

CONTABILIDAD	SUPUESTO PRÁCTICO DE CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL	N.º 184
---------------------	---	----------------

TRABAJO EFECTUADO POR:

JAVIER AURRECOECHEA GUTIÉRREZ

*Profesor Asociado de la
Universidad Pública de Navarra*

Sumario:

1. Elaboración del presupuesto de gastos y de ingresos.
2. Contabilización operaciones de apertura, ejecución y cierre, tanto presupuestario, como de gestión y patrimoniales.
3. Obtención del resultado presupuestario ajustado.

(Ejercicio propuesto en concurso-oposición en el Gobierno de Navarra para cubrir 13 puestos de trabajo de *Técnicos en Gestión Pública Local*).



CONTABILIDAD	SUPUESTO PRÁCTICO DE CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL	N.º 184
		Enunciado

El Ayuntamiento ZZZ ofrece a 31 de diciembre de 1993 los siguientes estados financieros (en millones de ptas.):

BALANCE DE SITUACIÓN A 31-12-1993

Activo	Pasivo
INMOVILIZADO	FONDOS PROPIOS
20 Inversiones destinadas al uso general 135	100 Patrimonio 415
22 Inmovilizaciones materiales 450	ACREEDORES A LARGO PLAZO
(282) Amortización acumulada del inmovilizado material -90	178 Deudas a largo plazo en moneda extranjera (1) 200
250 Inversiones financieras (3) 120	259 Desembolsos pendientes sobre acciones (2) 20
(297) Provisión depreciación valores negociables -40	ACREEDORES A CORTO PLAZO
270 Gastos formalización de deudas .. 20	400 AOR Presupuesto corriente 20
ACTIVO CIRCULANTE	401 AOR Presupuestos cerrados 23
430 DDR Presupuesto corriente 24	411 Acreedores periodificación gastos ptarios. 3
4700 Hacienda Pública, deudor por IVA 5	520 Deudas a corto plazo con entidades de crédito 120
480 Gastos anticipados 12	
571 Bancos, cuentas operativas 165	
TOTAL ACTIVO 801	TOTAL PASIVO 801

(1) Este pasivo consta de 10 millones de francos a un tipo de cambio de 20 ptas./franco.

(2) Los desembolsos pendientes lo son por 40.000 acciones de nominal 1.000 ptas. adquiridas al 300 por 100.

(3) 40.000 acciones, de nominal 1.000, adquiridas al tipo de cambio del 300 por 100.

CUENTA DE RESULTADOS A 31-12-1993

Gastos		Ingresos	
64	Gastos de personal 160	72	Impuestos directos, cot. sociales . 160
	• Gastos personal funcionario 150		• Impuestos directos 160
	• Incentivos al rendimiento . 10	74	Tasas, precios públicos, etc. 60
62	Servicios exteriores 48		• Tasas y otros ingresos 60
	• Reparaciones, conservación 18	129	Pérdidas de 1993 (saldo deudor) . 45
	• Suministros 12		(están ya aplicadas a la cuenta de patrimonio)
	• Trabajos realizados empresas 18		
	(comunicaciones y otros servicios)		
66	Gastos financieros 12		
	• De deudas moneda nacional .. 2		
	• De deudas moneda extranjera 10		
682	Amortización inmovilizado material 10		
696	Dotación provisión valores negociables a largo plazo 35		
	TOTAL 265		TOTAL 265

NOTA: la Administración Local aplica actualmente un plan contable aprobado mediante la Instrucción Contable de **Orden de 17 de julio de 1990**. Este plan está armonizado con el plan contable empresarial de 1973, hoy sustituido por el aprobado en 1990. Pero, en fecha 6 de mayo de 1994 (BOE de 20-5-1994) se ha aprobado un nuevo plan contable público, aplicable de momento sólo a la Administración Estatal Central. Este nuevo plan contable público está armonizado con el plan contable empresarial de 1990. Por eso se utilizan, en un intento actualizador, las cuentas, definiciones y relaciones contables del último plan contable público adoptado para la Administración Estatal Central, a pesar de que el plan contable vigente para la Administración Local es otro. En un futuro, más o menos lejano, la Administración Local deberá adoptar el nuevo plan contable público. En notas a pie de página se expresarán los casos en los que existen diferencias del nuevo plan contable público con el actualmente utilizado para la Administración Local.

• La estructura presupuestaria usada por este Ayuntamiento se muestra a continuación (*sólo se utiliza la clasificación económica*). La gestión presupuestaria y contable se hace con la máxima desagregación, sin perjuicio de la vinculación jurídica de los créditos, a nivel de artículo para los gastos de personal, y a nivel de capítulo para el resto de gastos presupuestarios.

Presupuesto de gastos			Presupuesto de ingresos		
Cap.	Art.	Denominación	Cap.	Art.	Denominación
1		PERSONAL	1		IMPUESTOS DIRECTOS
	12	Gastos personal funcionario	2		IMPUESTOS INDIRECTOS
	15	Incentivos al rendimiento	3		TASAS Y OTROS INGRESOS
2		BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS	4		TRANSFERENCIAS CORRIENTES
	21	Reparaciones y conservación	5		INGRESOS PATRIMONIALES
	22	Suministros	6		ENAJENACIÓN INVERSIONES REALES
	23	Trabajos realizados empresas (comunicaciones y otros servicios)	7		TRANSFERENCIAS DE CAPITAL
3		GASTOS FINANCIEROS	8		ACTIVOS FINANCIEROS
	31	De préstamos del interior (moneda nacional)		85	• Otros activos financieros
	33	De préstamos del exterior (moneda extranjera)		87	• Remanente de tesorería
			9		PASIVOS FINANCIEROS
4		TRANSFERENCIAS CORRIENTES			
6		INVERSIONES REALES			
7		TRANSFERENCIAS CAPITAL			
8		ACTIVOS FINANCIEROS			
9		PASIVOS FINANCIEROS			

Se quiere elaborar, aprobándose a continuación, el presupuesto para 1994. Usted debe presentarlo según la estructura presupuestaria ofrecida. Se toman, para ello, las siguientes decisiones al nivel de capítulos de gastos e ingresos para cuantificar los créditos de gastos y previsiones de ingresos:

PRESUPUESTO DE GASTOS PARA 1994

CAPÍTULOS

- 1 Se quiere gastar el mismo crédito que en 1993, en cada uno de los dos artículos.
- 2 Se quiere gastar el mismo crédito que en 1993, en cada uno de los tres artículos. Los gastos diferidos del balance, cuenta 411, son presupuestarios (*Suministros*), se devengaron en 1993, pero el vencimiento presupuestario llegará en 1994. Los gastos anticipados del balance, cuenta 480, presupuestarios también [*trabajos realizados por otras empresas, (comunicaciones y otros servicios)*], se pagaron por anticipado en 1993, pero su devengo contable se extiende también a lo largo de 1994. En 1994 se producirán gastos diferidos y anticipados por similares motivos y cuantías a los del balance inicial.
- 3 Los créditos para gastos financieros de préstamos en moneda nacional se aumentan en un 25 por 100 con respecto a 1993. Por otro lado, se aumentan un 5 por 100 los créditos destinados a gastos financieros del préstamo en moneda extranjera.
- 6 En 1993 se aprobaron créditos por 160 millones de pesetas para la construcción de un polideportivo municipal, que no llegaron a gastarse. Se previó, para su financiación, una subvención del 50 por 100 por parte del Gobierno de Navarra, no concedida; el resto, mediante la imposición de contribuciones especiales, que tampoco lograron imponerse. *Se ha decidido presupuestar de nuevo la inversión, ampliándola en 40 millones. Pero ahora el gasto será plurianual, en dos ejercicios; 1994, que soportará el 60 por 100 de la obra; y 1995 con el 40 por 100 restante. La financiación, al 100 por 100, vendrá de la emisión de deuda pública, emitiéndose en su totalidad en 1994.*
- 9 De la deuda en moneda extranjera se reembolsarán, anticipadamente, en 1994 2,5 millones de francos. Por ello no se ha reclasificado en el pasivo del balance de situación la parte de deuda a largo plazo que se convierte en corto plazo. El tipo de cambio en la fecha del vencimiento se estima en 22,8 ptas./franco.

PRESUPUESTO DE INGRESOS PARA 1994

CAPÍTULOS

- 1 Las estimaciones de ingresos se prevén inferiores en un 10 por 100 a los ingresos presupuestarios obtenidos por impuestos directos en 1993.
- 3 Disminuyen las previsiones por tasas y otros ingresos en un 10 por 100 con respecto a 1993.

- 8 Se prevén ingresos, por venta de inversiones financieras permanentes, en 76 millones de pesetas.
- 9 Se pretende emitir en 1994 la deuda pública necesaria para la inversión global del polideportivo. Se hará con prima de reembolso del 10 por 100 sobre el nominal.

Al contabilizar la ejecución del presupuesto de gastos usted será consciente de la vulneración o no del nivel de vinculación jurídica de los créditos. Si cree que éste se supera en la ejecución, *la solución consistirá en aprobar y contabilizar un suplemento de crédito; la financiación provendrá del remanente de tesorería. Éste siempre será suficiente, no siendo necesario calcular su importe.*

OPERACIONES REALIZADAS EN 1994. PRESUPUESTO DE GASTOS:

1. Artículo 12: gastos del personal funcionario.

El día 2 de enero de 1994 se autorizan y disponen, fases A y D, los créditos presupuestados. El reconocimiento de obligaciones, fase O, se produce el último día del mes. En el primer día del mes siguiente, se ordena el pago, fase P, y se pagan las nóminas. La nómina bruta es de 10 millones de pesetas al mes, existiendo 12 al año. La cuota de Seguridad Social a cargo del Ayuntamiento es del 25 por 100 de la nómina mensual.

Los descuentos a aplicar en las nóminas del personal funcionario son:

- IRPF: 15 por 100 del sueldo bruto.
- Seguridad Social a cargo del trabajador: 6 por 100 del sueldo bruto.

El pago de la cuota a la Seguridad Social se produce al mes del reconocimiento de la obligación por la nómina. El pago de la cuota a la Hacienda Pública, tres meses después.

Por otro lado, el día 1 de julio de 1994 se aprueba una subida en las nóminas de un 10 por 100, con efectos desde este día. El mismo día de la aprobación se autorizan y disponen gastos por el aumento bruto. El reconocimiento de las obligaciones, ordenaciones de pago y pagos se realiza conforme a lo ya descrito para estas fases presupuestarias.

Artículo 15: incentivos al rendimiento.

El día 2 de enero de 1994 se autorizan y disponen, fases A y D, los créditos presupuestados. El último día de 1994 se reconocen obligaciones, fase O, por 2 millones de pesetas.

2. Durante el ejercicio se han autorizado, dispuesto y reconocido gastos, por los siguientes motivos e importes, según el orden **A, B, C**, establecido:

A. Artículo 21: reparaciones, conservación.

14 millones de pesetas más IVA, de carácter deducible, del 15 por 100.

B. Artículo 22: suministros.

19 millones de pesetas. De éstos, 3 millones de pesetas corresponden al vencimiento de los gastos diferidos del balance de situación. Además, al finalizar el ejercicio, han devengado gastos sin vencimiento presupuestario por 4 millones de pesetas. No se soporta IVA en estas operaciones.

C. Artículo 23: trabajos realizados por otras empresas (comunicaciones y otros servicios).

24 millones de pesetas más IVA, de carácter no deducible, del 15 por 100. De estos gastos, al finalizar el ejercicio, 14 millones de pesetas (más el IVA correspondiente) se consideran gastos anticipados.

Por otro lado, el día 1 de diciembre de 1994 se ordena el pago y se pagan todas las deudas surgidas por las operaciones realizadas.

