidad del valor en libros de las acciones de la sociedad «Y», ya que ha transcurrido más de un año y medio y la disminución en el valor razonable supera el 40 por 100, en concreto ha sido de un 46,03% = $[(441 - 238)/441 \times 100]$, por lo que es necesario reflejar una corrección valorativa por diferencia entre el coste inicial (441,00 €) y el valor razonable a 31 de diciembre de 2011 (238,00 €).

Código	Cuenta	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deudas a largo plazo	203,00	
902	Transferencias de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta		203,00

- Por la regularización de las cuentas de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
902	Transferencias de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta	203,00	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		203,00

Año 2012*31 de diciembre de 2012*

- Por el ajuste al valor razonable:

Valor según libros ($28 \times 10 \times 85\%$)	238,00
Valor razonable al cierre ($28 \times 10 \times 90\%$)	252,00
Diferencia positiva	14,00

Al haberse recuperado el valor de la inversión un 5 por 100, se revierte el deterioro, pero como se trata de instrumentos de patrimonio, el deterioro revierte contra el patrimonio neto, no llevándose a resultados.

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	14,00	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		14,00

- Por la regularización de las cuentas de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	14,00	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		14,00

Año 2013*Primeros días de enero*

- Por su reclasificación como «activos financieros mantenidos para negociar»:

No está prevista expresamente esta reclasificación en el PGC, pero siguiendo los principios inspiradores de la norma de registro y valoración 9.^a, habrá que valorar los títulos como si desde un principio hubieran sido «mantenidos para negociar». En consecuencia, habrá que eliminar los gastos incluidos en su coste inicial (21,00 €, derivados de la comisión bancaria) e imputar a resultados la diferencia que a 31 de diciembre de 2012 se llevó a incrementos en el patrimonio neto (14,00 €).

- Por la eliminación de los costes de la transacción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	231,00	
6632	Pérdidas de disponibles para la venta	21,00	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		252,00

• Por la imputación a resultados de los incrementos en el patrimonio neto surgidos el 31 de diciembre de 2011:

Código	Cuenta	Debe	Haber
802	Transferencias de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	14,00	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		14,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	14,00	
802	Transferencias de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		14,00

• Por la venta de las acciones reclasificadas:

Aunque el enunciado nada dice, se va a suponer que se venden al valor razonable que tenían a 31 de diciembre de 2011, que es del 90 por 100 de su valor nominal.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (28 × 10 × 90%)	252,00	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		231,00
7630	Beneficios de cartera de negociación		21,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

COSTE DE PRODUCCIÓN, UNIDADES PERDIDAS, FACTOR RECUPERADO, VALORACIÓN DE LA PRODUCCIÓN DEL PERIODO

ENUNCIADO

La empresa «X» se dedica a la fabricación de cortinas. A finales del mes de noviembre quedaron en curso de fabricación 500 cortinas que tenían incorporadas:

- Materia prima (tela) por importe de 80.000 euros.
- Mano de obra directa (MOD) por importe de 100.000 euros.
- Gastos generales de fabricación por 4.000 euros.
- Otros gastos imputables por 2.000 euros.

En ese momento, todas las unidades tenían incorporado el 100 por 100 de la materia prima y el 40 por 100 del resto de costes de transformación.

Durante el mes de diciembre la empresa inició la fabricación de 1.300 cortinas. A 31 de diciembre, quedaban en curso de fabricación 200 cortinas con toda la tela incorporada, un 50 por 100 de la MOD y de gastos generales de fabricación y un 30 por 100 de otros gastos imputables.

Los costes incurridos durante el mes de diciembre fueron los siguientes:

- Tela: 100.000 euros.
- MOD: 80.000 euros.
- Gastos generales de fabricación: 50.000 euros.
- Otros gastos imputables: 20.000 euros.

Se sabe que durante el mes de diciembre se han producido unas mermas en 100 cortinas, que tenían incorporada toda la materia prima y un 40 por 100 del resto de costes de transformación. La tela es recuperable para procesos de fabricación futuros.

