

CONTABILIDAD

LAS CUENTAS ANUALES EN EL NUEVO PLAN
GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

N.º 183

TRABAJO EFECTUADO POR:

BERNARDINO BENITO LÓPEZ

*Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales.
Departamento de Economía Financiera y
Contabilidad de la Universidad de Murcia*

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Balance de situación.
- III. Cuenta del resultado económico-patrimonial.
- IV. Estado de liquidación del presupuesto.

...

...

V. Memoria.

1. Organización.
2. Estado operativo.
3. Información de carácter financiero.
 - 3.1. Cuadro de Financiación.
 - 3.2. Remanente de tesorería.
 - 3.3. Tesorería.
4. Información sobre la ejecución del gasto público.
5. Información sobre la ejecución del ingreso público.
6. Gastos con financiación afectada.
7. Información sobre el inmovilizado no financiero.
8. Información sobre las inversiones financieras.
9. Información sobre el endeudamiento.
10. Existencias.

CONTABILIDAD	LAS CUENTAS ANUALES EN EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA	N.º 183
---------------------	---	----------------

I. INTRODUCCIÓN

Las Cuentas Anuales que recoge el Nuevo Plan General de Contabilidad Pública (NPGCP) aprobado por Orden de 6 de mayo de 1994 (BOE de 20 de mayo) son el resultado de los trabajos plasmados en los distintos Documentos que ha ido publicando la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), y más concretamente, el Documento número 1, «Principios contables públicos» (1), y el Documento número 7, «Información económico-financiera pública» (2).

Según se establece en el propio Plan, la información contable contenida en estas Cuentas Anuales deberá ser accesible a un amplio conjunto de agentes económicos y sociales, el cual puede sintetizarse en los siguientes grupos:

- Órganos de representación política, es decir, las Asambleas Legislativas elegidas democráticamente en cada uno de los niveles en que se estructura la organización territorial del Estado: Cortes Generales, Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y los Plenos de las Diputaciones, Cabildos y Consejos Insulares, Ayuntamientos y demás Corporaciones Locales.
- Órganos de gestión, encargados de las distintas Administraciones Públicas. Dentro de estos órganos encontramos, por una parte, los niveles político-administrativos, entre los que se incluirán el Gobierno de la Nación y sus Ministros, los Gobiernos de las Comunidades Autónomas y sus Consejeros, Alcaldes y Presidentes de Corporaciones Locales, y, por otra, los niveles puramente de gestión, y entre los que se encontrarían los demás escalones de las distintas Administraciones.

(1) INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO: «Principios contables públicos», Documento núm. 1, Madrid, 1991.

(2) INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO: «Información económico-financiera pública», Documento núm. 7, Madrid, 1992.

- Órganos de dirección y gestión de las sociedades y empresas públicas.
- Órganos de control externo, como son el Tribunal de Cuentas y los Tribunales, Cámaras y Comisiones de Cuentas de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, y órganos encargados del control interno en sus múltiples acepciones: control financiero, de legalidad, de eficiencia y eficacia, etc.
- Entidades privadas, asociaciones y ciudadanos interesados en la *res pública*.

Las Cuentas Anuales a que nos estamos refiriendo se incluyen en la cuarta parte del NPGCP y son el Balance, Cuenta del resultado económico-patrimonial, Estado de liquidación del Presupuesto y la Memoria, siendo el principal objetivo de las mismas la consecución de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la ejecución del presupuesto y del resultado económico-patrimonial de la entidad a que se refiera la información contable.

Estas Cuentas Anuales tienen un carácter de mínimos, es decir, cualquiera de las entidades sometidas al régimen de la Contabilidad Pública deberá obtener como mínimo dichas Cuentas, sin perjuicio de elaborar, además, cualquier otra información que resulte de interés para la consecución de la imagen fiel.

En las páginas que siguen nos detendremos en el análisis de cada una de estas Cuentas.

II. BALANCE DE SITUACIÓN

El Balance comprende, con la debida separación, los bienes y derechos, así como los posibles gastos diferidos, que constituyen el Activo de la entidad, y las obligaciones y fondos propios que forman el Pasivo de la misma.

La formulación del Balance deberá hacerse teniendo en cuenta lo siguiente:

- a) Las partidas que forman el Activo se ordenarán de menor a mayor liquidez, mientras que las del Pasivo estarán ordenadas de menor a mayor exigibilidad.
- b) En cada partida deberán figurar además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura del Balance bien por realizarse un cambio de imputación, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente.

- c) No podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la Memoria.
- d) No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.
- e) No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la Memoria.
- f) Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en el modelo siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.
- g) Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en el modelo.
- h) Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.
- i) La clasificación entre corto y largo plazo se realizará teniendo en cuenta el plazo previsto para el vencimiento, enajenación o cancelación. Se considerará largo plazo cuando sea superior a un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.
- j) Las inversiones financieras con vencimiento no superior a un año figurarán en el epígrafe C. III del Activo, «Inversiones financieras temporales».
- k) Los desembolsos pendientes sobre acciones que constituyan inversiones financieras permanentes, que no estén exigidos pero que conforme al artículo 42 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, sean exigibles a corto plazo figurarán en la partida D. III.5, «Otros acreedores», del Pasivo del Balance.
- l) La financiación ajena con vencimiento no superior a un año figurará en la agrupación D del Pasivo, «Acreedores a corto plazo».
- m) Para las cuentas deudoras del epígrafe C. II, «Deudores», con vencimiento superior a un año se creará el epígrafe A. VI del Activo, con la denominación de «Deudores no presupuestarios a largo plazo», realizándose el desglose necesario. Por ejemplo, puede ser el caso de los derechos anulados por aplazamiento o fraccionamiento con vencimiento superior al año, los cuales se recogen en la cuenta 444, «Deudores a largo plazo por fraccionamiento y aplazamiento».

El modelo que propone el Plan es el que aparece en el **Cuadro 1**.

CUADRO 1. BALANCE DE SITUACIÓN

N.º CUENTAS	ACTIVO	E/N	E/N-I	N.º CUENTAS	PASIVO	E/N	E/N-I
	A) INMOVILIZADO				A) FONDOS PROPIOS		
	I. Inversiones destinadas al uso general.				I. Patrimonio.		
200	1. Terrenos y bienes naturales.			100	1. Patrimonio.		
201	2. Infraestructura y bienes destinados al uso general.			101	2. Patrimonio recibido en adscripción.		
202	3. Bienes comunales.			108	3. Patrimonio recibido en cesión.		
208	4. Bienes del Patrimonio histórico, artístico y cultural.			(107)	4. Patrimonio entregado en adscripción.		
	II. Inmovilizaciones inmateriales.			(108)	5. Patrimonio entregado en cesión.		
210	1. Gastos de investigación y desarrollo.			(108)	6. Patrimonio entregado al uso general.		
212	2. Propiedad industrial.			11	II. Reservas.		
215	3. Aplicaciones informáticas.				III. Resultados de ejercicios anteriores.		
216	4. Propiedad intelectual.			120	1. Resultados positivos de ejercicios anteriores.		
217	5. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.			(121)	2. Resultados negativos de ejercicios anteriores.		
(281)	6. Amortizaciones.			129	IV. Resultados del ejercicio.		
	III. Inmovilizaciones materiales.				B) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS		
220, 221	1. Terrenos y construcciones.			14	C) ACREEDORES A LARGO PLAZO		
222, 223	2. Instalaciones técnicas y maquinaria.				I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables.		
224, 228	3. Utillaje y mobiliario.			130	1. Obligaciones y bonos.		
227, 228, 229	4. Otro inmovilizado.			135	2. Deudas representadas en otros valores negociables.		
(282)	5. Amortizaciones.			136	3. Intereses de obligaciones y otros valores.		
	IV. Inversiones gestionadas.			138, 139	4. Deudas en moneda extranjera.		
23					II. Otras deudas a largo plazo.		
250, 251, 256	V. Inversiones financieras permanentes.			170, 176	1. Deudas con entidades de crédito.		
252, 253, 257	1. Cartera de valores a largo plazo.			171, 178, 177	2. Otras deudas.		
280, 285	2. Otras inversiones y créditos a largo plazo.						
(297)	3. Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo.						
	4. Provisiones.						

III. CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL

Antes de entrar en el análisis de esta cuenta creemos necesario dar una visión del significado que tiene el resultado calculado con criterios económicos en el sector público no lucrativo.

La ausencia de ánimo de lucro que caracteriza a las Administraciones Públicas imposibilita que la figura del resultado, tal como se entiende en el sector empresarial, pueda ser utilizada para evaluar sus logros.

Entonces, ¿qué sentido cabe atribuírsele a estos resultados?

ANTHONY (3) considera que la diferencia entre los ingresos y gastos «mide si la organización ha vivido dentro de sus posibilidades, si sus gastos no han excedido a los ingresos. Aunque ello no afecta al beneficio, esta medida tiene en realidad un significado importante».

Vemos, pues, cómo ANTHONY identifica el concepto de resultado a la capacidad de la empresa para vivir dentro de sus posibilidades.

Para MENOYO y DE CASO (4) el resultado obtenido por las Administraciones Públicas puede considerarse en una triple visión: presupuestaria, financiera y económica. La primera se deriva del presupuesto y en su acepción más clásica vendría a identificarse con el superávit o déficit presupuestario, entendido como la diferencia entre los derechos y obligaciones reconocidas y liquidadas durante el ejercicio correspondiente.

El resultado financiero estaría relacionado con las operaciones de cobros y pagos y vendría a ser el déficit o superávit de tesorería habido durante el ejercicio.

El resultado económico expresaría la variación de la capacidad productiva del ente público permaneciendo en el seno del mismo como autofinanciación positiva o negativa.

Esta triple visión, como veremos más adelante, es la que han seguido tanto el Documento número 7 de la IGAE como el NPGCP para establecer las magnitudes relevantes de la actividad económico-financiera pública.

(3) ANTHONY, R.N.: «Making Sense of Nombusiness Accounting», *Harvard Business Review*, mayo-junio, 1980, pág. 87.

(4) MENOYO GONZÁLEZ, J.L. y DE CASO FERNÁNDEZ, J.C.: «El concepto de resultado en las Administraciones Públicas», *Partida Doble*, núm. 7, diciembre, 1990, pág. 58.