3. Capítulo 9: pasivos financieros.

El día 30 de diciembre de 1994 se reembolsan 2,5 millones de francos del préstamo en moneda extranjera al tipo de cambio de 22 ptas./franco.

Capítulo 3: gastos financieros.

Artículo 33: gastos financieros de préstamos en moneda extranjera.

El mismo día se abonan 443 miles de francos por gastos financieros y 254 miles de pesetas por la transferencia bancaria.

Artículo 31: gastos financieros de préstamos en moneda nacional.

El mismo día se pagan 3 millones de pesetas por gastos financieros de la deuda a corto plazo en moneda nacional.

Todas las operaciones de este punto han pasado, lógicamente, todas las fases presupuestarias previas al pago.

4. Capítulo 6: inversiones reales.

El día 2 de febrero de 1994 se autoriza el gasto, plurianual, de las obras del polideportivo municipal en 180 millones de pesetas. Un mes después se adjudican, definitivamente, las obras en 160 millones de pesetas. El polideportivo se hará, el 60 por 100 en 1994; el 40 por 100 restante en 1995. *Se autorizan y disponen los gastos correspondientes para 1994 y 1995.* La empresa adjudicataria deposita una fianza, no presupuestaria, de 5 millones de pesetas para garantizar el buen fin de las obras.

A la finalización del ejercicio, y debido a las condiciones meteorológicas adversas, la Administración sólo ha aprobado certificaciones de obra del polideportivo municipal por 40 millones de pesetas. Por tanto, el reconocimiento de obligaciones (fase O) asciende a esta cifra hasta el día 31 de diciembre de 1994.

5. Durante el ejercicio *se han pagado* la totalidad de obligaciones reconocidas procedentes de presupuestos cerrados, excepto 7 millones de pesetas por haber descubierto que no corresponden a deudas u obligación alguna pendiente de pago.

OPERACIONES REALIZADAS EN 1994. PRESUPUESTO DE INGRESOS:**1. Capítulo 1:** impuestos directos.

Se liquidan derechos por 150 millones de pesetas, recaudándose el 90 por 100.

Por otro lado, unas liquidaciones realizadas en 1993 por impuestos directos en 10 millones de pesetas, pendientes de cobro aún, se contabilizaron en exceso, siendo éste 2 millones de pesetas.

Capítulo 3: tasas y otros ingresos.

Se liquidan derechos por 50 millones de pesetas, a los que se añade IVA repercutido al 6 por 100, y cobrándolo todo.

2. Se anulan liquidaciones practicadas por los siguientes motivos e importes:

- Impuestos directos liquidados en 1994, por improcedencia de las liquidaciones, por 5 millones de pesetas.
- Impuestos directos liquidados en 1993, cuyo importe es de 12 millones de pesetas por insolvencias definitivas de los contribuyentes.

3. Capítulo 8: activos financieros.

Se venden 20.000 acciones en el mercado bursátil, al contado. La cotización, en el momento de la venta, está al 150 por 100.

4. Se ha aprobado un expediente de devolución de ingresos indebidos por la venta de un terreno en 1993, hecha con irregularidades. El terreno vuelve a la esfera patrimonial del Ayuntamiento, cuyo valor neto contable en 1993 en el momento de la venta era 8 millones de pesetas. Por la venta se cobraron 10 millones de pesetas. Finalizado el ejercicio, se han devuelto 5 millones.

5. Capítulo 9: pasivos financieros.

Conocido el importe global de adjudicación de las obras del polideportivo municipal, se emite el día 30 de diciembre de 1994 la deuda pública necesaria para cubrir la inversión total, a construir entre 1994 y 1995. La prima de reembolso es del 10 por 100 sobre el nominal. Se desembolsa toda la emisión.

Información necesaria para la regularización y cierre del ejercicio:

- La cartera de acciones se valora, al cierre del ejercicio, en un 500 por 100.
- El inmovilizado material se amortiza a razón de un 10 por 100 anual sobre los bienes en funcionamiento a 31 de diciembre de 1994. Los gastos de formalización de deudas que figuran en el balance se amortizan también en un 10 por 100.
- El tipo de cambio es 22,5 ptas./franco, a 31 de diciembre de 1994, para el préstamo emitido en moneda extranjera.
- La liquidación del IVA con la Hacienda Pública es anual y se produce el 31 de diciembre de 1994. El IVA repercutido en exceso con respecto al soportado se ingresa en la Hacienda Pública el día siguiente de la liquidación, salvo que exista IVA pendiente de devolución por la Hacienda Pública, en cuyo caso se compensará.

SE PIDE:

- Elaboración del presupuesto al máximo nivel de desagregación y contabilización de todas las operaciones de apertura, ejecución y cierre, tanto presupuestarias, como de gestión y patrimoniales, derivadas del enunciado propuesto.
- Obtención del resultado presupuestario ajustado.

CONTABILIDAD	SUPUESTO PRÁCTICO DE CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL	N.º 184
		Solución

Para la resolución de este ejercicio, es necesario seguir las siguientes normas:

- **Ley 39/1988, de 28 de diciembre**, reguladora de las Haciendas Locales, artículos 143 a 204. (BOE núm. 313, de 30 de diciembre). En adelante: **LRHL**.
- **Real Decreto 500/1990, de 20 de abril**, por el que se desarrolla el Capítulo primero del Título sexto de la LRHL, en materia de presupuestos. (BOE núm. 101, de 27 de abril) En adelante: **R.D. 500**.
- **Orden de 20 de septiembre de 1989**, por la que se establece la estructura de los presupuestos de las Entidades Locales (BOE, núm. 175, de 23 de julio). En adelante: **EP**.
- **Orden de 17 de julio de 1990**, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (BOE núm. 175, de 23 de julio). En adelante: **IC**. No obstante, ya se ha advertido que, en materia contable, no es ésta la instrucción contable que se va a seguir, sino que se utilizarán las cuentas, definiciones y relaciones contables del nuevo Plan de Contabilidad Pública, aprobado por **ORDEN de 6 de mayo de 1994 (BOE de 20-5-1994)**.

ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS E INGRESOS AL MÁXIMO NIVEL DE DESAGREGACIÓN PARA 1994

En su elaboración no pueden seguirse plenamente las prescripciones indicadas por la **EP**. Estructura presupuestaria se denomina a la manera de ordenarse en el presupuesto los ingresos y los gastos. No es ésta una cuestión meramente formal, sino que representa el reflejo de los factores que influyen en las decisiones de gasto y, por consiguiente, de las concepciones que se tengan acerca del presupuesto en su conjunto.

La **EP** determina, en su artículo 3.º, que los créditos incluidos en los estados de gastos del presupuesto de la Entidad Local se clasificarán según los siguientes criterios:

- Por funciones.
- Por categorías económicas.
- Opcionalmente, por unidades orgánicas.

A la vez, el artículo 9.º determina que las previsiones del estado de ingresos se clasificarán según los siguientes criterios:

- Por categorías económicas.
- Opcionalmente, por unidades orgánicas.

La misma **EP** obliga a presentar los estados de gastos e ingresos del presupuesto con una desagregación mínima importante:

- Estado de gastos: tres dígitos para la clasificación funcional y tres dígitos para la clasificación económica, formando la partida presupuestaria (art. 6.º).
- Estado de ingresos, tres dígitos para la clasificación económica (art. 9.º).

Con ánimo simplificador, el enunciado de este ejercicio olvida el criterio funcional, obligatorio para los Entes Locales, en la estructura presupuestaria del estado de gastos.

En cuanto a la desagregación utilizada se simplifica también, provocando conscientemente el quebrantamiento de la **EP** aludida. La máxima desagregación presentada ocupa, a propósito, dos dígitos, y no siempre; un dígito es la desagregación más comúnmente usada.

Entrando ya propiamente en la elaboración del Presupuesto para 1994, debe tenerse en cuenta que el presupuesto es, según el artículo 143 de la **LRHL**: «La expresión cifrada, conjunta y sistemática de las *obligaciones* que, como máximo, puede reconocer la Entidad (...), los *derechos* que prevea liquidar la Entidad (...), durante el ejercicio económico (...)».

Las obligaciones y derechos, para ser considerados como tales e imputados al presupuesto, deben ser vencidas(os), líquidas(os) y exigibles. El presupuesto, en la normativa española, sólo considera flujos financieros, las obligaciones y derechos de un Ente Público con el exterior. Quedan fuera todos los flujos con connotación económica pero no financiera, como amortizaciones, provisiones, gastos diferidos, anticipados, etc., que no implican relaciones con el exterior.

Por ello, para la elaboración de los créditos de gastos y las previsiones de ingresos de 1994, sólo se incluirán aquellos flujos financieros que en contabilidad financiera constituyen operaciones vencidas con el exterior. Todos ellos darán lugar en 1994 a obligaciones y derechos vencidas(os), líquidas(os) y exigibles. Todo esto supone conceptos cercanos al desembolso a realizar y cobros a realizar por operaciones realizadas entre un Ente Público y el exterior.

El siguiente cuadro muestra, de acuerdo con lo dicho, la elaboración de los créditos del estado de gastos y las previsiones del estado de ingresos. Para la explicación del origen de las cifras se acompañan números de notas explicativas desarrolladas a continuación del cuadro.

**ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS
(EN MILLONES DE PESETAS)**

Capítulo	Artículo	Denominación	Total artículo	Total capítulo
1		Personal		160
	12	Personal funcionario	150 (1)	
	15	Incentivos al rendimiento	10 (1)	
2		Bienes corrientes y servicios		57
	21	Reparaciones y conservación	18 (2)	
	22	Suministros	9 (2)	
	23	Trabajos realizados por empresas . (comunicaciones y otros servicios)	30 (2)	
3		Gastos financieros		13
	31	De préstamos del interior	2,5 (3)	
	32	De préstamos del exterior	10,5 (3)	
6		Inversiones reales		120 (4)
9		Pasivos financieros		57 (5)
		TOTAL PRESUPUESTO DE GASTOS		407

**ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS
(EN MILLONES DE PESETAS)**

Capítulo	Artículo	Denominación	Total artículo	Total capítulo
1		Impuestos directos		144 (6)
3		Tasas y otros ingresos		54 (7)
8		Activos financieros		76 (8)
9		Pasivos financieros		200 (9)
		TOTAL PRESUPUESTO DE INGRESOS ..		474

Explicación de los importes de los créditos de gastos y previsiones de ingresos del presupuesto:

(1) En 1994 el crédito inicial será idéntico al gastado en 1993; 160 millones de pesetas se gastaron, como puede verse, en el subgrupo 64 de la cuenta de resultados. El gasto económico de la cuenta de resultados coincide con el crédito presupuestario gastado (obligaciones vencidas, líquidas y exigibles) en 1993. Los 160 millones de pesetas del capítulo 1 se desglosan en 150 millones de pesetas (art. 12) y 10 millones de pesetas (art. 15).

(2) En 1994, el crédito para el capítulo 2 y sus artículos de desarrollo será idéntico al gastado en 1993. Aparentemente, las cifras del subgrupo 64 (servicios exteriores) en la cuenta de resultados, 48 millones de pesetas, son idénticas a los créditos gastados en 1993 en la desagregación del capítulo 2, reparaciones y conservación, suministros y trabajos realizados por empresas (arts. 21, 22 y 23). No es así, en este caso no coinciden el gasto de la cuenta de resultados y el crédito presupuestario gastado. En la elaboración de los créditos para 1994, idénticos a los créditos gastados en 1993, se hará el análisis por artículos presupuestarios:

- *Artículo 21: «Reparaciones y conservación».* Aquí no hay diferencias. La cuenta de resultados, en 1993, da un gasto económico de 18 millones de pesetas, coincidente con el crédito gastado en 1993. El crédito de 1994 tendrá también 18 millones de pesetas para este artículo.