SE PIDE:

Determinar la valoración de la producción terminada, de la producción en curso y de las 100 unidades perdidas por el método de costes independientes.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

Para determinar la valoración de la producción terminada y en curso al final del mes de diciembre, se confecciona un cuadro de unidades equivalentes con asignación de costes de la siguiente manera:

Elementos de coste	Elementos de coste				Total
	Materias primas	Mano de obra directa	Gastos generales de fabricación	Otros gastos imputables	
Conceptos diversos					
Costes imputados:					
• Costes iniciales ⁽¹⁾	80.000,00	100.000,00	4.000,00	2.000,00	186.000,00
• Costes del periodo	100.000,00	80.000,00	50.000,00	20.000,00	250.000,00
Costes imputados totales	180.000,00	180.000,00	54.000,00	22.000,00	436.000,00
					.../...

Elementos de coste Conceptos diversos	Materias primas		Mano de obra directa		Gastos generales de fabricación		Otros gastos imputables		Total
.../...									
Unidades físicas:									
• En curso inicial 500									
• Puestas en fabricación 1.300									
• Ganadas 0									
Unidades fabricándose 1.800									
• Perdidas 100	100%	100	40%	40	40%	40	40%	40	
• Terminadas 1.500									
– No empezadas 500	0%	0	60%	300	60%	300	60%	300	
– Empezadas 1.000	100%	1.000	100%	1.000	100%	1.000	100%	1.000	
• En curso final 200	100%	200	50%	100	50%	100	30%	60	
Unidades equivalentes terminadas	1.300		1.440		1.440		1.400		
CUP ⁽²⁾	76,92307		55,55555		34,72222		14,28571		181,48655
CAUP ⁽³⁾	0 ⁽⁵⁾		1,58730		0,99206		0,42016		2,99952
CUR ⁽⁴⁾	76,92307		57,14285		35,71428		14,70587		184,48607
Valoración unidades terminadas y no empezadas (500 u.f.)	–		17.142,86		10.714,29		4.411,76		32.268,91
Valoración unidades terminadas y empezadas (1.000 u.f.)	76.923,07		57.142,85		35.714,28		14.705,87		184.486,07
Valoración unidades en curso (200 u.f.)	15.384,62		5.714,29		3.571,43		882,35		25.552,69
Factor recuperado (MP)	7.692,31 ⁽⁵⁾		X		X		X		

Notas aclarativas:

- (1) El enunciado facilita el número de unidades físicas que componen las existencias iniciales de producción en curso, su grado de avance y su valor en unidades monetarias.
- (2) CUP: Coste unitario puro = Costes imputados totales/N.º de unidades equivalentes.
- (3) CAUP: Coste adicional por unidad perdida = N.º unidades perdidas × CUP / (N.º uds. equivalentes – N.º uds. perdidas).

De esta manera, el coste de las unidades perdidas se distribuye entre las unidades restantes incrementándolo.

- (4) CUR: Coste unitario real = CUP + CAUP.
- (5) La tela (materia prima) recuperada se considera como un menor consumo de materias primas y, por tanto, como menor importe de los costes del periodo; el importe recuperado o no consumido asciende a **7.692,31 euros** y se obtiene a través del siguiente cálculo:

$$\begin{aligned} & (\text{N.º uds. recuperadas} \times \text{Consumo de materias primas}) / (\text{N.º uds. equivalentes de materias primas}) \\ & = (100 \times 100.000 \text{ €}) / 1.300 = \mathbf{7.692,31 \text{ euros}} \end{aligned}$$

Valoración de la producción

- Producción terminada

Al aplicar el método de costes independientes (o FIFO), las existencias finales de producción terminadas (1.300 u.f.) se valoran a dos precios unitarios distintos (P_{c1} y P_{c2}) ya que primero hay que acabar la producción que está en curso al inicio del periodo (500 u.f.) y luego el resto (1.000 u.f.):

Producción inicial en curso que se acaba en el periodo (500 u.f.):

$$P_{c1} = (\text{Valorac. } E_i \text{ PCF} + \text{Valorac. producc. term. y no empez.}) / \text{N.º u.f. en } E_i \text{ PCF}$$

$$P_{c1} = 186.000 + 32.268,91/500 = 218.265,91/500 = \mathbf{436,537 \text{ euros/u.f.}}$$

Producción que se empieza y acaba en el periodo (1.000 u.f.)