Otros autores como HENKE han utilizado el término «equidad generacional» (*generational equity*) para justificar la existencia de beneficio en Contabilidad Pública diciendo al respecto que «la Cuenta de resultados debería mostrar en qué medida los contribuyentes de cada período han soportado el coste de los servicios prestados», es decir, se trataría de conocer hasta qué punto los ciudadanos de una unidad gubernamental han proporcionado los recursos necesarios para satisfacer su demanda de servicios en relación a un período determinado (5).

El Governmental Accounting Standards Board (GASB), por su parte, introduce en el Statement número 11 el término «equidad interperíodo» (*interperiod equity*) como indicador del resultado obtenido por una entidad contable pública y lo define en el sentido de que los ingresos de un ejercicio hayan sido suficientes para hacer frente a los servicios ofrecidos durante ese ejercicio. A este respecto comenta lo siguiente (6):

«Una medida de la equidad interperíodo debería mostrar si los ciudadanos han recibido los servicios deseados en un período determinado y también si una parte del coste de esos servicios es trasladada a los ciudadanos en ejercicios siguientes o bien si se han consumido recursos financieros acumulados en ejercicios anteriores. De igual forma, debería mostrar que los ciudadanos no sólo han podido hacer frente a los servicios prestados en un período determinado, sino que además se ha producido un incremento en los recursos netos acumulados».

En nuestra opinión el resultado económico-patrimonial debe interpretarse en el sentido de que los ingresos obtenidos por la entidad pública durante un período concreto sean suficientes para cubrir los gastos derivados de los servicios prestados durante ese período, procurando al ser posible obtener un ahorro bruto que permita a dicha entidad aumentar su capacidad financiera.

El resultado económico-patrimonial se determinará, entonces, por la diferencia entre ingresos y gastos económico-patrimoniales, tengan o no incidencia presupuestaria, del período a que se refiera, y el mismo jamás debe interpretarse como el beneficio o pérdida que ha obtenido la Administración Pública en cuestión, de forma análoga a como se hace en la contabilidad empresarial. Este resultado sí podrá considerarse, por el contrario, como el ahorro o desahorro conseguido por el ente público.

(5) HENKE, E.O.: «Governmental Financial Statements-Generational Equity Reporting», *The Governmental Accountants Journal*, primavera, 1987, pág. 20.

(6) GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: «Measurement and Basis of Accounting-Governmental Fund Operating Statements», Statement núm. 11, Connecticut, 1990, párrafo 3 k).

Los criterios que el NPGCP establece para la elaboración de esta Cuenta son los siguientes:

- a) En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura de la Cuenta del resultado económico-patrimonial, bien por realizarse un cambio de imputación, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente.
- b) No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.
- c) No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la Memoria.
- d) Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en el modelo, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.
- e) Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en el modelo.
- f) Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si favorecen la claridad.
- g) Los gastos financieros de deudas a largo plazo con vencimiento a corto figurarán en el Debe, dentro del epígrafe relativo a «Gastos financieros y asimilables».

A la hora de presentar el modelo de Cuenta del resultado económico-patrimonial, el NPGCP ha optado por dos posibilidades: un modelo para los entes cuya actividad es administrativa, y otro para aquellos entes públicos que realicen operaciones de carácter industrial o comercial. En los **Cuadros 2 y 3** se muestran ambos.

IV. ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

El Estado de liquidación del Presupuesto comprende, a su vez, cuatro Estados:

- I. Liquidación del Presupuesto de gastos.
- II. Liquidación del Presupuesto de ingresos.

III. Resultado de operaciones comerciales. Este Estado sólo deberá realizarse en aquellas entidades cuya normativa presupuestaria se lo exija.

IV. Resultado presupuestario.

Antes de referirnos a los modelos que recoge el NPGCP nos gustaría hacer las siguientes precisiones:

a) El Plan, siguiendo lo ya expresado en el Documento número 7 de la IGAE, «Información económico-financiera pública», distingue tres tipos de magnitudes presupuestarias para referirse a los resultados derivados de la liquidación del presupuesto de un determinado ejercicio: resultado presupuestario del ejercicio, variación neta de pasivos financieros presupuestarios y saldo presupuestario del ejercicio.

El *resultado presupuestario del ejercicio* es la diferencia entre la totalidad de los derechos presupuestarios liquidados netos durante el ejercicio, excluidos los derivados de la emisión y creación de pasivos financieros (capítulo 9 del Presupuesto de ingresos), y la totalidad de las obligaciones presupuestarias netas reconocidas en el mismo ejercicio, excluidas las derivadas de la amortización y reembolso de pasivos financieros (capítulo 9 del Presupuesto de gastos).

CUADRO 2. CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL DEL EJERCICIO ...
(MODELO PARA ENTES ADMINISTRATIVOS)

N.º CUENTAS	DEBE	EIN	EIN-1	N.º CUENTAS	HABER	EIN	EIN-1
	A) GASTOS				B) INGRESOS		
	1. Gastos de funcionamiento de los servicios y prestaciones sociales.				1. Ingresos de gestión ordinaria.		
	a) Gastos de personal.				a) Ingresos tributarios.		
640, 641	a.1) Sueldos, salarios y asimilados.			720	a.1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.		
642, 644	a.2) Cargos sociales.			721	a.2) Impuesto sobre Sociedades.		
645	b) Prestaciones sociales.			722	a.3) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.		
68	c) Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado.			723	a.4) Impuesto sobre el Patrimonio.		
	d) Variación de provisiones de tráfico.			724	a.5) Impuesto sobre Bienes Inmuebles.		
675, 694, (794)	d.1) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables.			725	a.6) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.		
	e) Otros gastos de gestión.			726	a.7) Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.		
62	e.1) Servicios exteriores.				a.8) Impuesto sobre Actividades Económicas.		
63	e.2) Tributos.			727	a.9) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.		
676	e.3) Otros gastos de gestión corriente.			730	a.10) Impuesto sobre el Valor Añadido.		
	f) Gastos financieros y asimilables.				a.11) Impuestos Especiales.		
661, 662, 663, 665, 669	f.1) Por deudas.			731	a.12) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.		
666, 667	f.2) Pérdidas de inversiones financieras.			732	a.13) Impuestos sobre Tráfico Exterior.		
686, 688, 689, (796), (798), (799)	g) Variación de las provisiones de inversiones financieras.			733	a.14) Otros impuestos.		
	h) Diferencias negativas de cambio.			734	a.15) Tasas por prestación de servicios o realización de actividades.		
688				728/739	a.16) Tasas fiscales.		
	2. Transferencias y subvenciones.			740	a.17) Contribuciones especiales.		
650	a) Transferencias corrientes.			743	b) Cotizaciones sociales.		
651	b) Subvenciones corrientes.			744			
655	c) Transferencias de capital.						
656	d) Subvenciones de capital.			729			

670, 671 674 678 679	<p>3. Pérdidas y gastos extraordinarios.</p> <p>a) Pérdidas procedentes de inmovilizado. b) Pérdidas por operaciones de endeudamiento. c) Gastos extraordinarios. d) Gastos y pérdidas de otros ejercicios.</p>			
741	c) Prestaciones de servicios. c.1) Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades.			
742	c.2) Precios públicos por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.			
773 78	2. Otros ingresos de gestión ordinaria. a) Reintegros. b) Trabajos realizados por la entidad. c) Otros ingresos de gestión.			
775, 776, 777 790	c.1) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente. c.2) Exceso de provisiones de riesgos y gastos.			
780 781, 782	d) Ingresos de participaciones en capital. e) Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado.			
783, 785, 789 786 788	f) Otros intereses e ingresos asimilados. f.1) Otros intereses. f.2) Beneficios en inversiones financieras. g) Diferencias positivas de cambio.			
750 751 755 756	3. Transferencias y subvenciones. a) Transferencias corrientes. b) Subvenciones corrientes. c) Transferencias de capital. d) Subvenciones de capital.			
770, 771 774 778 779	4. Ganancias e ingresos extraordinarios. a) Beneficios procedentes del inmovilizado. b) Beneficios por operaciones de endeudamiento. c) Ingresos extraordinarios. d) Ingresos y beneficios de otros ejercicios.			
	AHORRO		DESAHORRO	

CUADRO 3. CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL DEL EJERCICIO ...
(MODELO PARA ENTES QUE REALICEN OPERACIONES DE CARÁCTER COMERCIAL O INDUSTRIAL)

N.º CUENTAS	DEBE	EJN	EJN-1	N.º CUENTAS	HABER	EJN	EJN-1
	A) GASTOS				B) INGRESOS		
71	1. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.			700, 701, 702, 703, 704	1. Ventas y prestaciones de servicios.		
600, (608), (609), 610*	2. Aprovisionamientos.			705, 741, 742	a) Ventas.		
601, 602, (608), (609), 611*, 612*	a) Consumo de mercaderías.			(708), (709)	b) Prestaciones de servicios.		
607	b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles.			71	c) Devoluciones y "rappels" sobre ventas.		
	c) Otros gastos externos.				2. Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.		
	3. Otros gastos de gestión ordinaria.				3. Otros ingresos de gestión ordinaria.		
640, 641	a) Gastos de personal.			72, 73, 740, 743, 744	a) Ingresos tributarios.		
642, 644	a.1) Sueldos, salarios y asimilados.			773	b) Reingresos.		
645	a.2) Cargas sociales.			78	c) Trabajos realizados para la entidad.		
68	b) Prestaciones sociales.			775, 776, 777	d) Otros ingresos de gestión.		
	c) Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado.			790	d.1) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.		
693, (793)	d) Variación de provisiones de tráfico.			760	d.2) Exceso de provisiones de riesgos y gastos.		
675, 684, (794)	d.1) Variación de provisiones de existencias.			761, 762	e) Ingresos de participaciones en capital.		
	d.2) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables.				f) Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado.		
	e) Otros gastos de gestión.				g) Otros intereses e ingresos asimilados.		
62	e.1) Servicios exteriores.			763, 765, 769	g.1) Otros intereses.		
63	e.2) Tributos.			766	g.2) Beneficios en inversiones financieras		
676	e.3) Otros gastos de gestión corriente.			768	h) Diferencias positivas de cambio.		
661, 662, 663, 665, 669	f) Gastos financieros y asimilables.						
666, 667	f.1) Por deudas.						
686, 688, 689, (796), (798), (799)	f.2) Pérdidas de inversiones financieras.						
688	g) Variación de las provisiones de inversiones financieras.						
	h) Diferencias negativas de cambio.						