- *Artículo 22: «Suministros».* En 1993, el gasto económico fue de 12 millones de pesetas. Sin embargo, el crédito gastado (vencido) fue de 9 millones de pesetas. ¿Por qué? Por la inclusión de 3 millones de pesetas como un gasto económico más en 1993, devengado y no vencido, cuya contrapartida fue la cuenta 411, (está en el pasivo del balance de situación), pasivo que originó un acreedor no presupuestario en 1993. Por tanto este gasto económico no dio lugar a un acreedor presupuestario (consecuencia del crédito gastado). El crédito gastado en 1993 fue de $12 - 3 = 9$ millones de pesetas; éste será el crédito para 1994.
- *Artículo 23: «Trabajos realizados por empresas».* El gasto económico de 1993 son 18 millones de pesetas. El crédito gastado ha sido mayor, 30 millones de pesetas. ¿Por qué? La cuenta 480 «gastos anticipados» (de activo) con 12 millones de pesetas, ha disminuido el gasto económico de 1993 en esta cifra. Los 12 millones de pesetas fueron satisfechos con cargo al presupuesto de 1993, pero el gasto económico o devengo corresponde a 1994. El vencimiento se produjo en 1993 y por ello se gastó el correspondiente crédito presupuestario, pero en la regularización de 1993, al no producirse devengo económico, se activaron en la cuenta 480. El crédito gastado en 1993 fue $18 + 12 = 30$ millones de pesetas; éste será el crédito para 1994.

(3) El gasto financiero (subgrupo 66 de la cuenta de resultados) y los créditos gastados en 1993 coinciden. No ha habido ni periodificaciones ni anticipaciones de gastos. Los gastos financieros de préstamos en moneda nacional han sido 2 millones de pesetas; los correspondientes a préstamos en moneda extranjera, 10 millones de pesetas. En 1994 aumentará el crédito para los primeros en un 25 por 100 y un 5 por 100 para los segundos. Se tendrá: $2 \times 1,25 = 2,5$ millones de pesetas para créditos del artículo 31, y $10 \times 1,05 = 10,5$ millones de pesetas para créditos del artículo 33.

(4) En 1993 se presupuestaron 160 millones de pesetas que no llegaron a gastarse. El crédito para 1994 se aumentará en 40 millones de pesetas; 200 millones de pesetas es la inversión global. Pero ahora estamos ante un gasto plurianual. El crédito para 1994 será el 60 por 100: $200 \times 0,6 = 120$ millones de pesetas. El 40 por 100 restante, para 1995: $200 \times 0,4 = 80$ millones de pesetas.

(5) El crédito para 1994 será el reembolso del préstamo en moneda extranjera, 2,5 millones de francos al tipo de cambio previsto de 22,8 ptas./franco. Se tendrá $2,5 \text{ millones francos} \times 22,8 = 57$ millones de pesetas.

(6) En 1993 los ingresos presupuestarios por impuestos directos fueron 160 millones de pesetas (subgrupo 72 de la cuenta de resultados). En 1994, las estimaciones disminuyen un 10 por 100: $160 \times 0,9 = 144$ millones de pesetas.

(7) En 1993 los ingresos por tasas y otros ingresos (subgrupo 74 de la cuenta de resultados) fueron 60 millones de pesetas. En 1994, las previsiones son un 10 por 100 inferiores: $60 \times 0,9 = 54$ millones de pesetas.

(8) Se prevén 76 millones de pesetas por la venta de activos financieros (acciones cotización oficial, cuenta 250 del activo).

(9) Las previsiones de recursos financieros para 1994 se concretarán en la emisión de la deuda pública necesaria para financiar el coste global del polideportivo a construir entre 1994 y 1995, 200 millones de pesetas. Ésta es la previsión del nominal a emitir. Habrá, también, una prima de reembolso del 10 por 100, que no supondrá un mayor ingreso presupuestario. La prima de reembolso no influye al elaborar el presupuesto de ingresos, ésta es un mayor coste para futuros presupuestos de gastos.

CONTABILIZACIÓN DE OPERACIONES EN 1994. TODAS LAS CIFRAS SE EXPRESAN EN MILLONES DE PESETAS

Para la realización de los asientos contables en el libro diario se utilizan las cuentas, definiciones y relaciones contables del nuevo Plan de Contabilidad Pública, olvidando el plan contable vigente para la Administración Local.

ASIENTO DE APERTURA DE CONTABILIDAD GENERAL. Se cargan las cuentas del activo del balance y se abonan las de pasivo del balance con las siguientes excepciones: los saldos acreedores y deudores de las cuentas de control presupuestario del ejercicio corriente en 1993 forman en 1994 un componente más de la agrupación de presupuestos cerrados. Los saldos de las cuentas 400 y 430 son añadidos a los saldos de las cuentas 401 y 431, respectivamente.

	x	
135	<i>Inversiones destinadas al uso general (20)</i>	
450	<i>Inmovilizaciones materiales (22)</i>	
120	<i>Inversiones financieras permanentes en capital (250)</i>	
20	<i>Gastos formalización de deudas (270)</i>	
24	<i>DDR: presupuestos cerrados (431)</i>	
5	<i>H.P. Deudor por IVA (4700)</i>	
12	<i>Gastos anticipados (480)</i>	
165	<i>Bancos. Cuentas operativas (571)</i>	

	<i>a Patrimonio (100)</i>	415
	<i>a Préstamos a largo plazo en moneda extranjera (178)</i>	200
	<i>a Desembolsos pendientes sobre acciones (259)</i>	20
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	90
	<i>a Provisión depreciación valores negociables a largo plazo (297)</i>	40
	<i>a A.O.R. Presupuestos cerrados (401)</i>	43
	<i>a Acreedores por periodificación gastos presupuestarios (411)</i>	3
	<i>a Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)</i>	120
	_____ x _____	
ASIENTO DE APERTURA DEL PRESUPUESTO DE GASTOS		
Apertura de la totalidad de los créditos iniciales del presupuesto de gastos.		
<i>404 Presupuesto del ejercicio corriente (000)</i>		
	<i>a Presupuesto de gastos: créditos iniciales (001)</i>	404
	_____ x _____	
<i>404 Presupuesto de gastos: créditos iniciales (001)</i>		
	<i>a Presupuesto de gastos: créditos definitivos disponibles (003.0)</i>	404
	_____ x _____	

ASIENTO DE APERTURA DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

Apertura de la totalidad de las previsiones iniciales del presupuesto de ingresos.

_____	x	_____	
474		<i>Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales (006)</i>	
		<i>a Presupuesto del ejercicio corriente (000)</i>	474
_____	x	_____	
474		<i>Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas (008)</i>	
		<i>a Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales (006)</i>	474

El presupuesto de una Entidad Local debe aprobarse sin déficit inicial (art. 146.4 de la LRHL). Nada impide, sin embargo, que el presupuesto inicial se apruebe con previsible superávit, como en este caso sucede.

_____ x _____

CONTABILIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DEL EJERCICIO DERIVADAS DEL PRESUPUESTO DE GASTOS

PUNTO 1.

Gestión presupuestaria del crédito presupuestario del artículo 12 «Gastos del personal funcionario».

Se trata con independencia cada uno de los artículos del capítulo 1 «Gastos de personal» por la vinculación jurídica (límite por encima del cual no pueden autorizarse nuevos gastos). El enunciado la sitúa en el artículo y no en el capítulo. En aquél, y no en éste, se encuentra el carácter limitativo y vinculante de los créditos artículo 153 de la LRHL. En este ejercicio se vulnera, por simplificación y comodidad, la regulación de la vinculación jurídica establecida por el artículo 153 de la LRHL, artículos 24 y 25 del R.D. 500.

Cuando, a mitad de ejercicio, se pretenda autorizar más crédito del existente inicialmente en este artículo, 150 millones de pesetas, al subir los sueldos, debe aprobarse una modificación presupuestaria que lo permita. Una vez utilizado todo el crédito inicial, se aprobará un suplemento de crédito del 10 por 100, para seis meses, $150 \times 0,1/2 = 7,5$ millones de pesetas y dejará el crédito definitivo en 157,5 millones en el artículo.

Fecha: 2 de enero de 1994. La primera fase de ejecución presupuestaria: la autorización de los gastos (art. 55 del R.D. 500), realizada sobre los créditos iniciales del artículo 12.

	x		
150 Presupuesto de gastos: créditos definitivos disponibles (003.0)			
	a	Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)	150
	x		

Fecha: 2 de enero de 1994. La segunda fase de ejecución del gasto: disposición del gasto (art. 56 del R.D. 500), realizado sobre la previa autorización de gastos del artículo 12.

150 Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)			
	a	Presupuesto de gastos: gastos dispuestos (005)	150
	x		

Después de las autorizaciones y disposiciones de gastos, la situación de los créditos del artículo 12 es:

Artículo	Concepto	Crédito disponible	Crédito autorizado	Saldo pendiente autorización
12	Gastos del personal funcionario	150	150	0

Se ha autorizado todo el crédito. No hay más crédito disponible para ser autorizado. Los créditos tienen carácter limitativo y vinculante (a nivel de artículo en este caso) (art. 153 de la LRHL). Por ello, al pretender aplicar la subida de sueldo al artículo 12, hay que aprobar un suplemento de crédito, artículo 158.1 de la LRHL, financiada con remanente de tesorería. Aprobado el suplemento, los créditos definitivos serán:

Crédito inicial	150
Suplemento crédito (10 por 100 x 150/2)	7,5
	157,5
Crédito definitivo	157,5

Fecha: 1 de julio de 1994. Modificación de crédito (suplemento de crédito. Art. 34 del R.D. 500) en el artículo 12 para elevar el crédito definitivo y poder autorizar más gasto.

	x		
7,5 Presupuesto del ejercicio corriente (000)		a Presupuesto de gastos: suplementos de créditos (002.1)	7,5
	x		
7,5 Presupuesto de gastos: suplementos de créditos (002.1)		a Presupuesto de gastos: créditos definitivos disponibles (003.0)	7,5
	x		

Fecha: 1 de julio de 1994. Modificación del presupuesto de ingresos (remanente de tesorería. Art. 36 del R.D. 500), necesaria, para equilibrar y financiar la modificación presupuestaria.

7,5 Presupuesto de ingresos: modificación previsiones iniciales (007)		a Presupuesto del ejercicio corriente (000)	7,5
	x		

_____	x	_____	
7,5		<i>Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas (008)</i>	
		<i>a Presupuesto de ingresos: modificación previsiones iniciales (007)</i>	7,5
_____	x	_____	

Fecha: 1 de julio de 1994. Autorización de gastos, realizada sobre el suplemento de crédito aprobado para afrontar la subida de la nómina del personal funcionario.

7,5		<i>Presupuesto de gastos: créditos definitivos disponibles (003.0)</i>	
		<i>a Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>	7,5
_____	x	_____	

Fecha: 1 de julio de 1994. Disposición de los gastos, hecha sobre las autorizaciones de gastos.

7,5		<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>	
		<i>a Presupuesto de gastos: gastos dispuestos (005)</i>	7,5
_____	x	_____	

La situación actual del artículo 12 «gastos del personal funcionario», una vez contabilizadas las modificaciones de crédito, autorizaciones y disposiciones de los créditos de gastos es:

Artículo	Concepto	Crédito disponible	Crédito autorizado	Saldo pendiente autorización
12	Gastos del personal funcionario	157,5	157,5	0

De nuevo el crédito está totalmente utilizado. Ya no pueden hacerse más autorizaciones de gasto.