$$P_{c2} = \text{Valorac. producc. term. y empez.} / \text{N.º u.f. terminadas}$$

$$P_{c2} = 184.486,07/1.000 = \mathbf{184,486 \text{ euros/u.f.}}$$

Coste total de la producción terminada:

$$218.265,91 + 184.486,07 = \mathbf{402.751,98 \text{ euros}}$$

- Producción en curso

Las 200 unidades que se empiezan y no se acaban en el periodo (su precio de coste medio será P_{c3}).

$$P_{c3} = \text{Valorac. producc. term. y no empez.} / \text{N.º u.f. en } E_f \text{ PCF}$$

$$P_{c3} = 25.552,69/200 = \mathbf{127,763 \text{ euros/u.f.}}$$

CASO PRÁCTICO NÚM. 6

DEBE, HABER Y SALDO DE CIERTAS CUENTAS, SUPERÁVIT DE FINANCIACIÓN, ESTADO DE LA TESORERÍA, REMANENTE DE TESORERÍA, GENERACIÓN DE CRÉDITOS, TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES CORRIENTES, COMPONENTES DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL

ENUNCIADO

El Instituto «X» es un organismo autónomo sometido al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP).

SE PIDE:

A la vista de los cuadros de información proporcionados en la cuenta general de este organismo:

1. Determinar el total del debe y del haber (en los casos que sea posible) así como el saldo deudor o acreedor en el libro mayor de las siguientes cuentas, explicando de qué cuadro obtiene los datos:
 - I. 400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corrientes. En el ejercicio 2008.
 - II. 400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corrientes. En el ejercicio 2007.
 - III. 401. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corrientes. En el ejercicio 2008.
 - IV. 430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corrientes. En el ejercicio 2008.
 - V. 430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corrientes. En el ejercicio 2007.
 - VI. 431. Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados. En el ejercicio 2008.
 - VII. 005. Presupuesto de gastos: gastos comprometidos (antes de las operaciones de cierre 2008).
 - VIII.006. Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales.
2. Calcular las siguientes magnitudes:
 - a) Superávit o déficit de financiación y cuál es su importe.
 - b) Formular el cuadro del estado de la tesorería del 2008, sabiendo que los cobros por operaciones no presupuestarias ascienden a 560.716,37 euros y los pagos por operaciones no presupuestarias ascienden a 525.535,23 euros.
 - c) Con el resultado obtenido en el apartado anterior, determine el remanente de tesorería del ejercicio 2008.
3. Realizar los asientos en el libro diario derivados de la operación de generación de crédito efectuada en el 2008.
4. Determinar cuál es la diferencia en el PGCP entre transferencias corrientes y subvenciones corrientes.
5. Determinar el importe de las siguientes rúbricas de la cuenta del resultado económico patrimonial 2008 y en qué cuentas del PGCP se contabilizarían.
 1. a.1) Sueldos y salarios y asimilados
 1. a.2) Cargas sociales
 2. a) Reintegros
 2. f) Otros intereses e ingresos asimilados

EJERCICIO 2008		CUADRO I: LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS							
Artículo	Crédito inicial	Modificaciones	Crédito definitivo	Gastos comprometidos	Obligaciones reconocidas netas	Remanente crédito	Pagos	Obligaciones pendientes pago	
10	59.924,00	-	59.924,00	59.388,56	59.388,56	535,44	59.388,56	-	
12	2.347.182,00	48.701,17	2.395.883,17	2.297.239,72	2.297.239,72	98.643,45	2.297.239,72	-	
15	45.000,00	-	45.000,00	34.326,84	34.326,84	10.673,16	34.326,84	-	
16	562.310,00	5.149,09	567.459,09	558.786,65	558.786,65	8.672,44	558.786,65	-	
21	86.153,00	2.700,00	88.853,00	68.470,81	67.406,83	21.446,17	49.506,58	17.900,25	
22	318.634,00	4.140,62	322.774,62	308.563,84	303.970,61	18.804,01	259.192,92	44.777,69	
23	28.200,00	1.000,00	29.200,00	23.203,35	23.203,35	5.996,65	21.821,15	1.382,20	
24	21.000,00	-	21.000,00	17.836,12	17.836,12	3.163,88	17.836,12	-	
44	-	12.000,00	12.000,00	11.946,06	11.946,06	53,94	11.946,06	-	
46	168.000,00	5.000,00	173.000,00	167.534,00	167.534,00	5.466,00	164.295,00	3.239,00	
47	138.500,00	-16.500,00	122.000,00	84.000,00	84.000,00	38.000,00	84.000,00	-	
48	499.000,00	-30.240,62	468.759,38	440.657,73	440.657,73	28.101,65	424.657,73	16.000,00	
62	434.445,00	-91.700,00	342.745,00	261.159,15	250.514,15	92.230,85	61.576,49	188.937,66	
63	112.075,00	105.000,00	217.075,00	201.102,50	66.233,08	150.841,92	12.164,48	54.068,60	
64	234.000,00	25.000,00	259.000,00	254.006,98	229.006,98	29.993,02	113.458,98	115.548,00	
Total	5.054.423,00	70.250,26	5.124.673,26	4.788.222,31	4.612.050,68	512.622,58	4.170.197,28	441.853,40	

