

## **UNIDAD DIDÁCTICA**

# **3**

## **ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO**

**PEDRO MANUEL BALBOA LA CHICA**

## **INTRODUCCIÓN**

El objetivo esencial de esta unidad didáctica es el de mostrar la estructura, contenido, significado, normas y metodología de elaboración del estado de liquidación del presupuesto.

El estado de liquidación del presupuesto (ELP) comprende una serie de estados contables que derivan esencialmente de la ejecución del presupuesto, pero que, desde el punto de vista de los documentos que constituyen las cuentas anuales de los entes públicos, conforman una unidad. Los referidos componentes del ELP son, para la generalidad de entes públicos de carácter político-administrativo, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad Pública de 2010, entre ellos las administraciones locales, los siguientes:

- Estado de liquidación del presupuesto de gastos (ELPG);
- Estado de liquidación del presupuesto de ingresos (ELPI); y
- Estado del resultado presupuestario (ERP).

Estos tres estados se completan, para aquellas entidades cuya normativa presupuestaria así lo exija, por realizar también determinadas operaciones de naturaleza comercial que sean de cierta importancia, con un cuarto documento:

- Estado del resultado de operaciones comerciales.

Por lo que se refiere al PGCPAL, éste no ha previsto en principio un estado del resultado de operaciones comerciales, por lo que el ELP de los entes locales estará compuesto por los tres componentes generales antes citados: ELPG, ELPI y ERP.

### **3.1. ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS (ELPG)**

La liquidación del presupuesto de gastos contiene información relativa al grado de ejecución del presupuesto en relación con el presupuesto definitivo aprobado, en donde se pondrán de manifiesto toda una serie de valores y de diferencias, que servirán para que especialmente el poder legislativo, y en general los distintos

- Los créditos iniciales, modificaciones y créditos definitivos.
- Los gastos comprometidos, los créditos gastados y los no gastados
- Los pagos realizados y las obligaciones pendientes de pago.

Aparte de deberse formalizar en el modelo aprobado en el PGCPAL, éste no da expresamente normas para su elaboración, excepto por lo que se refiere al nivel de desagregación con que se debe presentar y una referencia al nivel de vinculación jurídica. En este sentido, establece como nivel mínimo el de la propia desagregación del presupuesto aprobado y sus modificaciones posteriores; así como que los créditos se agruparán además en función de los niveles de vinculación jurídica, es decir, resumidos por bolsas de vinculación jurídica.

**Cuadro 3.1.:** Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos.

Aplicación presup.	Descripción	Créditos presupuestarios			Gastos Comprometidos (4)	Obligaciones reconocidas netas (5)	Pagos (6)	Oblig. pendientes pago a 31 diciembre (7=5-6)	Remanentes de crédito (8=3-5)
		Iniciales (1)	Modificac. (2)	Definitivos (3=1+2)					
TOTAL									

En relación con la información que se solicita en dicho modelo, redundaremos brevemente en los créditos gastados y los no gastados, que en general pueden dar la mejor idea de la eficiencia en la gestión del presupuesto:

- Los créditos gastados son aquellos sobre los cuales se han reconocido las correspondientes obligaciones (fase O de la ejecución presupuestaria) y, por ello, hay que situarlos en la columna destinada a las obligaciones reconocidas netas.
- Los créditos no gastados son el resto de los aprobados; es decir, aquellos que no han llegado a la fase O de reconocimiento de la obligación.

¿En qué situación pueden estar éstos últimos?

- Situación de no utilizados —no autorizados—, constitutivos del “saldo de créditos”.
- Autorizados pero no dispuestos, o “saldo de autorizaciones”.
- Dispuestos pero no reconocidas las obligaciones correspondientes, que constituyen el “saldo de disposiciones” (remanentes de crédito que se sitúan en la última columna del modelo).

### **3.1.2. METODOLOGÍA PARA CONFECCIONAR EL ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS (ELPG)**

Para explicar la **metodología** a seguir en la confección del ELPG, se hace la advertencia previa de que los datos que hay que tomar de los registros contables serán los que resulten de las correspondientes cuentas de mayor que se indican a continuación antes de cerrar la contabilidad, en el caso, obviamente, de que el conjunto de las operaciones presupuestarias se hayan reconocido y registrado por partida doble, utilizando las cuentas previstas al efecto en el PGCPAL.