La siguiente fase de ejecución del presupuesto, el reconocimiento de la obligación, fase O (art. 58 del R.D. 500), se hace sobre los créditos previamente autorizados y dispuestos. El reconocimiento del gasto se hace el 31 de diciembre de cada mes. Se harán 12 asientos contables por las 12 nóminas. Todo el crédito del artículo 12, 157,5 millones de pesetas se ha gastado una vez finalizado el ejercicio. No obstante, por simplificación se hará un asiento único.

	x		
157,5 Gastos de personal (64)		a A.O.R.: presupuesto corriente (400)	157,5
	x		

La siguiente fase presupuestaria, los pagos ordenados contra la tesorería de la Entidad Local (art. 61 del R.D. 500) se producen un día después de la fase O y, simultáneamente, se pagan. Hay 11 mandamientos de pagos ordenados (1) y 11 pagos. La nómina de diciembre sólo llega al reconocimiento de la obligación el día 31 de diciembre de 1994. Los pagos ordenados y los pagos son: $157,5/12 \times 11 = 143,75$ millones de pesetas. La totalidad de pagos presupuestarios se desglosan cada mes en salida material de fondos (por los pagos líquidos de la nómina) y en salidas inmateriales o virtuales de fondos, también llamados en formalización (por los descuentos de Seguridad Social y retenciones por IRPF), que no provocan salida real de dinero desde el Ayuntamiento al exterior. La salida material de dinero por los descuentos se producirá al mes del reconocimiento de la deuda en el caso de la Seguridad Social y tres meses después hacia la Hacienda Pública por las retenciones de IRPF. Los pagos presupuestarios virtuales por los des-

- (1) El pago ordenado, en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, no figura en cuentas de tres dígitos. Figura como desarrollo de las cuentas 400 y 401 «Acreedores por obligaciones reconocidas», presupuestos corriente y cerrados. El cambio radica en que la ordenación del pago constituye una operación de ámbito interno, sin contenido económico frente a terceros. En el plan vigente para la Administración Local el pago ordenado figura en las cuentas 410 y 411 «Acreedores por pagos ordenados», presupuestos corriente y cerrados, respectivamente. Las reglas contables de la IC, 112 y 132 lo contabilizan así:

	x		
A.O.R.: presupuesto corriente (400)		a A.P.O.: presupuesto corriente (410)	
A.O.R.: presupuestos cerrado (401)		a A.P.O.: presupuestos cerrados (411)	
	x		

De ahora en adelante, como el nuevo plan contable público no contempla la fase del pago ordenado en cuentas de tres dígitos, no se contabilizará esta fase. El pago ordenado no altera la deuda, que seguirá contabilizada sin movimiento alguno en las cuentas 400 y 401.

cuentos darán lugar primero, sin salida de dinero, a la aparición de acreedores no presupuestarios. Éstos irán desapareciendo conforme la Seguridad Social y la Hacienda Pública lo exijan, al mes y tres meses después de los descuentos practicados, respectivamente.

Como en el reconocimiento de gastos donde, por simplificación se hace un asiento resumen, también se hará un asiento resumen que recoja los 11 pagos presupuestarios, 143,75 millones de pesetas, en sus dos componentes, material y en formalización (por los descuentos que originan acreedores no presupuestarios no pagados a 31-12-1994). Para ello, se harán los cálculos que permitan comprender las cifras del asiento resumen de los pagos presupuestarios en sus dos componentes, material y en formalización.

PERÍODO ENERO-JUNIO 1994:

Nómina mensual trabajador (150/12/1,25)	10	millones de ptas.
Seg. Social a cargo Ayto. (150/12-10)	2,5	millones de ptas.
Total nómina mensual (Ayto. + trabajador)	12,5	millones de ptas.
TOTAL NÓMINA BRUTA (ENERO-JUNIO) (12,5 x 6)	75	millones de ptas.

La nómina del período, 75 millones de pesetas, a 31 de diciembre de 1994, ha producido, en su totalidad, salidas materiales o efectivas de dinero, sea al trabajador, a Hacienda o a la Seguridad Social, no quedando ningún saldo pendiente de pago en el cierre del ejercicio. Mes a mes han aparecido pagos en formalización que han dado lugar a acreedores no presupuestarios, pero éstos han sido ya pagados al cierre del ejercicio.

PAGOS MATERIALES REALIZADOS DESDE ENERO A JUNIO:

- Total nóminas (trabajadores + Ayto.) (12,5 x 6 meses) 75 millones de ptas.

PERÍODO JULIO-DICIEMBRE 1994 (con la inclusión del aumento de la nómina mensual):

Nómina mensual trabajador (10 x 1,1)	11	millones de ptas.
Seg. Social a cargo Ayto. (11 x 0,25)	2,75	millones de ptas.
Total nómina mensual (Ayto. + trabajador)	13,75	millones de ptas.
TOTAL NÓMINA BRUTA (JULIO-DICIEMBRE) (13,75 x 6)	82,5	millones de ptas.

La nómina bruta de diciembre, 13,75 millones de pesetas, se queda en la fase O, pendiente de pago en la cuenta 400 «A.O.R. Presupuesto corriente».

Las nóminas de julio a noviembre, cinco meses, llegan hasta el pago presupuestario:

- Material.
- En formalización, por los descuentos de Seguridad Social y Hacienda Pública acreedora (acreedores no presupuestarios). De todos los descuentos practicados (que provocan la aparición de acreedores no presupuestarios), a 31 de diciembre de 1994, sólo queda pendiente de pago a la Hacienda Pública las retenciones de IRPF de octubre y noviembre. Los siguientes cálculos comprueban esto:

PAGOS MATERIALES REALIZADOS DESDE JULIO A NOVIEMBRE:

• Nóminas trabajadores (11 x 0,79 x 5 meses)	43,45 millones de ptas.
• Retenciones por IRPF (11 x 0,15 x 3 meses)	4,95 millones de ptas. (pdte. pagos octubre, noviembre)
• Descuentos Seguridad Social a trabajadores	3,3 millones de ptas. (11 x 0,06 x 5 meses)
• Seguridad Social a cargo Ayuntamiento (2,75 x 5 meses) ..	13,75 millones de ptas.
Pagos materiales julio a noviembre	65,45 millones de ptas.

PAGOS EN FORMALIZACIÓN CUYO DESTINO SON ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS QUE A 31-12-1994 ESTÁN PENDIENTES DE PAGO:

• Retenciones pendientes pago a Hacienda Pública	3,3 millones de ptas. (11 x 0,15 x 2 meses)	(meses octubre y noviembre)
--	--	--------------------------------

PAGOS MATERIALES ENERO-DICIEMBRE (75 + 65,45)	140,45 millones de ptas.
+ PAGOS EN FORMALIZACIÓN (H.P. ACREEDORA)	3,3 millones de ptas.
TOTAL PAGOS PRESUPUESTARIOS.....	143,75 millones de ptas.

Contabilización del asiento global por los pagos presupuestarios hechos sobre los pagos ordenados.

- Materiales.
- Formalización, por los importes que en el cierre del ejercicio quedan pendientes de pago como acreedores no presupuestarios.

	_____ x _____	
143,75	<i>A.O.R.: presupuesto corriente (400)</i>	
	<i>a Tesorería (571)</i>	140,45
	<i>a Formalización (579)</i>	3,3
	_____ x _____	
3,3	<i>Formalización (579)</i>	
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>	3,3
	_____ x _____	

Gestión presupuestaria del crédito del artículo 15 «Incentivos al rendimiento».

Fecha: 2 de enero de 1994. Autorización de los gastos, hecha sobre los créditos iniciales.

10	<i>Presupuesto de gastos: créditos definitivos disponibles (003.0)</i>	
	<i>a Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>	10
	_____ x _____	

Fecha: 2 de enero de 1994. Disposición de los gastos, realizada sobre la previa autorización del gasto.

10	<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>	
	<i>a Presupuesto de gastos: gastos dispuestos (005)</i>	10
	_____ x _____	

Fecha: 31 de diciembre de 1994. Reconocimiento de obligaciones (créditos gastados).

_____	x	_____	
2		<i>Gastos de personal (64)</i>	
	a	<i>A.O.R.: presupuesto corriente (400)</i>	2
_____	x	_____	

PUNTO 2.

En este punto, el enunciado del supuesto sitúa en el capítulo, y no en el artículo, la vinculación jurídica (nivel donde se sitúa el carácter limitativo y vinculante de los créditos). Es el capítulo, y no el artículo, el que no puede ser rebasado, pudiendo serlo los artículos siempre que entre todos ellos no rebasen el crédito asignado al capítulo.

Gestión presupuestaria de los créditos del capítulo 2 y sus artículos correspondientes.

El enunciado nos dice cómo se pretenden gastar los créditos, que trasladamos al siguiente cuadro:

Artículo	Concepto	Crédito disponible	Crédito gastado	Saldo pendiente autorización
21	Reparaciones y conservación	18	14 (A)	+4
22	Suministros	9	19 (B)	-10
23	Trabajos realizados empresas	30	27,6 (C)	+2,4
Capítulo 2 «bienes corrientes y servicios»		57	60,6	-3,6

(A) Se autorizan, disponen y gastan 14 millones de pesetas. El IVA, al ser deducible, no provoca el gasto del crédito presupuestario. Aparece un acreedor no presupuestario.

(B) Se autorizan, disponen y gastan 19 millones de pesetas. No existe IVA.

(C) El IVA, al no resultar deducible, supone un mayor coste, por lo que surge, consecuentemente, un mayor gasto del crédito presupuestario. La cifra que resulta es $24 \times 1,15 = 27,6$. Se autorizan y disponen gastos, y reconocen obligaciones por este importe.

No puede gastarse más crédito del aprobado inicialmente. Sin embargo, el cuadro refleja un crédito inicial de 57 millones de pesetas y una pretensión de crédito gastado de 60,6 millones de pesetas a nivel de capítulo. Es necesario, para permitir un mayor gasto, aprobar una modificación del presupuesto de gastos (suplemento de crédito) cuya financiación proviene del remanente de tesorería. El importe del suplemento de crédito global es 3,6 millones de pesetas. De este modo no se viola el artículo 25 R.D. 500. No importa lo que suceda a nivel de artículo ya que la vinculación jurídica se encuentra a un nivel superior, en el capítulo. Por ejemplo, en el artículo 22 el crédito gastado supera al crédito inicial en 10 millones de pesetas.

Para que el crédito gastado (60,6 millones de ptas.) no rebase al crédito disponible inicialmente (57 millones de ptas.) en el capítulo, debe contabilizarse previamente el suplemento de crédito (art. 34 del R.D. 500). Después se contabilizarán las fases de ejecución del gasto (art. 52 del R.D. 500) para todo el capítulo 2.

Fecha: posterior a la utilización del crédito inicial. Contabilización del suplemento de crédito, imputable genéricamente al capítulo 2.

	x		
3,6		<i>Presupuesto del ejercicio corriente (000)</i>	
	a	<i>Presupuesto de gastos: suplementos de créditos (002.1)</i>	3,6
	x		
3,6		<i>Presupuesto de gastos: suplementos de créditos (002.1)</i>	
	a	<i>Presupuesto de gastos: créditos definitivos disponibles (003.0)</i>	3,6
	x		

Fecha: mismo día que el suplemento de crédito. Modificación del presupuesto de ingresos (remanente de tesorería), necesaria para financiar un mayor gasto presupuestario, equilibrando el presupuesto total.

	_____	x	_____	
3,6	<i>Presupuesto de ingresos: modificación previsiones iniciales (007)</i>			
		a	<i>Presupuesto del ejercicio corriente (000)</i>	3,6
	_____	x	_____	
3,6	<i>Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas (008)</i>			
		a	<i>Presupuesto de ingresos: modificación previsiones iniciales (007)</i>	3,6
	_____	x	_____	

Contabilizado el suplemento de crédito, ya se puede autorizar, disponer y reconocer obligaciones por todo el crédito disponible del capítulo 2, que ahora es de 60,6 millones de pesetas.

Autorización de gastos, sobre los créditos iniciales del capítulo 2 (gestión conjunta de los tres artículos, 21, 22 y 23, por situarse la vinculación jurídica a nivel de capítulo).