EJERCICIO 2008 CUADRO 2: OBLIGACIONES DE PRESUPUESTOS CERRADOS					
Presupuesto	Obl. pte. 1 enero	Modificaciones	Total obligaciones	Pagos realizados	Obl. pend. 31 dic.
2002	-	-	-	-	-
2003	-	-	-	-	-
2004	-	-	-	-	-
2005	-	-	-	-	-
2006	-	-	-	-	-
2007	874.693,53	-	874.693,53	874.693,53	-
Total	874.693,53	-	874.693,53	874.693,53	-

EJERCICIO 2008 CUADRO 3: LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS								
Clasificación económica	Previsión inicial	Modif. previsiones	Previsión definitiva	Dchos. rdos. netos	Recaudación neta	Cancelac.	Dchos. ptes. 31 diciembre	
30100 To10- Tasa general D	1,00	-	1,00	-	-	-	-	
31900 Determinaciones Anl.	1,00	-	1,00	7.782,96	7.782,96	-	-	
38000 De ejercicios cerrados	1,00	-	1,00	28.723,77	504,50	-	28.219,27	
38100 Pagos indebidos	1,00	-	1,00	-	-	-	-	
38101 Seguridad Social (IT)	1,00	-	1,00	32.405,79	32.405,79	-	-	
38103 Por anuncios a cargo	1,00	-	1,00	1.183,41	1.183,41	-	-	
42000 Para gastos generales	4.262.897,00	56.950,26	4.319.847,26	4.057.044,00	3.203.193,74	-	853.850,26	
52000 Intereses de cuentas	11.000,00	-	11.000,00	13.917,01	10.114,38	-	3.802,63	
68000 De ejercicios cerrad.	1,00	-	1,00	-	-	-	-	
68100 Del presupuesto corr.	1,00	-	1,00	-	-	-	-	
72000 Para operaciones de.	780.518,00	13.300,00	793.818,00	757.898,09	757.898,09	-	-	
Total instituto	5.054.423,00	70.250,26	5.124.673,26	4.898.955,03	4.013.082,87	-	885.872,16	
Total informe	5.054.423,00	70.250,26	5.124.673,26	4.898.955,03	4.013.082,87	-	885.872,16	

EJERCICIO 2008 CUADRO 4: DERECHOS A COBRAR DE PRESUPUESTOS CERRADOS					
Presupuesto	Obl. pte. 1 enero	Modificaciones	Total obligaciones	Pagos realizados	Obl. pend. 31 dic.
2002	-	-	-	-	-
2003	-	-	-	-	-
2004	-	-	-	-	-
2005	-	-	-	-	-
2006	-	-	-	-	-
2007	1.122.997,68	-	1.122.997,68	1.122.997,68	-
Total	1.122.997,68	-	1.122.997,68	1.122.997,68	-

EJERCICIO 2008 CUADRO 5: LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE MODIFICACIONES DE CREDITO					
Tipo modificación	Cred. extraordin.	Suplemento crédito	Ampliación crédito	Trans. positivas	Trans. negativas
Instituto				178.066,09	-178.066,09

Inc. rtes. crédito	Cred. gen. ingresos	Bajas anul. rectific.	Otras modificac.	Total modific.
0	70.250,26	-	-	70.250,26

EJERCICIO 2008 CUADRO 6: BALANCE					
Activo	2008	2007	Pasivo	2008	2007
A) Inmovilizado	2.454.837,70	2.353.212,80	A) Fondos propios	3.040.465,22	2.651.935,97
I. Inversiones destinadas al uso general	0,00	0,00	I. Patrimonio	2.263.701,51	2.075.219,05
II. Inmovilizaciones inmateriales	19.354,86	7.898,68	II. Reservas	0,00	0,00
III. Inmovilizaciones materiales	2.435.482,84	2.345.314,12	III. Resultados de ejercicios anteriores	386.369,24	538.490,90
					.../...