<p>4. Transferencias y subvenciones. a) Transferencias corrientes. b) Subvenciones corrientes. c) Transferencias de capital. d) Subvenciones de capital.</p>	<p>4. Transferencias y subvenciones. a) Transferencias corrientes. b) Subvenciones corrientes. c) Transferencias de capital. d) Subvenciones de capital.</p>	<p>750 751 755 756</p>	<p>5. Ganancias e ingresos extraordinarios. a) Beneficios procedentes del inmovilizado. b) Beneficios por operaciones de endeudamiento. c) Ingresos extraordinarios. d) Ingresos y beneficios de otros ejercicios.</p>	<p>770, 771 774 778 779</p>	<p>5. Pérdidas y gastos extraordinarios. a) Pérdidas procedentes de inmovilizado. b) Pérdidas por operaciones de endeudamiento. c) Gastos extraordinarios. d) Gastos y pérdidas de otros ejercicios.</p>	<p>650, 671 651 655 656 674 678 679</p>	<p>AHORRO</p>	<p>DES AHORRO</p>
<p>* Con signo positivo o negativo, según su saldo.</p>								

Significa en qué medida los recursos presupuestarios han sido suficientes para financiar los gastos presupuestarios (superávit o déficit presupuestario).

La *variación neta de pasivos financieros presupuestarios* pone de manifiesto la diferencia entre los derechos presupuestarios liquidados del capítulo 9 del Presupuesto de ingresos y la totalidad de las obligaciones presupuestarias reconocidas del capítulo 9 del Presupuesto de gastos. Su resultado, positivo o negativo, se traduce en un aumento o disminución, respectivamente, del endeudamiento presupuestario, en términos netos.

El *saldo presupuestario* se obtiene añadiendo al resultado presupuestario del ejercicio, la variación neta de pasivos financieros presupuestarios. Si el saldo presupuestario es positivo, significará que ha habido superávit de financiación y si es negativo querrá decir que existe déficit de financiación.

b) En la «Liquidación del Presupuesto de gastos» (véase **Cuadro 4**), en la columna denominada «Pagos» se incluye cualquier forma de extinción de la obligación.

c) En la «Liquidación del Presupuesto de ingresos» (véase **Cuadro 5**), en la columna denominada «Derechos cancelados» se incluyen tanto los cobros en especie como los derechos anulados por insolvencias y otras causas.

Al objeto de facilitar al lector la interpretación de las Cuentas de liquidación de los Presupuestos de gastos e ingresos, hemos añadido a los modelos contenidos en el Plan las Cuentas que deben figurar en cada columna y los saldos de las mismas.

Además, en el «Resultado presupuestario» (véase **Cuadro 7**) la columna «Derechos reconocidos netos» incluye el total de derechos reconocidos durante el ejercicio minorado por el total de derechos anulados durante el mismo, incluidos los cancelados y los anulados por insolvencias y otras causas.

d) Para evitar que el valor que ofrece el Resultado presupuestario pueda estar desvirtuado, se hace preciso practicar una serie de ajustes por dos causas:

- Desviaciones en la financiación afectada.
- Gastos realizados correspondientes a modificaciones presupuestarias financiadas con Remanente de tesorería.

• *Ajustes del Resultado presupuestario en relación con las desviaciones de financiación en gastos con financiación afectada.*

Antes de entrar en el análisis de la incidencia de las desviaciones de financiación en el Resultado presupuestario, es necesario definir los conceptos de «gastos con financiación afectada» y «desviaciones de financiación».

El gasto con financiación afectada puede definirse como «toda aquella unidad de gasto, susceptible de total delimitación dentro del Presupuesto de gastos del ejercicio o ejercicios en los que deba realizarse (con independencia de que los créditos asignados a su realización figuren consignados en cada uno de ellos, o bien en una o varias aplicaciones presupuestarias), que, bien por acuerdos con otros entes de Derecho público o privado, bien por su propia naturaleza o condiciones específicas, se debe financiar, total o parcialmente, con aportaciones o ingresos concretos que tengan con el gasto una relación directa y objetiva, y que se recogerán en el Presupuesto de ingresos de uno o varios ejercicios, sin que tengan por qué coincidir con aquellos en que se realice el gasto» (7).

El coeficiente de financiación constituye, como veremos a continuación, un elemento necesario para cuantificar las desviaciones de financiación, ya que expresa la parte del gasto con financiación afectada que queda cubierta con ingresos específicos. Es el resultado de dividir el importe de los ingresos que se encuentran afectados a la realización de un gasto concreto por el importe total del gasto a efectuar. La expresión general de este coeficiente de financiación sería la siguiente (8):

$$Cf = \frac{\sum Dr + \sum Ip}{\sum Or + \sum Gp}$$

Donde:

$\sum Dr$ = Total de derechos reconocidos netos afectados desde el inicio del gasto hasta la fecha de cálculo.

(7) MINISTERIO PARA LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (MAP): «Proyectos de gasto y gastos con financiación afectada», Unidad Didáctica 4 del «Plan de Formación sobre los aspectos presupuestarios y contables de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre», Madrid, 1991, pág. 63.

(8) LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M.: «La Contabilidad Pública en el subsector de la Administración Local», Tesis Doctoral, Universidad de Málaga, 1992, pág. 274.

ΣIp = Previsiones de ingresos afectados desde la fecha de cálculo hasta la conclusión del gasto.

ΣOr = Total obligaciones reconocidas netas para la realización del gasto, desde el comienzo de la ejecución hasta la fecha de cálculo.

ΣGp = Créditos que se prevé asignar a la realización del gasto desde la fecha de cálculo hasta su conclusión.

Los datos integrados en la expresión anterior variarán en función del momento en que se calcule el coeficiente, dando origen a tres acepciones del concepto:

- Coeficiente de financiación presupuestado o teórico: Cf(t).
- Coeficiente de financiación variable: Cf(v).
- Coeficiente de financiación efectivo: Cf(e).

Si calculamos el coeficiente al iniciarse un gasto de este tipo, cualquiera que sea la duración prevista, estaremos ante el coeficiente de financiación teórico. En este momento, el numerador de la expresión general estará constituido por la totalidad de los ingresos que se prevean obtener, cualquiera que sea el ejercicio en que se produzcan, y el denominador será la totalidad de los créditos que se estima asignar a su ejecución en el Presupuesto, o Presupuestos, en que se vayan a realizar.

Así tendremos que:

$$Cf(t) = \frac{\Sigma Ip}{\Sigma Gp} \quad ; \text{ dado que } \Sigma Dr = 0 \text{ y } \Sigma Or = 0$$

Al cuantificar el coeficiente al 31 de diciembre de un ejercicio cualquiera, obtenemos el coeficiente de financiación variable, que coincidirá con la formulación general realizada para el mismo, referida a un ejercicio concreto. De esta forma tendremos que:

$$Cf(v)_n = \frac{\Sigma Dr(n) + \Sigma Ip(n)}{\Sigma Or(n) + \Sigma Gp(n)}$$

Siendo n el año en que se realiza el cálculo. El seguimiento secuencia del $Cf(v)$ permitirá extraer conclusiones sobre la forma en que se cumplen las previsiones realizadas, a lo largo de la vida del gasto.

Una vez finalizada la realización del gasto, los ingresos previstos se habrán convertido en derechos reconocidos y los créditos asignados en obligaciones reconocidas. El valor del coeficiente determinado en este momento permite obtener el coeficiente de financiación efectivo.

$$Cf(e) = \frac{\sum Dr}{\sum Or}$$

El coeficiente de financiación podrá ser global o parcial, según se refiera a la totalidad de los recursos aplicados a la realización del gasto, o a parte de los mismos, relacionados de acuerdo a algún criterio, y que sumados coinciden con el total.

Esta diferenciación se refiere, exclusivamente, al ingreso, ya que el gasto se entenderá siempre global, sin considerar desagregaciones. El coeficiente de financiación global expresa la parte del gasto cubierto con la totalidad de los ingresos afectados. El coeficiente de financiación parcial expresará la parte del gasto que queda cubierta con una parte de los ingresos, seleccionada del total según un criterio único y homogéneo, como puede ser, el agente del que proviene o la aplicación presupuestaria en que se materializa. De cualquier forma, se cumple que la suma algebraica de todos los coeficientes de financiación parcial de un gasto, obtenidos por aplicación de algún criterio de desagregación de los ingresos, coincide con el coeficiente de financiación global de dicho gasto.

En el caso de que el gasto con financiación afectada se extienda más de un ejercicio presupuestario, es muy normal que se produzcan desajustes en el nivel de cobertura que, sobre el gasto ejecutado, representa la financiación recibida; es decir, que surjan diferencias entre los recursos obtenidos en un momento determinado, para financiar un gasto, y los que se deberían haber obtenido de coincidir los ritmos de realización del gasto y los ingresos.

Estos desfases o diferencias entre la financiación recibida y la que debería haberse recibido dan origen al concepto de desviaciones de financiación (Df), que podemos definir como «la magnitud que representa los desfases existentes entre los ingresos presupuestarios reconocidos hasta un determinado momento, para la realización de un gasto con financiación afec-

tada y los que, en función de la parte del mismo efectuada en ese período, debería haberse reconocido, si la ejecución de los ingresos afectados se realizase armónicamente con la del gasto presupuestario» (9). Gráficamente, las desviaciones de financiación podrían expresarse de la siguiente forma:

$$Df = \sum Dr - (Cf \times \sum Or)$$

Esta expresión hace referencia a la desviación de financiación acumulada, es decir, referida a la totalidad de lo realizado para un gasto de este tipo, desde su inicio hasta el final de un determinado ejercicio. Sin embargo, hemos de distinguir entre la desviación acumulada y la desviación de financiación imputable al ejercicio en que se realiza el cálculo (\overline{Df}) que será:

$$\overline{Df} = Df(n) - Df(n-1)$$

es decir, la diferencia entre la desviación acumulada hasta la fecha de cálculo y la acumulada del ejercicio precedente.