60,6	<i>Presupuesto de gastos: créditos definitivos disponibles (003.0)</i>			
		a	<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>	60,6
	_____	x	_____	

Disposición de los gastos, hecha sobre las autorizaciones de gastos previas del capítulo 2 (gestión conjunta de los tres artículos, 21,22 y 23, por situarse la vinculación jurídica a nivel de capítulo).

_____	x	_____	
60,6		<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>	
		a <i>Presupuesto de gastos: gastos dispuestos (005)</i>	60,6
_____	x	_____	

Reconocimiento de obligaciones del capítulo 2, realizada sobre las disposiciones anteriores (gestión conjunta de los tres artículos, 21, 22 y 23, por situarse la vinculación jurídica a nivel de capítulo). De la deuda presupuestaria que surge, 60,6 millones de pesetas, 3 millones de pesetas no tienen como contrapartida deudora el subgrupo 62, sino la cuenta de pasivo 411, que en 1993 ya recogió el gasto económico devengado pero no vencido. Además, se contabiliza el IVA soportado, deducible, que acompaña al crédito gastado del artículo 21, junto con el acreedor no presupuestario que surge al quedar pendiente de pago. El IVA soportado a contabilizar = $14 \times 0,15 = 2,1$ millones de pesetas.

3		<i>Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios (411)</i>	
57,6		<i>Trabajos, servicios y suministros del exterior (64)</i>	
2,1		<i>H.P. IVA soportado (472)</i>	
		a <i>A.O.R. Presupuesto corriente (400)</i>	60,6
		a <i>Acreedores no presupuestarios por IVA (410)</i>	2,1
_____	x	_____	

Por otro lado, se ha optado por contabilizar en este punto, una operación que corresponde hacerla el primer día del ejercicio 1994: la cancelación del activo, cuenta 480, gastos anticipados contra la cuenta de gasto económico, subgrupo 62, servicios exteriores. El saldo de la cuenta 480 corresponde a gastos del capítulo 2 del presupuesto de gastos. Por ello se contabiliza en este punto, por corresponder a la gestión presupuestaria del capítulo 2.

Fecha: 1 de enero de 1994. Por los gastos anticipados del activo del balance, que recogen los créditos gastados del artículo 23 «Trabajos realizados por empresas» en 1993, cuyo devengo como gasto económico se debe imputar en 1994.

		x		
12	<i>Servicios exteriores (62)</i>		<i>a Gastos anticipados (480)</i>	12
		x		

Fecha: 1 de diciembre de 1994. Ordenación del pago contra la tesorería del Ayuntamiento de todas las deudas presupuestarias y no presupuestarias de este punto 2, y pago simultáneo de todas en efectivo.

60,6	<i>A.O.R.: presupuesto corriente (400)</i>			
2,1	<i>Acreedores no presupuestarios por IVA (410)</i>		<i>a Bancos. Cuentas operativas (571)</i>	62,7
		x		

PUNTO 3.

En este punto se gestionan los créditos de dos capítulos, el 9, por la amortización anticipada de deuda, en moneda extranjera, y el capítulo 3 (arts. 31 y 33), por los gastos financieros de préstamos obtenidos en el pasado, en moneda nacional y extranjera.

Gestión presupuestaria de los créditos del capítulo 9 «Pasivos financieros» .

Capítulo	Concepto	Crédito disponible	Crédito gastado	Saldo pendiente autorización
9	Reembolso deuda moneda extranjera .	57	55 (1)	+2

(1) (2,5 millones de francos x 22 ptas./franco = 55 millones de ptas.)

Fecha: 30 de diciembre de 1994. Autorización, disposición, reconocimiento de obligaciones, pagos ordenados y pagos materiales realizados por el reembolso de deuda en moneda extranjera. Todo se hace simultáneamente.

_____	x	_____	
55		<i>Presupuesto de gastos: créditos definitivos disponibles (003.0)</i>	
	a	<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>	55
_____	x	_____	
55		<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>	
	a	<i>Presupuesto de gastos: gastos dispuestos (005)</i>	55
_____	x	_____	
50		<i>Deudas a largo plazo por préstamos recibidos en moneda extranjera (178)</i>	
5		<i>Diferencias negativas de cambio (668)</i>	
	a	<i>A.O.R.: presupuesto corriente (400)</i>	55
<p>La cuenta 178 se reembolsa anticipadamente. Antes de producirse el reembolso, está valorada a 20 ptas./franco. Las diferencias de cambio, por producirse el reembolso a un cambio mayor, se consideran gastos financieros del ejercicio.</p>			
_____	x	_____	
55		<i>A.O.R.: presupuesto corriente (400)</i>	
	a	<i>Bancos. Cuentas operativas (571)</i>	55
_____	x	_____	

Gestión presupuestaria de los créditos del capítulo 3 «Gastos financieros».

En este caso, la vinculación jurídica de los créditos se sitúa en el capítulo, no en el artículo. Se puede autorizar cualquier gasto en cada uno de los artículos, 31 y 33, siempre que la suma del crédito autorizado de ambos no supere el crédito del capítulo 3, 13 millones de pesetas. El

artículo 31 rebasa el crédito disponible, mientras el artículo 33 queda por debajo, justo en la cantidad excedida en el artículo 31. No se vulnera, por tanto, la vinculación jurídica. Artículo 25 del R.D. 500. El siguiente cuadro explica lo dicho:

Capítulo	Concepto	Crédito disponible	Crédito gastado	Saldo pendiente autorización
31	Gastos financieros: préstamos del interior	2,5	3 (1)	-0,5
33	Gastos financieros: préstamos del exterior	10,5	10 (2)	+0,5
Capítulo 3 «Gastos financieros»		13	13	0

(1) Los 3 millones de pesetas de gastos financieros que cita el enunciado.

(2) [(0,443 millones de francos x 22 ptas./franco = 9,746 millones de ptas.) + 0,254 millones de ptas.= 10 millones de ptas.].

Fecha: 31 de diciembre de 1994. Autorización y disposición de gastos, y reconocimiento de obligaciones, pagos ordenados y pagos materiales por gastos financieros de préstamos en moneda nacional y extranjera, artículos 31 y 33.

_____	x	_____	
13	<i>Presupuesto de gastos: créditos definitivos disponibles (003.0)</i>		
	a	<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>	13
_____	x	_____	
13	<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>		
	a	<i>Presupuesto de gastos: gastos dispuestos (005)</i>	13
_____	x	_____	

	x	
3 <i>Intereses de préstamos corto plazo en moneda nacional (663)</i>		
10 <i>Intereses de préstamos largo plazo en moneda extranjera (662)</i>		
a <i>A.O.R.: presupuesto corriente (400)</i>		13
	x	
13 <i>A.O.R.: presupuesto corriente (400)</i>		
a <i>Bancos. Cuentas operativas (571)</i>		13
	x	

PUNTO 4.

Las obras del polideportivo constituyen un gasto plurianual (arts. 79 a 88 del R.D. 500), imputables así:

– PRESUPUESTO CORRIENTE, 1994 (60 por 100 x 200)	120
– PRESUPUESTO FUTURO, 1995 (40 por 100 x 200)	80

Gestión presupuestaria del crédito del capítulo 6 «Inversiones reales», en 1994 y 1995 (éste, sin presupuesto porque aún no se ha aprobado. Art. 79.2 del R.D. 500).

Antes de llegar al reconocimiento de la obligación (fase O), la situación de los créditos es:

Año	Crédito disponible	Autorización de gastos	Disposición de gastos
1994	120	180 x 60 por 100 = 108	160 x 60 por 100 = 96

Año	Crédito disponible	Autorización de gastos	Disposición de gastos
1995	80	180 x 40 por 100 = 72	160 x 40 por 100 = 64

El gasto comprometido en 1995 no puede pasar de la disposición al reconocimiento del gasto. Para que esto suceda, debe haber un presupuesto aprobado. Al no haberlo no puede gastarse un crédito que no existe (2).

Por lo que respecta al crédito del presupuesto corriente, 1994, la contabilización es la siguiente:

Fecha: 2 de febrero de 1994. Autorización de gastos del presupuesto corriente hecha sobre el crédito inicial.

_____	x	_____	
108		<i>Presupuesto de gastos: créditos definitivos disponibles (003.0)</i>	
		<i>a Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>	108
_____	x	_____	

(2) El nuevo plan contable público no contabiliza en partida doble los compromisos de gasto de ejercicios futuros. Es dentro de la memoria donde se informa de estos compromisos. El plan contable actual de la Administración Local sí emplea asientos para su contabilización. De haber seguido este plan, su contabilización hubiese sido:

Fecha: 2 de febrero de 1994. Autorización del gasto plurianual para 1995. Regla 136 de la IC.

_____	x	_____	
72		<i>Presupuesto de gastos de ejercicios posteriores: año 1995 (010.0)</i>	
		<i>a Autorizaciones de gastos de ejercicios posteriores: año 1995 (013.0)</i>	72
_____	x	_____	

Fecha: 2 de marzo de 1994. Disposición del gasto plurianual para 1995. Regla 138 de la IC.

_____	x	_____	
64		<i>Autorizaciones de gastos de ejercicios posteriores: año 1995 (013.0)</i>	
		<i>a Disposiciones de gastos de ejercicios posteriores: año 1995 (014.0)</i>	64
_____	x	_____	

Fecha: 2 de marzo de 1994. Disposición de gastos del presupuesto corriente, 1994, sobre las autorizaciones previas del presupuesto corriente.

_____	x	_____	
96		<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>	
		a	<i>Presupuesto de gastos: gastos dispuestos (005)</i>
			96
_____	x	_____	

Fecha: 2 de marzo de 1994. Depósito de fianza por la empresa adjudicataria para garantizar el buen fin de las obras

5		<i>Bancos. Cuentas operativas (571)</i>	
		a	<i>Depósitos recibidos (561)</i>
			5
_____	x	_____	

Fecha: 31 de diciembre de 1994. Una vez dispuestos créditos por 96 millones, pueden reconocerse las obligaciones correspondientes. En este caso, son 40 millones de pesetas por aprobación de certificaciones de obra, el importe de los créditos que llegan a la fase O y que generan, consecuentemente, una deuda para el Ayuntamiento por el mismo importe, además de activarse el inmovilizado correspondiente.

40		<i>Inmovilizaciones materiales (22)</i>	
		a	<i>A.O.R.: presupuesto corriente (400)</i>
			40
_____	x	_____	

PUNTO 5.

Aquí se entra a considerar operaciones de presupuestos ya cerrados (3).

- (3) El plan contable público actual recoge en cuentas del grupo 6 las alteraciones de los saldos pendientes de pago procedentes de presupuestos ya cerrados. El plan vigente para la Administración Local utiliza cuentas del grupo 8 (Resultados extraordinarios), concretamente el subgrupo 84, para reflejar las alteraciones descritas. No obstante las relaciones contables de todas las alteraciones de los saldos pendientes de pago tienen los mismos motivos de cargo y abono, tanto en uno como en otro plan.

La cuenta 401 cuenta con un saldo de 7 millones irreal; no representa obligación alguna de pago. Esto supone una modificación de los saldos iniciales. Hay que rectificar a la baja el saldo entrante de las obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores por un valor de 7 millones de pesetas en la cuenta 401.

	x	
-7 <i>Beneficio por la modificación de obligaciones de presupuestos cerrados (7790)</i>		
	a	<i>A.O.R.: presupuestos cerrados (401)</i>
		-7
	x	

Por la realización del pago material del saldo restante, con la previa realización del mandamiento del pago ordenado, de todo el saldo inicial de todas las obligaciones reconocidas procedentes de presupuestos cerrados, una vez eliminados los pendientes de pago que no representan obligación alguna.