		EJERCICIO 2008		CUADRO 6: BALANCE		EJERCICIO 2007	
		2008	2007	Pasivo		2008	2007
...							
IV. Inversiones gestionadas		0,00	0,00	IV. Resultados de ejercicio		390.394,47	38.226,02
V. Inversiones financieras permanentes		0,00	0,00	B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios		0,00	0,00
B) Gastos a distribuir en varios ejercicios		0,00	0,00	C) Provisiones para riesgos y gastos		0,00	0,00
C) Activo circulante		1.208.699,64	????	D) Acreedores a largo plazo		0,00	0,00
I. Existencias		0,00	0,00	I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables		0,00	0,00
II. Deudores		????	????	II. Otras deudas a largo plazo		0,00	0,00
1. Deudores presupuestarios		????	????	III. Desembolsos pendientes sobre acciones no exigidos		0,00	0,00
2. Deudores no presupuestarios		0,00	0,00	E) Acreedores a corto plazo		????	????
3. Deudores por admón. Otros recursos		0,00	0,00	I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables		0,00	0,00
4. Administraciones Públicas		0,00	0,00	II. Deudas con entidades de crédito		0,00	0,00
5. Otros deudores		0,00	0,00	III. Acreedores		????	????
6. Provisiones		0,00	0,00	1. Acreedores presupuestarios		????	????
III. Inversiones financieras temporales		0,00	0,00	2. Acreedores no presupuestarios		0,00	0,00
IV. Tesorería		????	196.456,60	3. Acreedores por admón. De recursos por cta. de otros ent.		0,00	0,00
V. Ajustes por periodificación		0,00	0,00	4. Administraciones Públicas		181.217,72	146.026,26
				5. Otros acreedores		0,00	11,32
				6. Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo		0,00	0,00
				IV. Ajustes por periodificación		0,00	0,00
Total general (A + B + C...)		3.663.537,34	????	F) Prov. para riesgos y gastos a corto plazo		0,00	0,00
				Total general (A + B + C + D + E + F)		????	????

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 6

1. DEBE, HABER Y SALDO DE DETERMINADAS CUENTAS Y EXPLICACIÓN DEL ORIGEN DE LOS DATOS

- **400. AOR, PG corriente, ejercicio 2008:**

$H(400) =$	4.612.050,68	Estado de liquidación del presupuesto de gastos (columna de obligaciones reconocidas netas).
$D(400) =$	4.170.197,28	Estado de liquidación del presupuesto de gastos (columna de pagos).
$S_H = H - D =$	441.853,40	Diferencia entre el haber y el debe; se refleja en la columna de obligaciones pendientes de pago del estado de liquidación del presupuesto de gastos.

- **400. AOR, PG corriente, ejercicio 2007:**

$H(400) =$	desconocido	No hay datos para determinar su importe.
$D(400) =$	desconocido	No hay datos para determinar su importe.
$S_H = H - D =$	874.693,53	Estado de obligaciones de presupuestos cerrados (casilla de obligaciones pendientes a 1 de enero de 2008, correspondientes a 2007).

- **401. AOR, PG cerrados, ejercicio 2008:**

$H(401) =$	874.693,53	Estado de obligaciones de presupuestos cerrados (columna de obligaciones pendientes de pago a 1 de enero de 2008).
$D(400) =$	874.693,53	Estado de obligaciones de presupuestos cerrados (columna de pagos realizados).
$S_H = H - D =$	0,00	Diferencia entre el haber y el debe; se refleja en la columna de obligaciones de pago a 31 de diciembre, del estado de obligaciones de presupuestos cerrados.

- **430. DDR, Pi corriente, ejercicio 2008:**

$D(430) =$	4.898.955,03	Estado de liquidación del presupuesto de ingresos (columna de derechos reconocidos netos).
$H(430) =$	4.013.082,87	Estado de liquidación del presupuesto de ingresos (columna de recaudación neta).
$S_d = D - H =$	885.872,16	Diferencia entre el debe y el haber; se refleja en la columna de derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre del estado de liquidación del presupuesto de ingresos.