De la misma forma que ocurría con el coeficiente de financiación, las desviaciones de financiación pueden clasificarse, atendiendo al momento en que se realiza su cálculo, en teóricas y variables; o, atendiendo a la forma de seleccionar los ingresos, en globales o parciales.

La repercusión que las desviaciones de financiación pueden tener en el Resultado presupuestario estará en función del signo que éstas adopten. Las desviaciones de financiación negativas suponen que el reconocimiento de los derechos destinados a cubrir la parte de gasto realizado en el ejercicio, bien se ha producido en períodos anteriores bien se producirá en ejercicios sucesivos. En este caso, las obligaciones reconocidas que debían ser enjugadas con esos derechos en concreto originan, cualquiera que sea el signo del Resultado presupuestario obtenido, un déficit ficticio. El ajuste a realizar en el Resultado presupuestario consistirá en sumar al mismo el importe de las desviaciones de financiación negativas imputables al ejercicio, calculadas globalmente para cada gasto.

(9) INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO: «Gastos con financiación afectada», Documento núm. 8, Madrid, 1992, párrafo 16.

En el caso opuesto, es decir, las desviaciones de financiación positivas, éstas suponen que durante el ejercicio se han liquidado derechos destinados a financiar gastos, cuya realización bien se efectúe en ejercicios anteriores bien se prevé ejecutar en períodos sucesivos. El importe de estos derechos, cualquiera que sea el signo del Resultado presupuestario, presenta un superávit ficticio y, entonces, el ajuste a realizar consiste en la disminución del Resultado presupuestario por el importe de las desviaciones de financiación positivas imputables al ejercicio, calculadas globalmente para cada gasto.

- *Ajustes del Resultado presupuestario derivados de gastos financiados con Remanente de tesorería.*

Si a lo largo del ejercicio se producen modificaciones en los gastos presupuestarios financiados con Remanente de tesorería, las obligaciones que se reconozcan con cargo a los créditos autorizados por la modificación realizada tendrán en el Resultado presupuestario una incidencia negativa, contribuyendo a la generación de déficit.

En cambio, la utilización del Remanente de tesorería para la financiación de esa modificación no dará lugar ni al reconocimiento ni a la liquidación de derechos presupuestarios, pues el Remanente de tesorería, como veremos posteriormente (véase epígrafe 3.2), recoge derechos y obligaciones que ya fueron reconocidos y liquidados en ejercicios anteriores.

Consiguientemente, la parte del déficit generado por estas obligaciones reconocidas no debe tener tal consideración, ya que, aunque no se han financiado con recursos del ejercicio, sí lo han sido con recursos procedentes de ejercicios anteriores (superávits presupuestarios generados por la entidad contable y recogidos en el Remanente de tesorería). Por esta razón, el Resultado presupuestario deberá ajustarse aumentándolo por el importe del Remanente de tesorería consumido en la financiación de los gastos. No obstante, es importante resaltar que el ajuste deberá realizarse por el importe de las obligaciones realmente reconocidas y no por el importe de los créditos autorizados en las modificaciones que se financien con Remanente de tesorería.

En los **Cuadros 4, 5, 6 y 7** se recogen los modelos a que hace mención el NPGCP.

CUADRO 4. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS DEL EJERCICIO ...

CLASIFICACIÓN ORGÁNICA

CLASIFICACIÓN FUNCIONAL POR PROGRAMAS.

CLASIFICACIÓN ECONÓMICA	EXPLICACIÓN	CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS			GASTOS COMPROME- TIDOS	OBLIGAC. RECONOC. NETAS	REMANENTES DE CRÉDITO	PAGOS	OBLIGAC. POTES. DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE
		INICIALES	MODIFICAC.	DEFINITIV.					
		ΣH 001	ΣH 002	ΣH 0030	ΣH 005	ΣH 400 0 ΣH 4000		ΣD 400 0 ΣD 4002	Saldo 400

CUADRO 5. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL EJERCICIO ...

CLASIFICACIÓN ECONOMICA	EXPLICACIÓN	PREVISIONES PRESUPUESTARIAS			DERECHOS RECONOC. NETOS	RECAUDACIÓN NETA	DERECHOS CANCELADOS	DERECHOS PDTES. DE COBRO A 31 DE DICIEMBRE
		INICIALES	MODIFICAC.	DEFINITIV.				
		ΣD 006	ΣD 007	ΣD 008	ΣD 430 - ΣH 4330/2/4/6/9	ΣH 430 - ΣD 437	ΣH 438 + ΣH 4331/5	Saldo 430

CUADRO 6. RESULTADO DE OPERACIONES COMERCIALES DEL EJERCICIO ...

D E B E	IMPORTE		H A B E R	IMPORTE	
	ESTIMADO	REALIZADO		ESTIMADO	REALIZADO
<ul style="list-style-type: none"> • REDUCCIÓN DE EXISTENCIAS DE: <ul style="list-style-type: none"> - Productos en curso. - Productos semiterminados. - Productos terminados. - Subproductos, residuos y materiales recuperados. • VARIACIÓN DE EXISTENCIAS DE: <ul style="list-style-type: none"> - Mercaderías. - Materias primas. - Otros aprovisionamientos. • COMPRAS NETAS. <ul style="list-style-type: none"> - Mercaderías. - Materias primas. - Otros aprovisionamientos. • VARIACIONES DE PROVISIONES DE EXISTENCIAS. • GASTOS COMERCIALES NETOS. 			<ul style="list-style-type: none"> • AUMENTO DE EXISTENCIAS DE: <ul style="list-style-type: none"> - Productos en curso. - Productos semiterminados. - Productos terminados. - Subproductos, residuos y materiales recuperados. • VENTAS NETAS. <ul style="list-style-type: none"> - Mercaderías. - Productos semiterminados. - Productos terminados. - Subproductos y residuos. - Prestaciones de servicios. • INGRESOS COMERCIALES NETOS. 		
RESULTADO POSITIVO DE OPERACIONES COMERCIALES			RESULTADO NEGATIVO DE OPERACIONES COMERCIALES		
TOTAL			TOTAL		

NOTA: Los componentes de este estado se determinarán según la normativa presupuestaria aplicable a la entidad.

CUADRO 7. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO ...

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	IMPORTE
1. (+) Operaciones no financieras	-	-	-
2. (+) Operaciones con activos financieros	-	-	-
3. (+) Operaciones comerciales (*)	-	-	-
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (1 + 2 + 3) ..	-	-	-
II. VARIACIÓN NETA DE PASIVOS FINANCIEROS	-	-	-
III. SALDO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I + II)	-	-	-
4. (+) Créditos gastados financiados con remanente de tesorería	-	-	-
5. (-) Desviaciones de financiación positivas por recursos del ejercicio en gastos con financiación afectada	-	-	-
6. (+) Desviaciones de financiación negativas en gastos con financiación afectada	-	-	-
IV. SUPERÁVIT O DÉFICIT DE FINANCIACIÓN DEL EJERCICIO (III + 4 - 5 + 6)	-	-	-

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

V. MEMORIA

La Memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el Balance, en la Cuenta del resultado económico-patrimonial y en el Estado de liquidación del Presupuesto. Se formulará teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

- a) El modelo de Memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes.
- b) Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la Memoria que sea necesaria para facilitar la comprensión de las Cuentas Anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico-patrimonial y de la ejecución del Presupuesto de la entidad.
- c) En la mayoría de los puntos de la Memoria se acompañan cuadros orientativos a efectos de presentación de la información que se solicita. Estos cuadros se presentan solamente a título indicativo.
- d) La información contenida en la Memoria relativa al Estado de liquidación del Presupuesto se presentará como mínimo con el mismo nivel de desagregación que éste.

El contenido de la Memoria se divide en 10 apartados:

1. Organización.
2. Estado operativo.
3. Información de carácter financiero.
4. Información sobre la ejecución del gasto público.
5. Información sobre la ejecución del ingreso público.
6. Gastos con financiación afectada.
7. Información sobre el inmovilizado no financiero.
8. Información sobre las inversiones financieras.
9. Información sobre el endeudamiento.
10. Existencias.

Al estudio de estos apartados nos dedicaremos a continuación, comentando, además, algunas cuestiones que resultan de interés.

1. Organización.

Se informará sobre:

- La actividad de la entidad.
- La estructura organizativa básica de la entidad, así como su organización contable.
- En los casos de organización contable descentralizada, se señalarán las distintas subentidades contables en que se organice la entidad, así como la forma de coordinación existente entre los sistemas contables de aquéllas con el sistema central.
- Enumeración de los principales responsables de la entidad y subentidades, en su caso, tanto a nivel político como de gestión.
- Enumeración de las entidades vinculadas al sujeto contable distinguiendo:
 - Organismos Autónomos.
 - Entidades públicas sometidas a Derecho privado.
 - Entidades públicas con estatuto jurídico especial.

2. Estado operativo.

Al incorporarse este Estado se acallan, de algún forma, ciertas críticas que se habían hecho sobre la poca utilidad de presentar la Cuenta del resultado económico-patrimonial según la naturaleza de los gastos e ingresos, en lugar de haber seguido un criterio funcional (10).

(10) En este sentido, puede verse PINA MARTÍNEZ, V.: «Análisis del resultado económico y financiero de las entidades públicas», *Revista de Contabilidad y Tributación* del Centro de Estudios Financieros, núms. 125 y 126, agosto-septiembre, 1993, pág. 125.

El Estado operativo, elaborado en forma de Cuenta, incluirá:

- Los gastos presupuestarios (obligaciones reconocidas en el ejercicio) de acuerdo con su clasificación funcional por programas.
- Los ingresos presupuestarios (derechos reconocidos durante el ejercicio) de acuerdo con su clasificación económica.

A estos efectos deberá cumplimentarse el modelo que se adjunta en el **Cuadro 8**, desarrollando como mínimo por funciones la parte relativa a los gastos presupuestarios y, como mínimo con el mismo nivel de desagregación que presente el Estado de liquidación del Presupuesto, la parte de ingresos presupuestarios.