Bajo dicha premisa, los pasos que deberían seguirse son los siguientes, respetando el orden de las columnas del modelo:

1. **Partida presupuestaria:** Incorporar los códigos de las diferentes partidas presupuestarias con el nivel de desagregación, al menos, del presupuesto inicialmente aprobado y de sus modificaciones presupuestarias.
2. **Descripción:** Completar la descripción de las partidas con la denominación de cada una.
3. **Créditos iniciales:** Trasladar los importes de cada partida, que estarán recogidos en la suma, tanto del debe como del haber, de la cuenta 001. Presupuesto de gastos: créditos iniciales.
4. **Modificaciones:** Reportar las cifras correspondientes a cada partida desde la cuenta 002. Presupuesto de gastos: modificaciones de crédito, que igualmente figurarán en el debe y en el haber.
5. **Créditos definitivos:** La información sobre los créditos definitivos aprobados en el ejercicio la da la suma del haber de la cuenta 003. Créditos definitivos. Por esto, lo siguiente es traspasar dichos importes desde la referida cuenta, para cada partida. También, esta columna se obtiene por la suma de los créditos iniciales y las modificaciones.
6. **Gastos comprometidos:** Transferir dicha información desde el haber (totalizado para cada partida) de la cuenta 005. Presupuesto de gastos: gastos comprometidos.
7. **Obligaciones reconocidas netas:** Incorporar los importes de cada partida, que vendrán constituidos por la suma del haber de la cuenta 400. Acreedores por obligaciones reconocidas: presupuesto de gastos corriente.
8. **Pagos:** Trasladar estos importes desde el debe de la cuenta 400, totalizados para cada partida.
9. **Obligaciones pendientes de pago:** Incorporar los saldos, para cada partida, de la cuenta 400.

**10. Remanentes de crédito:** La opción más simple es, para cada partida, restar a los créditos definitivos los créditos gastados, incluidos en la columna de obligaciones reconocidas netas. El resultado de dicha operación deberá coincidir con la suma de los remanentes de crédito, recogidos en las oportunas cuentas, antes del cierre de la contabilidad presupuestaria, a saber:

- **Saldo de créditos:** Saldo de la cuenta 003. Presupuesto de gastos: créditos definitivos;
- **Saldo de autorizaciones:** Saldo de la cuenta 004. Presupuesto de gastos: gastos autorizados;
- **Saldo de disposiciones:** Se conforma por el haber de la cuenta 005. Presupuesto de gastos: gastos comprometidos, menos el haber de la cuenta 400 Acreedores por obligaciones reconocidas: presupuesto de gastos corriente.

**11. Totalizar todas las columnas con información cuantitativa.**

### **3.2. ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS (ELPI)**

La liquidación del presupuesto de ingresos contiene información relativa al grado de cumplimiento del mismo en relación con las previsiones en él incluidas.

Se pondrán de manifiesto diversos valores y diferencias, que servirán para que los distintos usuarios de las cuentas públicas (particularmente el poder ejecutivo y legislativo) evalúen en qué medida se han cumplido las previsiones hechas tanto en el presupuesto inicial como después mediante las oportunas modificaciones.

#### **¿Qué mostrarán estas comparaciones?**

Entre otros resultados, el realismo del gobierno local a la hora de plantear y presupuestar los ingresos públicos del ejercicio en cuestión, así como la propia capacidad de predicción del ente, fundamentalmente sobre la evolución de las

magnitudes macroeconómicas y sus efectos en los ingresos, al nivel de desagregación que al menos se haya establecido en el presupuesto:

- Las previsiones iniciales y sus modificaciones, con la suma de las mismas en unas previsiones definitivas.
- Los derechos totales reconocidos en el ejercicio, los derechos anulados y cancelados por diversas causas.
- Los derechos reconocidos netos, la recaudación neta, los derechos pendientes de cobro al final del periodo.
- El exceso o defecto de previsión como expresión numérica de las diferencias entre realidad y previsiones.