36 <i>A.O.R.: presupuestos cerrados (401)</i>		
	a	<i>Bancos. Cuentas operativas (571)</i>
		36
	x	

Como resumen de lo contabilizado hasta ahora en el presupuesto de gastos corriente, se muestra el siguiente cuadro, a nivel de capítulo, que recoge toda la ejecución presupuestaria desde la aprobación inicial hasta los pagos realizados. También debe servir como punto de referencia para comprender los asientos de cierre de la contabilidad presupuestaria, desarrollados más adelante:

Capítulo	Denominación	Crédito inicial	Modificación crédito	Crédito definitivo	Crédito autorizado	Crédito dispuesto	Obligación reconocida	Pagos ordenados	Pagos realizados
1	Personal	160	7,5	167,5	167,5	167,5	159,5	143,75	143,75
2	Bienes ctes., serv.	57	3,6	60,6	60,6	60,6	60,6	60,6	60,6
3	Gastos financieros	13	13	13	13	13	13	13	
6	Inversiones reales	120	120	108	96	40			
9	Pasivos financieros	57	57	55	55	55	55	55	
		407	11,1	418,1	404,1	392,1	328,1	272,35	272,35

Saldos créditos definitivos (418,1 – 404,1)	14
Saldos créditos autorizados (404,1 – 392,1)	12
Saldos créditos dispuestos (392,1 – 328,1)	64
(REMANENTES DE CRÉDITO) (14 + 12 + 64)	90
(CRÉDITOS GASTADOS)	328,1
(CRÉDITOS DEFINITIVOS)	418,1

CONTABILIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DEL EJERCICIO DERIVADAS DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

PUNTO 1.

Gestión de las previsiones de ingresos presupuestarios de los capítulos 1 y 3.

Capítulo	Concepto	Previsiones iniciales	Liquidaciones practicadas	Cobros
1	Impuestos directos	144	150 (1)	135 (1)
3	Tasas y otros ingresos	54	50 (2)	50 (2)
	TOTALES	198	200	185

(1) La cifra proviene del enunciado, 150 millones de pesetas. El cobro es el 90 por 100, $150 \times 0,9 = 135$ millones de pesetas.

(2) El enunciado proporciona la cifra, 50 millones de pesetas. El 6 por 100 del IVA repercutido de las liquidaciones, $50 \times 0,06 = 3$ millones de pesetas, no es un ingreso presupuestario, lo mismo que su cobro. El cobro por conceptos presupuestarios son 50 millones de pesetas.

Reconocimiento de derechos del capítulo 1 «Impuestos directos».

_____	x	_____	
150		<i>D.D.R.: presupuesto corriente (430)</i>	
		<i>a Impuestos directos y cotizaciones sociales (72)</i>	150
_____	x	_____	

Cobro de los derechos reconocidos del capítulo 1, mediante aplicación directa en la tesorería.

_____	x	_____	
135 Bancos. Cuentas operativas (571)			
	a	D.D.R.: presupuesto corriente (430)	135
_____	x	_____	

Reconocimiento de derechos del capítulo 3 «Tasas y otros ingresos». Además surge un IVA repercutido, 6 por 100, sobre la base imponible, $50 \times 0,06 = 3$ millones de pesetas, que da lugar simultáneamente a un deudor no presupuestario, cuenta 440.

50 D.D.R.: presupuesto corriente (430)			
3 Deudores por IVA repercutido (440)			
	a	Tasas, precios públicos y contribuciones especiales (74)	50
	a	H.P. IVA repercutido (477)	3
_____	x	_____	

Cobro de los derechos reconocidos del capítulo 3 y del IVA repercutido mediante la aplicación directa de los ingresos en la tesorería de la entidad.

53 Bancos. Cuentas operativas (571)			
	a	D.D.R.: presupuesto corriente (430)	50
	a	Deudores por IVA repercutido (440)	3
_____	x	_____	

Además, hay que modificar los saldos iniciales, dando de baja un saldo de 2 millones de pesetas de deudores presupuestarios pendientes de cobro procedentes de ejercicios cerrados, contabilizados en exceso. Los apuntes se realizan en signo positivo o negativo si aumentan sus sal-

dos, o disminuyen, respectivamente. En este caso, se hacen con signo negativo por la rectificación, a la baja, del saldo entrante de derechos reconocidos de presupuestos cerrados por ingresos económicos. La contrapartida son gastos extraordinarios, con el mismo signo.

	x		
-2		<i>D.D.R.: presupuestos cerrados (431)</i>	
		<i>a Pérdida por modificación de derechos de presupuestos cerrados (6791)</i>	-2
	x		

PUNTO 2.

Para dar de baja los derechos reconocidos, cuentas 430 y 431, D.D.R. presupuestos corriente y cerrados, por anulaciones producidas, no desaparecen estas cuentas por su haber. Las anulaciones provocan la utilización de las cuentas 433 y 434, anulaciones de derechos, presupuestos corriente y cerrados, respectivamente, que nacen por el haber, recogiendo durante el ejercicio todas las anulaciones, imputables a los derechos previamente reconocidos, por improcedencia de liquidaciones e insolvencias y otras causas. Esta cuenta sólo es usada transitoriamente, durante el ejercicio. Por ello, al finalizar el ejercicio, hay que regularizar el saldo de las cuentas 430 y 431. Para ello se cancela todo el saldo de las cuentas 433 y 434, cargándolo en el debe contra las cuentas 430 y 431, que se abonan. Así se obtiene al finalizar el ejercicio el saldo real de los pendientes de cobro de las cuentas 430 y 431.

Por la anulación de liquidaciones, pendientes de cobro, por 5 millones de pesetas durante el ejercicio por improcedencia de las mismas.

5		<i>Tributos ligados a la producción (72)</i>	
		<i>a Derechos anulados de presupuesto corriente (433)</i>	5
	x		

Por la anulación de liquidaciones pendientes de cobro, 12 millones de pesetas, procedentes de 1993, por insolvencia de contribuyentes. Para diferenciar las anulaciones de presupuesto corriente de los cerrados se utiliza otra cuenta, la 434.

_____ x _____

12 *Pérdida por la modificación de derechos de presupuestos cerrados (6791)*

a *Derechos anulados de presupuestos cerrados (434)* 12

_____ x _____

PUNTO 3.

Gestión de las provisiones de ingresos presupuestarios del capítulo 8.

Capítulo	Concepto	Previsiones iniciales	Liquidaciones practicadas	Cobros
8	Activos financieros (acciones cotización oficial)	76	30 (1)	30 (1)

(1) 20.000 acciones x 1.000 ptas. x 1,5 = 30 millones ptas., tanto para reconocimientos como cobros.

- Valor adquisición (20.000 x 1.000 x 3) 60 millones de ptas.
- Valor venta (20.000 x 1.000 x 1,5) 30 millones de ptas.
- Desembolso pendiente acciones vendidas
(20.000.000/40.000 x 20.000) 10 millones de ptas.
- Provisión por depreciación que corresponde a las acciones vendidas (40.000.000/40.000 x 20.000) 20 millones de ptas.

Reconocimiento de derechos por la venta en 30 millones de pesetas.

_____	x	_____	
30		<i>D.D.R.: presupuesto corriente (430)</i>	
10		<i>Desembolso pendiente acciones cotización oficial (259)</i>	
20		<i>Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (297)</i>	
		a <i>Inversiones financieras permanentes en capital (250)</i>	60
_____	x	_____	

Por la aplicación directa del cobro, posterior al reconocimiento de derechos por venta de las acciones.

30		<i>Bancos. Cuentas operativas (571)</i>	
		a <i>D.D.R.: presupuesto corriente (430)</i>	30
_____	x	_____	

PUNTO 4.

La entrada en la esfera patrimonial del terreno indebidamente vendido en 10 millones en 1993, con un beneficio de 2 millones de pesetas provoca ahora, en 1994, un reconocimiento de deuda por 10 millones de pesetas, por devolución de ingresos indebidos. La finalidad del reconocimiento de la deuda es reembolsar a los interesados las cantidades ingresadas indebidamente. Cuando el reembolso se produzca, simultáneamente se contabilizan las anulaciones de derechos reconocidos en la cuenta 433 y las anulaciones de los cobros indebidos en la cuenta 437. Al finalizar el ejercicio se regularizará la situación de estas dos cuentas.

Reconocimiento de la obligación de reembolsar los ingresos indebidamente reconocidos y cobrados en 1993, por 10 millones de pesetas, y simultáneamente, la pérdida registrada por ser el valor contable del terreno inferior al reconocimiento de la deuda, compensándose así con el ingreso que se reconoció en 1993.

_____	x	_____	
8		<i>Inmovilizaciones materiales (22)</i>	
2		<i>Gastos extraordinarios (678)</i>	
		a <i>Acreeedores por devolución de ingresos (408)</i>	10
_____	x	_____	

Por las devoluciones de ingresos indebidos pagadas en 1994, una parte de la deuda total reconocida.

5		<i>Acreeedores por devolución de ingresos (408)</i>	
		a <i>Bancos. Cuentas operativas (571)</i>	5
_____	x	_____	

y, simultáneamente, por la anulación de los derechos reconocidos (imputable al capítulo 6 «Enajenación de inversiones reales», que dio lugar en 1993 al reconocimiento de derechos) y de las recaudaciones (menor recaudación neta del capítulo 6) por el mismo importe, 5 millones de pesetas. El resto de la deuda, otros 5 millones, queda en el pasivo pendiente de ser pagada.

5		<i>Devoluciones de ingresos indebidos (437)</i>	
		a <i>Derechos anulados de presupuesto corriente (433)</i>	5
_____	x	_____	

PUNTO 5.

La adjudicación de obras ha sido por 160 millones de pesetas. La emisión necesaria de deuda es igual al [nominal x (1 + prima de reembolso)] = 160 x 1,1 = 176 millones de pesetas.

La prima de reembolso da lugar a la aparición de gastos financieros diferidos (4). Los ingresos presupuestarios son solamente el flujo real de tesorería, en este caso, el nominal.

Reconocimiento de derechos, creación del empréstito y contabilización de la prima.

	x	
160 <i>D.D.R.: presupuesto corriente (430)</i>		
16 <i>Gastos financieros diferidos de valores negociables (271)</i>		
a <i>Obligaciones y bonos (150)</i>		176
	x	

Recaudación, directa en tesorería, del nominal de la emisión.

160 <i>Bancos. Cuentas operativas (571)</i>		
a <i>Deudores por derechos reconocidos: presupuesto corriente (430)</i>		160
	x	

Como resumen de lo contabilizado hasta ahora en el presupuesto de ingresos corriente, se muestra el siguiente cuadro, a nivel de capítulo, que recoge toda la ejecución presupuestaria desde la aprobación inicial hasta los cobros netos realizados. También debe servir como punto de referencia para comprender los asientos de regularización de fin de ejercicio y los asientos de cierre de la contabilidad presupuestaria, desarrollados más adelante:

(4) En el plan contable público vigente para la Administración Local, la prima de reembolso da lugar a un gasto económico imputable en su totalidad al ejercicio. Es decir, no se contempla su activación para ir periodificando año a año el gasto según un criterio financiero, tal como hace el nuevo plan contable público.

Capítulo	Denominación	Previsión inicial	Modificación previsión inicial	Previsión definitiva	Derechos reconocidos	Derechos anulados	Derechos reconocidos netos	Derechos recaudados	Devolución ingresos	Cobros netos
1	Impuestos directos	144		144	150	5	145	135		135
3	Tasas, otros ingresos ..	54		54	50		50	50		50
6	Enajenación. Inversiones reales					5	-5		-5	-5
8	Activos financieros	76	11,1	87,1	30		30	30		30
9	Pasivos financieros	200		200	160		160	160		160
		474	11,1	485,1	390	10	380	375	-5	370

OPERACIONES CONTABLES DE FIN DE EJERCICIO: AMORTIZACIÓN, PERIODIFICACIÓN, REGULARIZACIÓN Y CIERRE DE LA CONTABILIDAD

AMORTIZACIONES.