CUADRO 8. ESTADO OPERATIVO DEL EJERCICIO ...

GASTOS PRESUPUESTARIOS	IMPORTE	INGRESOS PRESUPUESTARIOS	IMPORTE
1. Servicios de carácter general. 2. Defensa, protección civil y seguridad ciudadana. 3. Seguridad, protección y promoción social. 4. Producción de bienes públicos de carácter social. 5. Producción de bienes públicos de carácter económico. 6. Regulación económica de carácter general. 7. Regulación económica de sectores productivos. 9. Transferencias a otras Administraciones Públicas nacionales y supranacionales. 0. Deuda Pública.		1. Impuestos directos y cotizaciones sociales. 2. Impuestos indirectos. 3. Tasas y otros ingresos. 4. Transferencias corrientes. 5. Ingresos patrimoniales. 6. Enajenación de inversiones reales. 7. Transferencias de capital. 8. Activos financieros. 9. Pasivos financieros.	
TOTAL		TOTAL	

3. Información de carácter financiero.

Este apartado de la Memoria es de una trascendencia fundamental para el conocimiento de la situación financiera de la entidad contable, y recoge tres tipos de información:

- Cuadro de Financiación.
- Remanente de tesorería.
- Tesorería.

3.1. Cuadro de Financiación.

En el mismo se describen los recursos obtenidos en el ejercicio, así como su aplicación o empleo y el efecto que han producido tales operaciones sobre el capital circulante. Se formulará teniendo en cuenta lo siguiente:

- a) En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. Cuando unas y otras no sean comparables, se procederá a adaptar los importes del ejercicio precedente a efectos de su presentación en el ejercicio corriente.
- b) Las rúbricas incluidas en el Cuadro de Financiación deberán adaptarse en función de la importancia que para la entidad hayan tenido las distintas operaciones, realizando agrupaciones de los distintos conceptos cuando resulten de escasa importancia e incorporando aquellos no incluidos que puedan ser significativos para apreciar e interpretar los cambios acaecidos en la situación financiera.
- c) El Cuadro de Financiación deberá mostrar separadamente los distintos orígenes y aplicaciones permanentes de recursos, en función de las operaciones que los han producido y con independencia de si dichas operaciones han afectado o no formalmente, al capital circulante, incluidas, entre otras operaciones, las variaciones del patrimonio consecuencia de adscripción, cesión o entregas al uso general de bienes que formen parte del inmovilizado de la entidad contable. Asimismo, deberá mostrar resumidamente los aumentos y disminuciones que se han producido en el ejercicio en dicho capital circulante.
- d) Los resultados del ejercicio serán objeto de corrección para eliminar los beneficios o pérdidas que sean consecuencia de correcciones valorativas de activos inmovilizados o pasivos a largo plazo, los gastos e ingresos que no hayan supuesto variación del capital circulante y los resultados obtenidos en la enajenación de elementos del inmovilizado. Las partidas que dan lugar a la corrección del resultado son, entre otras, las siguientes:

Aumento del resultado positivo o disminución del resultado negativo:

1. Dotaciones a las amortizaciones y provisiones de inmovilizado.
2. Dotaciones a las provisiones para riesgos y gastos.

3. Gastos derivados de intereses diferidos.
4. Amortización de gastos de formalización de deudas.
5. Diferencias de cambio negativas a largo plazo.
6. Pérdidas en la enajenación de inmovilizado.

Disminución del resultado positivo o aumento del resultado negativo:

1. Excesos de provisiones de inmovilizado.
2. Excesos de provisiones para riesgos y gastos.
3. Diferencias de cambio positivas a largo plazo.
4. Beneficios en la enajenación de inmovilizado.

Como nota al Cuadro de Financiación, se deberá incluir un resumen de las correcciones al resultado, conciliando el resultado contable del ejercicio con los recursos procedentes de las operaciones que se muestran en el mencionado Cuadro.

- e) Los recursos obtenidos en la enajenación o cancelación anticipada de inmovilizado material, inmaterial o financiero se obtendrán sumando o restando, respectivamente, al valor neto contable del correspondiente inmovilizado, el beneficio o pérdida obtenido en la operación.
- f) Las revalorizaciones de inmovilizado realizadas en el ejercicio al amparo de una ley, no serán consideradas ni como orígenes ni como aplicaciones de recursos, sin perjuicio de que las revalorizaciones que hayan afectado a elementos de inmovilizado enajenados en el ejercicio sean consideradas como mayor valor contable a efectos de determinar los recursos obtenidos en el ejercicio como consecuencia de dicha enajenación.
- g) Los distintos orígenes y aplicaciones de recursos por operaciones formalizadas en el ejercicio se mostrarán en el Cuadro de Financiación por su importe efectivo, esto es, deducidos los gastos e ingresos por intereses diferidos, y cualquier otro gasto o ingreso a distribuir en varios ejercicios que no haya supuesto variación del capital circulante.

- h) Las diferencias de cambio de valores de renta fija, deudas y créditos a largo plazo acaecidas durante el ejercicio, no se mostrarán como origen o aplicación de fondos, debiéndose proceder, por tanto, a la correspondiente corrección del resultado.
- i) Los recursos aplicados por traspaso a corto plazo de deudas a largo plazo se mostrarán por el valor de reembolso de la deuda.
- j) Los recursos aplicados por cancelación anticipada de deudas a largo plazo se mostrarán por el importe efectivo de la cancelación.
- k) Los pagos e ingresos pendientes de aplicación figurarán como fondos aplicados u obtenidos, respectivamente, sólo en aquellos casos en los que exista certeza de que han originado una variación en el capital circulante.

En el ejercicio en que se realice la aplicación definitiva de estos pagos y cobros deberán realizarse los correspondientes ajustes.

CUADRO 9. CUADRO DE FINANCIACIÓN DEL EJERCICIO ...

FONDOS APLICADOS	E/N	E/N-1	FONDOS OBTENIDOS	E/N	E/N-1
<p>1. Recursos aplicados en operaciones de gestión.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación. b) Aprovisionamientos. c) Servicios exteriores. d) Tributos. e) Gastos de personal. f) Prestaciones sociales. g) Transferencias y subvenciones. h) Gastos financieros. i) Otras pérdidas de gestión corriente y gastos excepcionales. j) Dotación provisiones de activos circulantes. <p>2. Pagos pendientes de aplicación.</p> <p>3. Gastos de formalización de deudas.</p> <p>4. Adquisiciones y otras altas de inmovilizado.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Destinados al uso general. b) I. Inmateriales. c) I. materiales. d) I. gestionadas. e) I. financieras. <p>5. Disminuciones directas de patrimonio.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) En adscripción. b) En cesión. c) Entregado al uso general. <p>6. Cancelación o traspaso a corto plazo de deudas a largo plazo.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Empréstitos y otros pasivos. b) Por préstamos recibidos. c) Otros conceptos. <p>7. Provisiones por riesgos y gastos.</p> <p>TOTAL APLICACIONES EXCESO DE ORIGENES S/APLICACIONES (AUMENTO DE CAPITAL CIRCULANTE)</p>			<p>1. Recursos procedentes de operaciones de gestión.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Ventas. b) Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación. c) Impuestos directos y cotizaciones sociales. d) Impuestos indirectos. e) Tasas, prechos públicos y contribuciones especiales. f) Transferencias y subvenciones. g) Ingresos financieros. h) Otros ingresos de gestión corriente e ingresos excepcionales. i) Provisiones aplicadas de activos circulantes. <p>2. Cobros pendientes de aplicación.</p> <p>3. Incrementos directos de patrimonio.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) En adscripción. b) En cesión. c) Otras aportaciones de entes matrices. <p>4. Deudas a largo plazo.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Empréstitos y pasivos análogos. b) Préstamos recibidos. c) Otros conceptos. <p>5. Enajenaciones y otras bajas de inmovilizado.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Destinados al uso general. b) I. inmateriales. c) I. materiales. d) I. financieras. <p>6. Cancelación anticipada o traspaso a corto plazo de inmovilizados financieros.</p> <p>TOTAL ORIGENES EXCESO DE APLICACIONES S/ORÍGENES (DISMINUCIÓN DE CAPITAL CIRCULANTE)</p>		

CUADRO 9. CUADRO DE FINANCIACIÓN DEL EJERCICIO ... (continuación)

VARIACIÓN DE CAPITAL CIRCULANTE (Resumen)	EJERCICIO N		EJERCICIO N-1	
	AUMENTOS	DISMINUCIONES	AUMENTOS	DISMINUCIONES
1. Existencias. 2. Deudores. a) Presupuestarios. b) No presupuestarios. c) Por administración de recursos de otros entes. 3. Acreedores. a) Presupuestarios. b) No presupuestarios. c) Por administración de recursos de otros entes. 4. Inversiones financieras temporales. 5. Empréstitos y otras deudas a corto plazo. a) Empréstitos y otras emisiones. b) Préstamos recibidos y otros conceptos. 6. Otras cuentas no bancarias. 7. Tesorería. a) Caja. b) Banco de España. c) Otros bancos e instituciones de crédito. 8. Ajustes por periodificación.				
TOTAL VARIACIÓN DEL CAPITAL CIRCULANTE				

3.2. Remanente de tesorería.

El Remanente de tesorería, al cierre de un ejercicio, es la magnitud que se obtiene por diferencia entre los derechos reconocidos netos pendientes de cobro a corto plazo más los fondos líquidos o disponibles, y menos las obligaciones ciertas reconocidas netas y pendientes de pago a corto plazo.

Los derechos y obligaciones anteriormente indicados podrán tener su origen tanto en operaciones presupuestarias como no presupuestarias.