- **430. DDR, Pi corriente, ejercicio 2007:**

$D(430) =$	desconocido	No hay datos para determinar su importe.
$H(430) =$	desconocido	No hay datos para determinar su importe.
$S_d = D - H =$	1.122.997,68	Estado de derechos a cobrar de presupuestos cerrados (casilla de derechos pendientes de cobro a 1 de enero de 2008, correspondientes a 2007).

- **431. DDR, PI cerrados, ejercicio 2008:**

D(430) =	1.122.997,68	Estado de derechos a cobrar de presupuestos cerrados (columna de derechos pendientes de cobro a 1 de enero de 2008).
D(400) =	1.122.997,68	Estado de derechos a cobrar de presupuestos cerrados (columna de cobros realizados).
$S_d = D - H =$	0,00	Diferencia entre el debe y el haber; se refleja en la columna de derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre, del estado de derechos a cobrar de presupuestos cerrados.

- **005. PG, gastos comprometidos:**

H(005) =	4.778.222,31	Estado de liquidación del presupuesto de gastos (columna de gastos comprometidos). Recoge el importe total de los gastos que se han comprometido en el ejercicio, antes de las operaciones de cierre.
----------	--------------	---

En las operaciones de cierre del presupuesto de gastos, que se realizan en tres etapas, se van realizando anotaciones en el debe de la cuenta 005, de tal manera que su saldo se va anulando.

- **006. PI, previsiones iniciales:**

D(006) =	5.054.423,00	Estado de liquidación del presupuesto de ingresos (columna de previsiones iniciales).
H(006) =	5.054.423,00	No se deduce de ningún estado, sino del tratamiento contable de la apertura del presupuesto de ingresos.
$S_d = D - H =$	0,00	Su saldo siempre es nulo. La cuenta 006 aparece permanentemente saldada.

Antes del cierre del presupuesto, el acumulado del debe de la cuenta 006 expresa el total de las previsiones iniciales del presupuesto de ingresos. La cuenta 006 aparece en todo momento saldada, ya que las previsiones iniciales se traspasan simultáneamente a definitivas. La apertura del presupuesto se realiza a través de dos asientos:

- Reflejo de las previsiones iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
006	PI, previsiones iniciales	5.054.423,00	
000	Presupuesto del ejercicio		5.054.423,00

- Traspaso de las previsiones iniciales a definitivas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
008	PD, previsiones definitivas	5.054.423,00	
006	PI, previsiones iniciales		5.054.423,00

2. CÁLCULO DE DIVERSAS MAGNITUDES

a) Superávit o déficit de financiación

El **superávit o el déficit de financiación** es la última de las magnitudes que se determinan al calcular el resultado presupuestario de una entidad y coincidirá con el saldo presupuestario del ejercicio, salvo que:

- Durante el ejercicio se hayan financiado gastos con remanente de tesorería.
- Durante el ejercicio se hayan producido desviaciones de financiación en gastos con financiación afectada.

Para ello, tenemos que determinar el **resultado presupuestario** del ejercicio en cuatro niveles:

1. Resultado presupuestario del ejercicio.
2. Variación neta de pasivos financieros.
3. Saldo presupuestario del ejercicio.
4. Superávit o déficit de financiación.

Conceptos	DR netos	OR netas	Importes
Operaciones no financieras (cap. 1 a 7)	4.898.955,03	4.612.050,68	286.904,35
Operaciones con activos financieros (cap. 8)	-	-	-
1. RESULTADO PRESUPUESTARIO	4.898.955,03	4.612.050,68	286.904,35
2. VAR. NETA DE PASIVOS FINANCIEROS (cap. 9)	-	-	-
3. SALDO PRESUPUESTARIO			286.904,35
(+) Créditos gastados financiados con remanente de tesorería			-
(+) Desviaciones de financiación positivas en gastos con financiación afectadas			-
(-) Desviaciones de financiación negativas en gastos con financiación afectada			-
4. SUPERÁVIT O DÉFICIT DE FINANCIACIÓN			286.904,35

b) Estado de la tesorería

Dicho estado proporciona información sobre el saldo inicial de tesorería, el total de cobros, el total de pagos y el saldo final de tesorería.