- Por la amortización del inmovilizado material.

El polideportivo municipal no se ha concluido aún en este ejercicio. Es un inmovilizado en curso y como tal, no puede ser amortizado. Sucede lo mismo con las inversiones en bienes de uso general, se encuentran en curso; aunque no es ésta la razón de su no amortización. Una vez terminadas, se transfieren a la colectividad, formando parte del activo de los ciudadanos, dejando de considerarse bienes de inmovilizado material de la Administración no formando, por tanto, parte de sus activos inmovilizados.

Por el cálculo de la amortización, sobre el saldo inicial del subgrupo 22 «Inmovilizado material» = $450 \times 10 \text{ por } 100 = 45$.

	x		
45 <i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		a <i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	45
	x		

- Por la amortización, directa, de los gastos de formalización de deudas, que figuran como saldo inicial del balance, en un 10 por 100: $20 \times 10 \text{ por } 100 = 2$.

2 <i>Otros gastos financieros (669)</i>		a <i>Gastos de formalización de deudas (270)</i>	2
	x		

PROVISIONES.

- Por la anulación de la provisión de las acciones, por haberse situado el precio de mercado por encima del de adquisición, es decir, por desaparecer las causas que determinaron la dotación a la provisión.

_____	x	_____	
20		<i>Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo (297)</i>	
	a	<i>Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo (796)</i>	20
_____	x	_____	

DIFERENCIAS DE CAMBIO.

Por la regularización de las diferencias de cambio producidas a 31 de diciembre de 1994, en el préstamo de moneda extranjera, al haber subido la cotización de la moneda extranjera.

Deuda viva a 31 de diciembre de 1994 = 7,5 millones de francos.

Tipo cambio ptas./franco del préstamo en balance de situación = 20 ptas./franco.

Tipo cambio al cierre del ejercicio = 22,5 ptas./franco.

Aumento de deuda por diferencias de cambio = 7,5 millones francos x (22,5 - 20) ptas./franco = 18,75 millones de pesetas.

18,75		<i>Diferencias negativas de cambio (668)</i>	
	a	<i>Deudas a largo plazo por préstamos recibidos en moneda extranjera (178)</i>	18,75
_____	x	_____	

LIQUIDACIÓN DEL IVA CON LA HACIENDA PÚBLICA.

Por la liquidación, a 31 de diciembre de 1994, del IVA con la Hacienda Pública. Sale cantidad a pagar, que es compensada con el saldo deudor existente, a 1 de enero de 1994, por IVA liquidado en períodos anteriores.

_____	x	_____	
3		<i>H.P., IVA repercutido (477)</i>	
	a	<i>H.P., IVA soportado (472)</i>	2,1
	a	<i>H.P., deudor por IVA (4700)</i>	0,9

	x	_____	

PERIODIFICACIÓN DE GASTOS ECONÓMICOS, DIFERIDOS Y ANTICIPADOS.

Por el devengo sin vencimiento, al cierre del ejercicio, de gastos por suministros, por 4 millones de pesetas. Estos gastos se convertirán en créditos gastados presupuestariamente en 1995, al vencimiento.

4		<i>Servicios exteriores (62)</i>	
	a	<i>Acreeedores, por periodificación de gastos presupuestarios (411)</i>	4

	x	_____	

Por los gastos del artículo 23 «Trabajos realizados por empresas» vencidos y pagados por anticipado, pero cuyo devengo económico se producirá en 1995. Éstos incorporan como mayor coste el IVA, no deducible: $14 \times 1,15 = 16,1$.

16,1		<i>Gastos anticipados (480)</i>	
	a	<i>Servicios exteriores (62)</i>	16,1

	x	_____	

REGULARIZACIÓN DE LOS DERECHOS ANULADOS Y DE LAS DEVOLUCIONES DE INGRESOS INDEBIDOS.

Por la regularización de los saldos de las cuentas de control presupuestario de ingresos, 430 y 431, que comporta la anulación de los saldos de las cuentas 433, 434 y 437.

Por la regularización del saldo (obtención del saldo real pendiente de cobro a 31-12) de la cuenta 430 «D.D.R.: presupuesto corriente». Cancelación de las anulaciones practicadas.

	_____	x	_____	
10	<i>Derechos anulados de presupuesto corriente (433)</i>			
		a	<i>Devolución de ingresos (437)</i>	5
		a	<i>D.D.R.: presupuesto corriente (430)</i>	5
	_____		x	_____

Por la regularización del saldo (obtención del saldo real pendiente de cobro a 31-12) de la cuenta 431 «D.D.R.: presupuestos cerrados». Cancelación de las anulaciones practicadas.

12	<i>Derechos anulados de presupuestos cerrados (434)</i>			
		a	<i>D.D.R.: presupuestos cerrados (431)</i>	12
	_____		x	_____

OBTENCIÓN DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL DEL EJERCICIO.

316,75	<i>Resultados del ejercicio (129)</i>			
		a	<i>Gastos de personal (64)</i>	159,5
		a	<i>Servicios exteriores (62)</i>	57,5
		a	<i>Intereses deudas largo plazo (662)</i>	10
		a	<i>Intereses deudas corto plazo (663)</i>	3
		a	<i>Diferencias negativas de cambio (668)</i>	23,75

	<i>a Amortización del inmovilizado material (682)</i>	45
	<i>a Otros gastos financieros (669)</i>	2
	<i>a Pérdida por la modificación de derechos de presupuestos cerrados (6791)</i>	14
	<i>a Gastos extraordinarios (678)</i>	2
	x	
145	<i>Impuestos directos (72)</i>	
50	<i>Tasas, precios públicos y contribuciones especiales (74)</i>	
7	<i>Beneficio por la modificación de obligaciones de presupuestos cerrados (7790)</i>	
20	<i>Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo (796)</i>	
	<i>a Resultados del ejercicio (129)</i>	222
	x	

Como puede comprobarse, se ha producido una pérdida de 94,75 millones de pesetas después de confrontar los gastos económicos con los ingresos económicos. Éstos han sido 94,75 millones de pesetas inferiores a aquéllos.

CIERRE DE LA CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA.

El cierre y liquidación del presupuesto de gastos y de ingresos, de presupuesto corriente, realizado después de contabilizadas todas las operaciones relativas a la ejecución, produce una serie de asientos encadenados, de acuerdo con la siguiente secuencia:

1. Cierre del presupuesto de gastos, ejercicio corriente.

1.1. Por la totalidad de reconocimientos de gastos presupuestarios, fase O, obligaciones reconocidas, durante el ejercicio, o lo que es igual, suma del haber de la cuenta 400, 328,1 millones de pesetas.

	_____	x	_____	
328,1	<i>Presupuesto de gastos: gastos dispuestos (005)</i>			
		a	<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>	328,1
	_____	x	_____	
328,1	<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>			
		a	<i>Presupuesto de gastos: créditos definitivos disponibles (003.0)</i>	328,1
	_____	x	_____	
328,1	<i>Presupuesto de gastos: créditos definitivos disponibles (003.0)</i>			
		a	<i>Presupuesto del ejercicio corriente (000)</i>	328,1
	_____	x	_____	

1.2. Por el importe del saldo de la fase D, disposiciones o compromisos de gastos, cuenta 005, después de efectuado el asiento indicado en el apartado 1.1.

	_____	x	_____	
64	<i>Presupuesto de gastos: gastos dispuestos (005)</i>			
		a	<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>	64
	_____	x	_____	
64	<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>			
		a	<i>Presupuesto de gastos: créditos definitivos disponibles (003.0)</i>	64
	_____	x	_____	

Tras la realización de estos dos asientos, la cuenta 005 debe quedar totalmente saldada.

1.3. Por el saldo de la fase A, o saldo de gastos autorizados, cuenta 004, después de realizados los asientos de los apartados 1.1 y 1.2.

	_____	x	_____	
12	<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>			
		a	<i>Presupuesto de gastos: créditos definitivos disponibles (003.0)</i>	12
	_____	x	_____	

Tras la realización de este asiento, la cuenta 004 debe quedar totalmente saldada.

1.4. Por el saldo de créditos definitivos disponibles, después de haber realizado los asientos de los puntos 1.1, 1.2 y 1.3 anteriores. Esto nos permite cancelar definitivamente el presupuesto de gastos.

	_____	x	_____	
90	<i>Presupuesto de gastos: créditos definitivos disponibles (003.0)</i>			
		a	<i>Presupuesto ejercicio corriente (000)</i>	90
	_____	x	_____	

2. Cierre del presupuesto de ingresos, ejercicio corriente.

2.1. Por la totalidad de las previsiones definitivas (iniciales + modificaciones del ejercicio).

	_____	x	_____	
486,25	<i>Presupuesto ejercicio corriente (000)</i>			
		a	<i>Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas (008)</i>	486,25
	_____	x	_____	

Después de este asiento quedan saldadas las cuentas 000 y 008. Éstas y el resto de cuentas de control presupuestario del presupuesto corriente ha quedado ya sin saldo.

ASIENTO DE CIERRE DE LA CONTABILIDAD GENERAL

Por el cargo de todas las cuentas con saldo acreedor con abono de todas las cuentas con saldo deudor.

	_____ x _____	
415	<i>Patrimonio (100)</i>	
176	<i>Obligaciones y bonos (150)</i>	
168,75	<i>Deudas a largo plazo por préstamos recibidos en moneda extranjera (178)</i>	
55,75	<i>A.O.R.: presupuesto corriente (400)</i>	
4	<i>Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios (411)</i>	
120	<i>Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)</i>	
5	<i>Depósitos recibidos a corto plazo (561)</i>	
3,3	<i>H.P., acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>	
5	<i>Acreedores por devolución de ingresos (408)</i>	
135	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	
10	<i>Desembolsos pendientes sobre acciones (259)</i>	
	<i>a Resultados del ejercicio (129)</i>	94,75
	<i>a Inversiones destinadas al uso general (20)</i>	135
	<i>a Inmovilizado material (22)</i>	498

<i>a Inversiones financieras permanentes (250)</i>	60
<i>a Gastos de formalización de deudas (270)</i>	18
<i>a Gastos financieros diferidos de valores negociables (271)</i>	16
<i>a D.D.R.: presupuesto corriente (430)</i>	10
<i>a D.D.R.: presupuestos cerrados (431)</i>	10
<i>a H.P. deudora por IVA (4700)</i>	4,1
<i>a Gastos anticipados (480)</i>	16,1
<i>a Bancos. Cuentas operativas (571)</i>	235,85

————— x —————

RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO

El R.D. 500 desarrolla los aspectos presupuestarios y de gasto público contenidos en la LRHL. Uno de ellos, el resultado presupuestario, se regula en el artículo 96. Está constituido por la diferencia entre los derechos presupuestarios netos liquidados durante el ejercicio y las obligaciones presupuestarias netas reconocidas en el mismo período. Representa la medida en que éstas han sido financiadas por aquéllos. La siguiente ecuación lo define:

$$RP = D - O$$

siendo:

RP: Resultado presupuestario del ejercicio.

D: Derechos reconocidos netos durante el ejercicio.

O: Obligaciones reconocidas netas durante el ejercicio.

Para su cálculo, es la IC, regla 346, la que nos dice cómo se obtiene. Contablemente, se toman los siguientes valores:

Derechos reconocidos brutos – derechos anulados = derechos reconocidos netos

$$D = \sum \text{Debe, cuenta 430} - \sum \text{Haber, cuenta 433} = 390 - 10 = 380 \text{ millones de ptas.}$$

$$O = \sum \text{Haber cuenta 400} = 328,1 \text{ millones de ptas.}$$

(Obligaciones reconocidas netas. En el haber también se registran las anulaciones, con signo negativo).

$$\text{Siendo el RP} = 380 - 328,1 = 51,9 \text{ millones de ptas.}$$

Éste es el superávit obtenido durante el ejercicio. Los recursos obtenidos durante el ejercicio han permitido la financiación de todos los gastos presupuestarios realizados, existiendo además un exceso de recursos de 51,9 millones de pesetas.