Los derechos reconocidos netos pendientes de cobro a corto plazo incluyen:

- El importe total de los derechos netos pendientes de cobro del Presupuesto corriente.
- El importe total de los derechos netos pendientes de cobro de Presupuestos cerrados.
- El importe total de los derechos pendientes de cobro correspondientes a cuentas de deudores que, de acuerdo con la normativa vigente, no son presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento. No se incluirán aquí, por tanto, los derechos anulados por aplazamiento o fraccionamiento.
- En los Organismos Autónomos no administrativos habrá de computarse también el importe total de derechos pendientes de cobro derivados de sus operaciones comerciales.
- Minorando todas las partidas anteriores, el importe de todos los derechos que se consideren de dudoso cobro.
- En el caso de que existan cantidades cobradas pendientes de aplicar a Presupuesto (cuenta 554 «Cobros pendientes de aplicación») que se puedan identificar con derechos reconocidos pendientes de cobro, deberá procederse a la eliminación de éstos en el cálculo del Remanente de tesorería. En los supuestos en que la identificación anterior no pueda realizarse se procederá a la minoración de los derechos a cobrar por el importe total de las cantidades cobradas pendientes de aplicar, en función del principio de prudencia.

Los fondos líquidos incluyen los saldos disponibles en cajas de efectivo y cuentas bancarias. No obstante, también podrán considerarse análogos a los fondos líquidos, los excedentes temporales de tesorería que se hayan materializado en inversiones, de carácter no presupuestario, que reúnan el suficiente grado de liquidez.

Las obligaciones pendientes de pago a corto plazo incluyen:

- El importe total de las obligaciones pendientes de pago del Presupuesto corriente, derivadas tanto de la ejecución del Presupuesto de gastos como del Presupuesto de ingresos (devoluciones de ingresos recogidas en la cuenta 408 «Acreedores por devolución de ingresos»).
- El importe total de las obligaciones pendientes de pago de Presupuestos cerrados.
- El importe total de las obligaciones pendientes de pago correspondientes a cuentas de acreedores que, de acuerdo con la normativa vigente, son no presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento.
- En los Organismos Autónomos no administrativos se computará también el importe total de obligaciones pendientes de pago derivadas de sus operaciones comerciales.
- En caso de que existan cantidades pagadas pendientes de aplicación (cuenta 555 «Pagos pendientes de aplicación») que se puedan identificar con obligaciones reconocidas pendientes de pago, deberá procederse a la eliminación de éstas en el cálculo del Remanente de tesorería. En los supuestos en que no pueda identificarse claramente qué pagos realizados pendientes de aplicar están integrados en el cálculo del Remanente como obligaciones pendientes de pago, no se procederá a efectuar eliminación alguna, en virtud del principio de prudencia.

Acabamos de ver que los componentes del Remanente de tesorería acumulan la totalidad de los saldos pendientes, tanto de derechos como de obligaciones, así como el efectivo resultante de la actividad económica de la entidad contable. Pues bien, en el supuesto de que dicha entidad realice gastos con financiación afectada, cuya ejecución se extienda más allá de un ejercicio presupuestario, en el momento de calcular el Remanente de tesorería al final del ejercicio, y con independencia de su signo, pueden presentarse tres situaciones (11):

1. Los derechos reconocidos, derivados de la ejecución de estos gastos, desde su inicio hasta la fecha de cálculo, bien se encuentren pendientes de cobro o integrados en los fondos líquidos, cubren de forma adecuada las obligaciones reconocidas hasta esa fecha, derivadas de la realización del gasto con financiación afectada, hayan sido pagadas o no. En este caso, no existe desfase entre la realización del gasto y la recepción de los ingresos vinculados a su financiación, no teniendo ninguna incidencia especial en relación con la determinación del Remanente de tesorería.

(11) INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO: «Gastos con financiación afectada», Documento núm. 8, *op. cit.*, párrafos 20-21.

2. Los derechos reconocidos afectados a este tipo de gastos desde su inicio hasta la fecha de cálculo, estén o no cobrados, son insuficientes para cubrir las obligaciones reconocidas, se hayan pagado o no hasta dicho instante, originadas por la ejecución del gasto. En este caso, en el que existe una desviación de financiación negativa, el Remanente de tesorería incluye una mayor proporción de obligaciones reconocidas, derivadas de la ejecución de gastos con financiación afectada, que derechos con los que se deben financiar. Esta situación no origina ninguna actuación sobre el Remanente de tesorería aunque repercutirá, si éste es positivo, en una menor capacidad de realizar, en el ejercicio siguiente, mayores o nuevos gastos, ya que la entidad habrá de compensar los recursos no afectados que en su momento destinó para cubrir el desfase en financiación, y si es negativo en una mayor cuantía del déficit a financiar, a pesar de que, en ejercicios siguientes, se perciban los derechos correspondientes.
3. Los derechos reconocidos afectados a la realización de gastos con financiación afectada, desde su inicio hasta la fecha de cálculo, hayan sido cobrados o no, superan los que deberían haberse recibido en relación con las obligaciones reconocidas en el mismo período, derivadas de la ejecución de estos gastos. En este caso, en el que se presenta una desviación de financiación positiva, si el Remanente es positivo reflejará una capacidad ficticia de financiar, en el ejercicio siguiente, modificaciones de crédito, al considerarse disponibles unos recursos afectados a la realización de unos gastos concretos que habrán de realizarse en otro momento, y si el Remanente es negativo dará lugar a considerar que, durante el ejercicio, se han financiado con recursos afectados gastos no afectados, debiendo preverse los recursos necesarios para financiar el gasto por cuya causa se reconocieron los derechos o nos encontraremos ante un déficit a financiar.

Según lo anterior se diferenciarán dos partes dentro del Remanente de tesorería:

- El Remanente de tesorería afectado, constituido por las desviaciones de financiación positivas, que sólo podrá utilizarse para la financiación de incorporaciones de Remanente de crédito correspondientes a gastos con financiación afectada.
- El Remanente de tesorería no afectado, que es de libre disposición y, por tanto, constituye un recurso, que podrá utilizarse para la financiación de cualquier gasto.

El NPGCP recomienda para el cálculo del Remanente de tesorería el modelo del **Cuadro 10**.

3.3. Tesorería.

Los dos modelos que recoge el NPGCP son suficientemente explícitos por sí solos, y son los que se muestran en los **Cuadros 11 y 12**.

CUADRO 10. ESTADO DEL REMANENTE DE TESORERÍA

CONCEPTOS	IMPORTE
1. (+) Derechos pendientes de cobro - (+) del Presupuesto corriente	-
- (+) de Presupuestos cerrados	-
- (+) de operaciones no presupuestarias	-
- (+) de operaciones comerciales	-
- (-) de dudoso cobro	-
- (-) cobros realizados pendientes de aplicación definitiva	-
2. (-) Obligaciones pendientes de pago - (+) del Presupuesto corriente	-
- (+) de Presupuestos cerrados	-
- (+) de operaciones no presupuestarias	-
- (+) de operaciones comerciales	-
- (-) pagos realizados pendientes de aplicación definitiva	-
3. (+) Fondos líquidos	-
I. Remanente de Tesorería afectado	-
II. Remanente de Tesorería no afectado	-
III. Remanente de Tesorería total (1 - 2 + 3) = (I + II)	-

CUADRO 11. ESTADO DE LA TESORERÍA

CONCEPTO	IMPORTE	
1. COBROS		-
- (+) del Presupuesto corriente	-	
- (+) de Presupuestos cerrados	-	
- (+) de operaciones no presupuestarias	-	
- (+) de operaciones comerciales	-	
2. PAGOS		-
- (+) del Presupuesto corriente	-	
- (+) de Presupuestos cerrados	-	
- (+) de operaciones no presupuestarias	-	
- (+) de operaciones comerciales	-	
I. Flujo neto de Tesorería del ejercicio (1-2)		-
3. Saldo inicial de Tesorería		-
II. Saldo final de Tesorería (1 + 3)		-

CUADRO 12. ESTADO DEL FLUJO NETO DE TESORERÍA DEL EJERCICIO

PAGOS	IMPORTE	COBROS	IMPORTE
<p>1. Operaciones de Gestión.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Compras netas. b) Servicios exteriores. c) Tributos. d) Gastos de personal. e) Prestaciones sociales. f) Transferencias y subvenciones. g) Gastos financieros. <p>2. Gastos de formalización de deudas.</p> <p>3. Adquisiciones de inmovilizado.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Destinados al uso general. b) Inmaterial. c) Material. d) Gestionadas. e) Financiero. <p>4. Cancelación anticipada de deudas a largo plazo.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Empréstitos y pasivos análogos. b) Préstamos recibidos. c) Otros conceptos. d) Provisiones para riesgos y gastos. <p>5. Adquisiciones de inversiones financieras a corto plazo.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) En capital. b) Valores de renta fija. c) Créditos. d) Otros conceptos. <p>6. Cancelación de deudas a corto plazo.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Empréstitos y pasivos análogos. b) Préstamos recibidos. c) Otros conceptos. <p>7. Presupuestos cerrados.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Operaciones de gestión. b) Adquisiciones de inmovilizado. c) Cancelación de deudas. d) Adquisición de inversiones financieras a corto plazo. <p>8. Cuentas no presupuestarias.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Anticipos de tesorería. b) Acreedores no presupuestarios. c) Deudores no presupuestarios. d) Por administración de recursos de otros entes. <p>TOTAL PAGOS SUPERÁVIT DE TESORERÍA</p>		<p>1. Operaciones de Gestión.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Ventas netas. b) Impuestos directos. c) Impuestos indirectos. d) Tasas, precios públicos y contribuciones especiales. e) Cotizaciones sociales. f) Transferencias y subvenciones. g) Ingresos financieros. h) Otros ingresos de gestión. <p>2. Deudas a largo plazo.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Empréstitos y pasivos análogos. b) Préstamos recibidos. c) Otros conceptos. <p>3. Enajenaciones de inmovilizado.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Inmaterial. b) Material. c) Financiero. <p>4. Deudas a corto plazo.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Empréstitos y pasivos análogos. b) Préstamos recibidos. c) Otros conceptos. <p>5. Enajenación o reintegro de las inversiones financieras a corto plazo.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Inversiones en capital. b) Inversiones en valores de renta fija. c) Créditos. d) Otros conceptos. <p>6. Presupuestos cerrados.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Operaciones de gestión. b) Deudas. c) Enajenación de inmovilizado. d) Enajenación de inversiones financieras a corto plazo. <p>7. Cuentas no presupuestarias.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Acreedores no presupuestarios. b) Deudores no presupuestarios. c) Por administración de recursos de otros entes. <p>TOTAL COBROS DÉFICIT DE TESORERÍA</p>	

4. Información sobre la ejecución del gasto público.

La información que debe ofrecerse en este apartado de la Memoria es resumida en el **Cuadro 13**:

**CUADRO 13. INFORMACIÓN SOBRE LA EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO
A INCLUIR EN LA MEMORIA**

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
4.1. Modificaciones de crédito.	<ul style="list-style-type: none"> – Créditos extraordinarios. – Suplementos de crédito. – Ampliaciones de crédito. – Transferencias de crédito. – Incorporaciones de remanente de crédito. – Créditos generados por ingresos. – Bajas por anulación y rectificación. – Otras modificaciones. <p>La información sobre aquellas modificaciones que impliquen un incremento de los créditos iniciales, incluirá su forma de financiación.</p>
4.2. Remanentes de crédito.	<ul style="list-style-type: none"> – Remanentes de crédito comprometidos y no comprometidos. – Remanentes de crédito incorporables y no incorporables.