1. Cobros		
• Del presupuesto corriente	4.013.082,87	
• De presupuestos cerrados	1.122.997,68	
• De operaciones no presupuestarias	560.716,37	
	5.696.796,92	
2. Pagos		
• Del presupuesto corriente	4.170.197,28	
• De presupuestos cerrados	874.693,53	
• De operaciones no presupuestarias	525.535,23	
	5.570.426,04	
I. Flujo neto de tesorería (1 – 2)		126.370,88
3. Saldo inicial de tesorería		196.456,60
II. Saldo final de tesorería (I + 3)		322.827,48

c) Remanente de tesorería

El remanente de tesorería es una magnitud financiera que representa la liquidez a corto plazo del organismo autónomo Instituto «X» a la fecha de cierre del ejercicio. Aunque para su cálculo se computan los fondos líquidos a fin de ejercicio y los derechos y obligaciones pendientes de cobro y de pago, tanto presupuestarios como no presupuestarios, su origen es básicamente presupuestario ya que deriva de la acumulación de superávits de financiación.

Cálculo:

$$RT = FL + (DPC - OPP) = 322.827,48 + (885.872,16 - 441.853,40) = 766.846,24 \text{ euros}$$

Donde:

- RT = remanente de tesorería.
- FL = fondos líquidos.
- DPC = derechos pendientes de cobro.
- OPP = obligaciones pendientes de pago.

3. ASIENTOS DE LA OPERACIÓN DE GENERACIÓN DE CRÉDITO

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto del ejercicio	70.250,26	
0025	Créditos generados por ingresos		70.250,26

Código	Cuenta	Debe	Haber
0025	Créditos generados por ingresos	70.250,26	
0030	Créditos disponibles		70.250,26

4. DIFERENCIAS EN EL PGCP ENTRE TRANSFERENCIAS CORRIENTES Y SUBVENCIONES CORRIENTES

Podemos distinguir entre las concedidas (gasto) y las recibidas (ingreso). Ambas se imputan al capítulo IV de gastos o de ingresos, según corresponda, y la diferencia entre ellas radica, fundamentalmente, en la afectación o no de los fondos o bienes concedidos o recibidos.

a) Concedidas

- **650. Transferencias corrientes:** fondos o bienes concedidos por la entidad para la financiación de operaciones corrientes, no concretas ni específicas.
- **651. Subvenciones corrientes:** fondos o bienes concedidos por la entidad para la financiación de operaciones corrientes, concretas y específicas.

b) Recibidas

- **750. Transferencias corrientes:** fondos o bienes recibidos por la entidad para la financiación de operaciones corrientes, no concretas ni específicas.
- **751. Subvenciones corrientes:** fondos o bienes recibidos por la entidad para la financiación de operaciones corrientes, concretas y específicas.

5. RÚBRICAS DE LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL DE 2008

1.a.1) Sueldos y salarios y asimilados

Comprende el saldo de las cuentas 640 «Sueldos y salarios» y 641 «Indemnizaciones». Su importe asciende a 2.390.955,12 euros, que es la suma de las obligaciones reconocidas netas de los artículos 10, 12 y 15 del estado de liquidación del presupuesto de gastos.

1.a.2) Cargas sociales

Comprende el saldo de las cuentas 642 «Cotizaciones sociales» y 644 «Otros gastos sociales». Su importe asciende a 558.768,55 euros, que son las obligaciones reconocidas netas del artículo 16 del estado de liquidación del presupuesto de gastos.

2.a) Reintegros

Comprende el saldo de la cuenta 773 «Reintegros». Su importe asciende a 62.312,47 euros, que son los derechos reconocidos netos en el artículo 38 del estado de liquidación del presupuesto de ingresos.

2.f) Otros intereses e ingresos asimilados

Comprende el saldo de las siguientes cuentas: 763 «Ingresos de créditos a corto plazo», 765 «Descuentos sobre compras por pronto pago», 769 «Otros ingresos financieros» y 766 «Beneficios en valores negociables». Su importe asciende a 13.911,01 euros, que son los derechos reconocidos netos en el subconcepto 520.00 del estado de liquidación del presupuesto de ingresos.