El mismo R.D. 500, en su artículo 97, establece que el resultado presupuestario, para los Organismos Públicos Administrativos **deberá, en su caso, ajustarse en función de los créditos gastados y financiados con remanente de tesorería, y también se ajustará en función de las diferencias de financiación derivadas de gastos con financiación afectada. Es lo que se denomina como resultado presupuestario ajustado.**

En este Ayuntamiento se han dado gastos con financiación afectada, la construcción del polideportivo municipal con la financiación proveniente de la emisión de deuda pública. También se han financiado modificaciones presupuestarias, en su integridad, con remanente de tesorería. Hay que realizar los dos tipos de ajustes en el resultado presupuestario para la obtención del *resultado presupuestario ajustado*.

Para el cálculo del resultado presupuestario ajustado se debe acudir nuevamente a la IC donde, en las reglas 347, 379 y 380, se recoge la manera de hacerlo. Si llamamos:

I.R.(X) = Ingresos realizados, año X

I.P.(X) = Ingresos previstos, año X

G.R.(X) = Gastos realizados, año X

G.P.(X) = Gastos previstos, año X

C.F. (X) = Coeficiente de financiación, año X. Se define como la magnitud resultante de dividir, al concluir un ejercicio, los ingresos afectados (derechos previstos hasta el fin del ejercicio en que se calcula el C.F. y los que se prevean obtener desde este momento hasta la conclusión del gasto) entre el gasto total a realizar (obligaciones reconocidas hasta el fin del ejercicio en que se realiza el cálculo del coeficiente y los créditos que se prevean asignar hasta su completa realización). La fórmula siguiente lo define:

$$C.F. (X) = \frac{\text{Ingresos realizados hasta año (X)} + \text{Ingresos previstos desde año (X+1) hasta final proyecto}}{\text{Gastos realizados hasta año (X)} + \text{Gastos previstos desde año (X+1) hasta final proyecto}}$$

D.F. (X) = Desviaciones de financiación, año X. Se define como los importes obtenidos de comparar los ingresos efectivamente realizados, de los afectados a cada caso concreto, con la cuantía de los mismos que, en función del gasto total realizado hasta la liquidación del Presupuesto de que se trate, debería haberse obtenido. La fórmula siguiente lo define:

$$D.F.(X) = \text{Ingresos realizados hasta año (X)} - \text{C.F.(X)} \times \text{Gastos realizados hasta año (X)}$$

AJUSTES EN EL RESULTADO PRESUPUESTARIO

1. Desviaciones de financiación en gastos con financiación afectada.

CONSTRUCCIÓN DEL POLIDEPORTIVO MUNICIPAL

Se ha adjudicado la obra en 160 millones de pesetas en 1994. El 60 por 100, 96 millones de pesetas, se ha previsto realizarlo en 1994; siendo el gasto real 40 millones de pesetas. El 40 por 100 restante, 64 millones, se piensa gastar en 1995. Por el lado de los ingresos, la previsión global, una vez adjudicadas las obras por 160 millones de pesetas es la deuda pública suscrita y desembolsada en 1994. La realización ha ido pareja con las previsiones, 160 millones de pesetas también. La obra se financia al 100 por 100. Los siguientes cálculos expresan gráficamente lo dicho hasta ahora.

COEFICIENTE FINANCIACIÓN PREVISTO PARA LA OBRA PLURIANUAL

$$\text{C.F. (AÑOS 1994 Y 1995)} = \frac{\text{I.P. (AÑOS 1994 Y 1995)}}{\text{G.P. (AÑOS 1994 Y 1995)}} = \frac{160}{160} = 1$$

PREVISIONES DE GASTOS E INGRESOS PRESUPUESTARIOS

Ejercicio	Gastos	Ingresos
1994	160 x 0,6 = 96	160
1995	160 x 0,4 = 64	

REALIZACIONES DE GASTOS E INGRESOS PRESUPUESTARIOS

Ejercicio	Gastos	Ingresos
1994	40	160

PREVISIONES DE GASTOS E INGRESOS PRESUPUESTARIOS UNA VEZ FINALIZADO 1994

Ejercicio	Gastos	Ingresos
1995	$ \begin{array}{r} 160 \times 0,4 = 64 \\ + 96 - 40 = 56 \quad (1) \\ \hline 120 \end{array} $	

(1) Se incorporarán los créditos no gastados, previsiblemente, en 1995, como remanentes de crédito, para ejecutar lo que en 1994 no ha dado tiempo.

COEFICIENTE DE FINANCIACIÓN, REAL, DE LA OBRA EN 1994:

$$CF (1994) = \frac{I.R.(1994) + I.P. (1995)}{G.R. (1994) + G.P. (1995)} = \frac{160 + 0}{40 + 120} = 1$$

DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN PRODUCIDAS EN LA EJECUCIÓN EN LA OBRA HASTA 1994

$$D.F. (1994) = I.R. (1994) - C.F. (1994) \times G.R. (1994) = 160 - (1 \times 40) = 120$$

Se han obtenido 120 millones de pesetas más de los recursos que habrían de tener lugar en 1994, en función del gasto efectivamente realizado. Los recursos que, de forma acompañada a los gastos, han debido producirse en 1994 son 40 millones de pesetas, ya que el C.F. del ejercicio es 1. El exceso de financiación se afecta exclusivamente para cubrir los 120 millones de gasto que previsiblemente se producirán en 1995, para los cuales no habrá nueva financiación, sino la que ahora se debe reservar.

AJUSTE DEL RESULTADO PRESUPUESTARIO: consiste en restar 120 millones de pesetas del resultado presupuestario, por corresponder éstos a recursos de 1995 que financiarán el gasto presupuestario de 1995 al 100 por 100, anticipados en 1994.

2. Gastos financiados con remanente de tesorería.

Se ha modificado el presupuesto de gastos financiándolo con remanente de tesorería. Se ha utilizado para suplir la falta de crédito en gastos de personal (por la subida a mitad de año), por 7,5 millones de pesetas y en gastos en bienes corrientes y servicios (al pretender gastar más que lo previamente presupuestado), por 3,6 millones de pesetas. La suma de ambos, 11,1 millones de pesetas, han sido efectivamente gastados. Pero el remanente de tesorería no da lugar a reconocimiento de derechos, por ser un fondo, no es un flujo; dando lugar a un déficit ficticio en la liquidación del presupuesto.

AJUSTE DEL RESULTADO PRESUPUESTARIO: consiste en sumar al resultado presupuestario todos los gastos financiados con remanente de tesorería, en nuestro caso, 11,1 millones de pesetas, para eliminar de este modo el déficit ficticio producido, al reconocer las obliga-

ciones reconocidas, pero no los derechos reconocidos que los han financiado (se han consumido recursos líquidos provenientes de ejercicios ya cerrados, fluyeron con anterioridad a este ejercicio, no siendo recursos nuevos de este ejercicio).

RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO

• R.P.	51,9	
Ajustes:		
• D.F. en gastos con financiación afectada	-120	
• Gastos realizados con cargo a remanente de tesorería ...	+11,1	

Resultado presupuestario ajustado	-57	millones de ptas.

Como se ve, se ha partido de un superávit falaz, ya que efectuadas las correcciones pertinentes, lo que realmente se ha producido es un déficit de financiación en toda regla. Proviene sobre todo de un exceso de recursos presupuestarios obtenidos de la emisión de deuda pública, que deben utilizarse para financiar el año próximo los gastos del capítulo 6 de inversiones que no se han gastado en 1994 y a los que hay que añadir los gastos presupuestarios previstos para 1995. Por ello se periodifican recursos, 120 millones para 1995, que es cuando se utilizarán para financiar el gasto presupuestario pendiente de gastar.

Practicados los ajustes necesarios, se llega a la conclusión de que las obligaciones reconocidas netas superan a los derechos reconocidos netos en 57 millones de pesetas. Los recursos obtenidos durante el ejercicio no han bastado para financiar los gastos realizados del mismo período. Se produce un auténtico déficit de financiación, ajustado, durante el ejercicio de 57 millones de pesetas.

RESUMEN DEL EJERCICIO

Generalmente, los ejercicios propuestos de contabilidad pública ofrecen como información de partida un presupuesto de gastos e ingresos, con créditos y previsiones predeterminados. En esta ocasión se ha pretendido situar a quien debe resolver este ejercicio como gestor de una Entidad Pública Administrativa. Éste debe elaborar los créditos y previsiones del año siguiente.

Luego, le serán aprobados o rechazados; en este caso deberá realizar una o más versiones de los presupuestos. Se ha buscado, por otra parte, dejar bien claro que para cuantificar los créditos de gastos y previsiones de ingresos futuros, existe un criterio que no debe perderse nunca de vista: operaciones cuyo vencimiento se produzca en el ejercicio siguiente, tanto para gastos como ingresos, es decir, operaciones que den lugar a auténticas obligaciones y derechos, quedando fuera del presupuesto las operaciones que no den lugar, exclusivamente, a auténticos flujos financieros. Es lo que sucede con las anticipaciones y periodificaciones de gastos. Éstas hay que tenerlas en cuenta para elaborar los créditos del presupuesto siguiente.

Una vez elaborado el presupuesto de gastos e ingresos del ejercicio 1994 debe ejecutarse y contabilizarse. Sólo puede hablarse propiamente de ejecución en el presupuesto de gastos. En su ejecución aparecen las típicas fases de ejecución del presupuesto de gastos, autorización, disposición, reconocimiento de la obligación, ordenación del pago y pago, en sus dos vertientes, material y en formalización. Pero también se ha pretendido que sea el opositor quien se dé cuenta si el presupuesto de gastos, limitativo, se va a superar o no en las autorizaciones propuestas en el ejercicio. Para ello se ha introducido la figura de la vinculación jurídica que permite una mayor agilidad y flexibilidad en la ejecución del gasto; ella es la que debe ser tenida en cuenta para descubrir si se supera el presupuesto de gastos o no. En el caso de ser superada la vinculación jurídica, el mismo opositor debe calcular la cifra en que el presupuesto de gastos debe ser modificado para permitir un mayor nivel de gasto.

Contabilizada la ejecución de los presupuestos de gastos y de ingresos, hay que cerrar toda la contabilidad, patrimonial, de gestión y presupuestaria, debiendo llegar hasta los asientos de cierre.

Por último, se solicita el cálculo del resultado presupuestario ajustado. Magnitud relevante, porque provoca la depuración del resultado presupuestario por la existencia de desacompañamientos en gastos e ingresos presupuestarios y por los gastos financiados con el remanente de tesorería. En los primeros, constituidos por los gastos con financiación afectada se hace necesario el cálculo de las desviaciones de financiación año a año, para obtener qué hay de ficticio en ciertas cifras del resultado presupuestario por anticipar o demorar la obtención de ciertos gastos e ingresos presupuestarios que corresponden a períodos futuros. Del mismo modo, ciertos gastos presupuestarios pueden financiarse con flujos de recursos obtenidos en el mismo ejercicio o consumiendo recursos de ejercicios anteriores, es el llamado remanente de tesorería, variable *stock*, no flujo. La utilización de este recurso para financiar gastos da lugar al consumo de superávit pasados. Este recurso ya dio lugar a derechos reconocidos. Ahora, en el momento de su utilización no puede dar nuevamente derechos reconocidos. Sin embargo, el gasto financiado con aquél sí da lugar a créditos gastados; apareciendo un déficit que es ficticio, por lo que se debe ajustar el resultado presupuestario, para dar una cifra correcta del auténtico resultado, como diferencia entre recursos financieros obtenidos en un ejercicio y los recursos aplicados o gastados en el mismo.