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
4.3. Clasificación funcional del gasto.	<ul style="list-style-type: none"> – Créditos iniciales. – Modificaciones de crédito. – Créditos definitivos. – Obligaciones reconocidas netas. – Remanentes de crédito. – Pagos. – Obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre.
4.4. Ejecución de proyectos de inversión.	<ul style="list-style-type: none"> – Los proyectos en ejecución a 1 de enero. – Los proyectos iniciados en el ejercicio. – Los proyectos terminados en el ejercicio. – Los proyectos pendientes de ejecución a 31 de diciembre. <p>Se indicará para cada proyecto de inversión en ejecución a 31 de diciembre, los importes previstos en cada anualidad pendiente. Asimismo, se indicará para cada proyecto tanto los restantes órganos y entidades gestoras, como las peculiaridades de su financiación, señalando si cuenta con recursos afectados y el porcentaje de éstos respecto al proyecto total.</p>
4.5. Contratación administrativa.	<ul style="list-style-type: none"> – Para cada tipo de contrato (de obras, de suministro, de gestión de servicios públicos, de asistencia, de trabajos específicos y concretos, patrimoniales, otros), los importes relativos a cada forma de adjudicación (subasta, concurso, adjudicación directa). <p style="text-align: right;">(...)</p>

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
4.5. Contratación administrativa.	<p>(...)</p> <ul style="list-style-type: none"> – Para cada tipo de contrato, los importes convocados y adjudicados en el ejercicio y pendientes de adjudicar al comenzar y al finalizar el mismo. – Los adjudicatarios, estableciendo, por tipos de contratos: <ul style="list-style-type: none"> • Relación de adjudicatarios que han superado el 5% del importe total de contratación efectuada en el año, e importe. • Relación de contratistas a los que se les ha adjudicado por contratación directa algún contrato durante el ejercicio y causa que justifique la utilización de tal sistema de adjudicación, salvo aquellos contratos que no superen acumulativamente el límite establecido legalmente para adjudicar por contratación directa sin causa justificada.
4.6. Transferencias y subvenciones concedidas.	<p>Distinguiendo entre transferencias y subvenciones corrientes y de capital, debe ofrecerse información sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Normativa en base a la cual se han efectuado o concedido. – Cantidades concedidas pendientes de liquidar a 1 de enero. – Cantidades concedidas durante el ejercicio. – Cantidades liquidadas durante el ejercicio, es decir, concedidas en el mismo o en otro anterior cuyo acto de reconocimiento se haya dictado en el ejercicio. – Cantidades concedidas pendientes de liquidar a 31 de diciembre. <p>(...)</p>

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
4.6. Transferencias y subvenciones concedidas.	<p>(...)</p> <p>Se añadirá la siguiente información respecto a las subvenciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Finalidad. – Condiciones o requisitos de las subvenciones concedidas en el ejercicio y grado de verificación de los mismos. – Reintegros de subvenciones por incumplimiento de condiciones o requisitos, con especificación de las causas.
4.7. Convenios.	<p>Distinguiendo entre convenios de colaboración y convenios de cooperación, se informará sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Importe total empleado en los convenios. – Capítulos presupuestarios a los que se ha aplicado, e importe en cada uno de ellos. – Porcentaje del importe de convenios con respecto al importe de subvenciones no nominativas. – Identificación de los receptores de fondos cuando acumulativamente éstos superen el 5% del total.
4.8. Personal.	<ul style="list-style-type: none"> – Importe de las remuneraciones de cualquier clase devengadas por: <ul style="list-style-type: none"> • Altos cargos. • Personal funcionario. • Personal laboral. • Personal eventual. • Otro personal no incluido en los apartados anteriores. – Número de personas incluidas dentro de cada uno de los grupos anteriores, clasificados en las categorías y escalas en que se distribuya cada grupo.

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
4.9. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a Presupuesto.	<p>Información para cada gasto efectuado sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Importe. – Aplicación presupuestaria a la que debiera haberse imputado.
4.10. Anticipos de tesorería.	<p>Información sobre cada uno de los anticipos de tesorería concedidos pendientes de cancelar:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Anticipos concedidos. – Gastos autorizados. – Gastos comprometidos. – Obligaciones reconocidas. – Pagos realizados.
4.11. Obligaciones de Presupuestos cerrados.	<p>Para cada ejercicio, como mínimo con el mismo nivel de desagregación que presentó el Estado de liquidación correspondiente, información sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Obligaciones pendientes de pago a 1 de enero. – Rectificaciones del saldo entrante y anulaciones. – Total obligaciones. – Pagos realizados. – Obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre.
4.12. Compromisos de gasto con cargo a Presupuestos de ejercicios posteriores.	<p>Información, como mínimo a nivel de artículo sobre los compromisos de gasto adquiridos durante el ejercicio, así como en los precedentes, imputables a Presupuestos de ejercicios sucesivos, con indicación de su descripción, importe y año al que se refieran.</p>

5. Información sobre la ejecución del ingreso público.

La información que debe ofrecerse en este apartado de la Memoria se contiene en el **Cuadro 14**:

CUADRO 14. INFORMACIÓN SOBRE LA EJECUCIÓN DEL INGRESO PÚBLICO
A INCLUIR EN LA MEMORIA

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
5.1. Proceso de gestión.	<p>A) Derechos reconocidos netos, indicando:</p> <p>A.1) Los derechos presupuestarios reconocidos, distinguiendo entre:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Liquidaciones de contraído previo e ingreso directo. – Liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo. – Autoliquidaciones. – Liquidaciones sin contraído previo. <p>A.2) La anulación de derechos presupuestarios, distinguiendo entre:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Las anulaciones de liquidaciones, tanto de ingreso directo como de ingreso por recibo. – Las anulaciones por aplazamiento o fraccionamiento, tanto de ingreso directo como de ingreso por recibo. – Las anulaciones por devolución de ingresos. <p>B) Recaudación neta, indicando:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Recaudación total. – Devoluciones de ingresos realizadas. <p>C) Derechos cancelados, indicando:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Las cancelaciones por el cobro de derechos en especie. – Las cancelaciones por otras causas.

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
5.2. Devoluciones de ingresos.	<ul style="list-style-type: none"> – Acreedores pendientes de pago a 1 de enero. – Modificaciones del saldo inicial. – Acreedores por devolución de ingresos reconocidos durante el ejercicio. – Pagos realizados. – Acreedores pendientes de pago a 31 de diciembre.
5.3. Transferencias y subvenciones recibidas.	<p>Distinguiendo entre transferencias y subvenciones corrientes y de capital, se debe ofrecer información sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Normativa en base a la cual se han recibido. – Cantidades concedidas pendientes de liquidar a 1 de enero. – Cantidades concedidas a la entidad durante el ejercicio. – Cantidades liquidadas durante el ejercicio, es decir, concedidas en el mismo o en otro anterior cuyo acto de reconocimiento se ha dictado en el ejercicio. <p>Se añadirá la siguiente información respecto a las subvenciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Finalidad, indicando en su caso el gasto a cuya realización se afecta. – Condiciones o requisitos de las subvenciones recibidas en el ejercicio y grado de verificación de los mismos. – Reintegros de subvenciones por incumplimiento de condiciones o requisitos, con especificación de las causas.

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
5.4. Tasas, precios públicos y precios privados.	<p>Se indicará para cada tipo de ingreso:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Normativa que regula su exacción. – Prestación en virtud de la cual se exige la tasa o precio. – Importes. – En su caso, gastos a cuya financiación se afecten este tipo de ingresos.
5.5. Aplicación del Remanente de tesorería.	<ul style="list-style-type: none"> – Se informará sobre los créditos presupuestarios gastados en el ejercicio financiados con Remanente de tesorería distinguiendo, en su caso, el Remanente de tesorería afectado utilizado, del Remanente de tesorería no afectado utilizado. – Se informará de otras operaciones que hayan implicado una disminución del Remanente de tesorería inicial, tales como, pérdida de deudores u otros activos a corto plazo, tanto presupuestarios como no presupuestarios.
5.6. Derechos a cobrar de Presupuestos cerrados.	<p>Para cada ejercicio presupuestario, como mínimo con el mismo nivel de desagregación que presentó el Estado de liquidación correspondiente, información sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Los derechos pendientes de cobro, tanto de liquidaciones de ingreso directo como de ingreso por recibo, con indicación de: <ul style="list-style-type: none"> • Los pendientes de cobro a 1 de enero. • Las rectificaciones del saldo a 1 de enero. • Las anulaciones efectuadas, ya sea por anulación de liquidaciones o por aplazamiento y fraccionamiento. <p style="text-align: right;">(...)</p>

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
5.6. Derechos a cobrar de Presupuestos cerrados.	<p>(...)</p> <ul style="list-style-type: none"> – La recaudación y los derechos cancelados, tanto de liquidaciones de ingreso directo como de ingreso por recibo, con indicación de: <ul style="list-style-type: none"> • La recaudación. • Las cancelaciones por el cobro de derechos en especie. • Las cancelaciones por insolvencias. • Las cancelaciones por prescripción. • Las cancelaciones por otras causas. • Los derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre.
5.7. Derechos presupuestarios pendientes de cobro según su grado de exigibilidad.	<p>Situación de los derechos pendientes de cobro, indicando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pendientes de notificar. • Suspendidos. • Aplazamiento o fraccionamiento solicitado. • En período voluntario. • En período ejecutivo.
5.8. Desarrollo de los compromisos de ingreso.	<ul style="list-style-type: none"> – Compromisos de ingreso concertados en ejercicios anteriores y pendientes de realizar al inicio del ejercicio. – Compromisos de ingreso concertados durante el ejercicio y que estuviera previsto realizar durante el mismo. – Compromisos de ingreso concertados que se han realizado en el ejercicio. – Compromisos de ingreso pendientes de realizar a fin de ejercicio.

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
5.9. Compromisos de ingreso con cargo a Presupuestos de ejercicios posteriores.	Se informará como mínimo a nivel de artículo de los compromisos de ingreso concertados durante el ejercicio, así como los concertados en ejercicios anteriores que tengan repercusión en Presupuestos de ejercicios posteriores, con indicación de su descripción, importe y año al que se refieran.

6. Gastos con financiación afectada.

Deberá ofrecerse la siguiente información para cada uno de los gastos con financiación afectada:

- Datos generales identificativos de cada uno de ellos, señalando su duración estimada total, si se trata o no de un proyecto de inversión, cuantía total del gasto presupuestario estimado inicialmente, así como de los ingresos presupuestarios afectados que se prevean allegar, distribuido su importe entre los distintos conceptos presupuestarios a través de los que se han de materializar, y en su caso, a través de los distintos agentes financiadores.
- La gestión del gasto presupuestario, señalando el realizado durante el ejercicio, el total acumulado de ejercicios anteriores y el gasto presupuestario pendiente de realizar en ejercicios sucesivos hasta la culminación de la ejecución de la unidad de gasto.
- La gestión de los ingresos presupuestarios afectados, señalando para cada uno de los conceptos presupuestarios a través de los que se materialicen y, en su caso, para cada uno de los agentes de que procedan, los ingresos presupuestarios realizados en el ejercicio, los realizados acumulados de ejercicios anteriores y los pendientes de realizar en los ejercicios sucesivos hasta la culminación de la ejecución del gasto con financiación afectada a que se refieran.
- El coeficiente de financiación a fin de ejercicio.
- Las desviaciones de financiación calculadas a fin de ejercicio, tanto las acumuladas como las imputables al ejercicio.

7. Información sobre el inmovilizado no financiero.

La información a que se refiere este apartado es resumida en el **Cuadro 15**:

**CUADRO 15. INFORMACIÓN SOBRE EL INMOVILIZADO NO FINANCIERO
A INCLUIR EN LA MEMORIA**

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
7.1. Inmovilizado inmaterial.	<ul style="list-style-type: none"> – Identificación del elemento del inmovilizado, y del usuario del mismo, si procede. – Calificación jurídica, indicando su naturaleza de patrimonial o de dominio público. <p>Situación en que se encuentre: adscrito, en adscripción, cedido o en cesión.</p> <ul style="list-style-type: none"> – Valor a 31 de diciembre. – Importe de la amortización acumulada a 31 de diciembre. <p>La información que se solicita con el carácter de inventario se aportará el primer ejercicio en que se disponga del mismo. En ejercicios sucesivos sólo se informará de las variaciones habidas respecto del mismo.</p>
7.2. Inmovilizado material.	<p>Lo mismo que para el inmovilizado inmaterial y, además, lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Para cada inmovilizado material que se encuentre en curso de realización, así como para los anticipos o abonos a cuenta efectuados por la entidad por operaciones preparatorias realizadas por el contratista, se facilitará la siguiente información: <p align="right">(...)</p>

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
7.2. Inmovilizado material.	<p>(...)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Descripción e identificación, señalando, en su caso, el proyecto de inversión a que corresponde. • Importe de la inmovilización en curso al inicio del ejercicio. • Gastos del ejercicio en proyectos derivados de contratos con terceros. • Gastos financieros activados. • Importe de la inmovilización en curso al final del ejercicio o, en su caso, el importe total de la inmovilización terminada en el ejercicio.
7.3. Inversiones gestionadas para otros entes públicos.	<ul style="list-style-type: none"> – Descripción e identificación de las inversiones gestionadas para otros entes públicos, señalando, en su caso, el proyecto de inversión a que corresponde, así como la normativa en base a la cual se gestiona la inversión. – Nombre de la entidad por cuenta de la cual se gestiona la inversión. – Importe de la inversión gestionada al inicio del ejercicio. – Gastos del ejercicio en proyectos realizados directamente por la entidad. – Gastos del ejercicio en proyectos derivados de contratos con terceros. – Gastos financieros activados. – Importe de la inversión al final del ejercicio, o en su caso, el importe total de la inversión si ha sido terminada y entregada a su destinatario.

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
7.4. Inversiones destinadas al uso general.	<ul style="list-style-type: none"> – Descripción e identificación de la misma, estableciendo su localización, y en su caso, el proyecto de inversión a que corresponde. – Importe de los gastos acumulados al inicio del ejercicio y efectuados en ejercicios anteriores. – Adquisiciones del ejercicio. – Gastos del ejercicio en proyectos realizados directamente por la entidad. – Gastos del ejercicio en proyectos derivados de contratos con terceros. – Gastos financieros activados. – Inversión acumulada a fin de ejercicio, o en su caso, el importe total de la inversión entregada al uso general.

8. Información sobre las inversiones financieras.

La información que debe ofrecerse en este apartado de la Memoria se resumen el **Cuadro 16**:

CUADRO 16. INFORMACIÓN SOBRE LAS INVERSIONES FINANCIERAS
A INCLUIR EN LA MEMORIA

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
8.1. Inversiones financieras en capital.	<p>Se informará para cada una de estas inversiones, distinguiendo las que tengan carácter permanente de las temporales:</p> <p style="text-align: right;">(...)</p>

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
8.1. Inversiones financieras en capital.	<p>(...)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Datos de identificación de las sociedades participadas. - Porcentaje de participación, en el caso de inversiones financieras permanentes. - Valor a 1 de enero. - Variaciones durante el ejercicio, derivadas tanto de las entradas y aumentos, como de las salidas, bajas y deducciones. - Valor a 31 de diciembre. - Importes pendientes de desembolso al final del ejercicio. - Importe de la provisión por depreciación existente al final del ejercicio. <p>La información que se solicita con el carácter de inventario se aportará el primer ejercicio en que se disponga de él. En ejercicios sucesivos sólo habrá de informarse de las valoraciones habidas respecto del mismo.</p>
8.2. Valores de renta fija.	<p>Se informará para cada una de estas inversiones, distinguiendo las que tengan carácter permanente de las temporales:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Datos de identificación de la entidad emisora. - Valor a 1 de enero. - Variaciones durante el ejercicio, tanto en aumento como en disminución. - Valor a 31 de diciembre. - Importe de los intereses devengados y no cobrados. - Importe de la provisión por depreciación existente a fin de ejercicio. - Valor neto de la inversión a fin de ejercicio.

Epígrafe de la Memoria	Información que contiene
8.3. Créditos.	<p>Se informará de los créditos, distinguiendo los concedidos a largo plazo de los concedidos a corto:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Datos de identificación de la entidad deudora, salvo cuando el importe del crédito no sea significativo con respecto al total. – Valor del crédito a 1 de enero. – Variaciones durante el ejercicio, tanto en aumento como en disminución. – Valor del crédito a 31 de diciembre. – Importe de los intereses devengados y no cobrados. – Importe de la provisión para insolvencias existente a fin de ejercicio.

9. Información sobre el endeudamiento.

Deberá distinguirse, por un lado, los pasivos financieros a largo y corto plazo, y, por otro, los avales concedidos por la entidad contable.

Pasivos financieros a largo y a corto plazo.

Se informará para cada deuda, distinguiendo las emitidas en masa de los préstamos singulares, y a su vez las emisiones a largo plazo de las emisiones a corto plazo, sobre:

- Características de la deuda, indicando normativa reguladora, finalidad y, en su caso, el gasto a cuya financiación se afecta.

- Identificación de la entidad prestamista, en el caso de operaciones singulares de préstamos.
- Deuda viva a 1 de enero.
- Importe de los capitales tomados a préstamo durante el ejercicio, distinguiendo entre deudas de nueva creación y deudas por conversión.
- Importe de las deudas asumidas durante el ejercicio.
- Importe de los capitales devueltos durante el ejercicio, distinguiendo entre reembolsos, conversiones y otras causas.
- Deuda viva a 31 de diciembre, distinguiéndose en las deudas a largo plazo dos componentes en función de su vencimiento a largo o a corto plazo.
- Importe de las retribuciones implícitas pendientes de imputar a resultados al final del ejercicio.
- Intereses explícitos devengados y no vencidos.

Para cada deuda en moneda extranjera en relación independiente, se añadirá la siguiente información:

- Divisa.
- Tipo de cambio en el momento de creación.
- Tipo de cambio a 31 de diciembre, e importe actualizado de la deuda a dicha fecha.
- Desglose por años de las diferencias de cambio producidas.
- Las diferencias de cambio producidas durante el ejercicio se incluirán en las columnas de aumentos o disminuciones, según corresponda.
- Seguros de cobertura de diferencia de cambio concertados.

Avales.

Se ofrecerá la siguiente información:

- Características de los avales en vigor a 1 de enero y de los concedidos durante el ejercicio, indicando:
 - Normativa en base a la cual se han concedido.
 - Finalidad.
 - Persona o entidad avalada.
 - Fechas de concesión y vencimiento.

- Importe de los avales:
 - En vigor a 1 de enero.
 - Concedidos durante el ejercicio.
 - Cancelados durante el ejercicio, distinguiendo los que han derivado en responsabilidad.
 - En vigor a 31 de diciembre.

En su caso, limitaciones legales a la concesión de avales.

10. Existencias.

Se informará de las existencias que posee la entidad al final del ejercicio, distinguiendo por grupos de las mismas sobre:

- Precio de adquisición o coste de producción.
- Importe de la provisión por depreciación, en su caso.
- Criterios de valoración utilizados.