### **3.2.1. NORMAS DE ELABORACIÓN Y MODELO DEL ELPI**

Para esta parte del ELP, que también deberá ceñirse al correspondiente modelo del PGCPAL, de la misma forma se establece que se haga, como mínimo, con el nivel de desagregación del presupuesto aprobado y sus modificaciones. Igualmente se indican varias pautas para su elaboración, que en puridad derivan de la propia composición de las columnas del modelo:

En la de **derechos anulados**: incorporará los que hayan debido anularse, cumpliendo los oportunos trámites administrativos, por las siguientes razones: anulación de liquidaciones practicadas en el mismo ejercicio, concesión de aplazamientos/fraccionamientos más allá del ejercicio —por llevar implícita la anulación de derechos en el plano presupuestario y su sustitución por derechos no presupuestarios—, y anulación por devolución de ingresos previamente recaudados.

En la de **derechos cancelados**: Se incluirán los cobros en especie y los derechos cancelados por insolvencias y otras causas.

En la de **derechos reconocidos netos**: Se incluirá el total de derechos reconocidos en el ejercicio menos el total de derechos anulados y cancelados en el mismo.

En la de **exceso/defecto de previsión**: Se recogerá la diferencia entre los derechos reconocidos netos, que son en realidad los ingresos realmente producidos en el ejercicio, y las previsiones de ingresos definitivas.

El modelo que establece el PGCPAL es el que se introduce a continuación por medio del Cuadro 3.2.:

**Cuadro 3.2.:** Modelo de Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos (ELPI).

Aplicac. Presupuest.	Descrip.	Previsiones presupuestarias			Dchos Reconoc. (4)	Dchos Anulados (5)	Dchos cancelados (6)	Dchos reconoc. netos (7=4-5-6)	Recaudación neta (8)	Dchos ptes. cobro a 31 dic (9=7-8)	Exceso/defecto previsión (10=7-3)
		Iniciales (1)	Modif. (2)	Definit. (3=1+2)							
TOTAL											

En relación con la información que se solicita en dicho modelo, abundamos en el contenido de las siguientes columnas y de dónde se extrae cada dato:

- **La columna de derechos reconocidos debe recoger**, en sus importes brutos, la suma de todos los de carácter presupuestario, reconocidos en el ejercicio. El dato lo ofrece el debe de la cuenta 430. Deudores por derechos reconocidos: presupuesto de ingresos corriente.
- **La de derechos anulados**, informa de tales derechos, que derivan de diversas causas, según se ha dicho, y que se reconocen en el haber de las subcuentas correspondientes de la cuenta 433. Derechos anulados de presupuesto corriente; la cual juega el papel de complementar a la cuenta 430 (su haber indica menos derechos reconocidos).
- **La columna relativa a derechos cancelados**, de manera similar, informará, para los correspondientes al ejercicio corriente, sobre los derechos cancelados en el mismo, por las razones expuestas. Dichos derechos cancelados estarán registrados en subcuentas de la cuenta 438. Derechos



cancelados de presupuesto corriente, que cumple igualmente una función de complementariedad de la cuenta 430 (por parte de su haber también).

- La siguiente, recoge **los derechos reconocidos netos**, es decir, una vez que los totales reconocidos se ajustan con las anulaciones y cancelaciones mediante la pertinente operación aritmética de sustracción entre las columnas implicadas.
- **La columna de recaudación neta** hace referencia a la recaudación obtenida por vía ordinaria en el ejercicio, excluyendo como tal la derivada de cobros en especie. Véase que se trata de importes netos recaudados; y éstos no vienen dados en una sola cuenta, sino en determinadas partes de dos cuentas: haber de la cuenta 430, disminuido con el debe de la cuenta 437. Devolución de ingresos, que actúa asimismo como complemento reductor de la citada parte acreedora de la primera.
- La siguiente columna recoge **los derechos pendientes de cobro atribuidos al ejercicio** y, simplemente, su importe viene dado por el saldo a 31 de diciembre, de la cuenta 430, una vez regularizada mediante la cancelación contra la misma de los derechos anulados y derechos cancelados (registrados en el haber de las subcuentas de la 433 y 438, respectivamente).
- Finalmente, en la última, se constata **el exceso o defecto de previsión**, por comparación, como ya se anticipó, entre los derechos reconocidos netos —o ingresos presupuestarios realmente producidos— y las previsiones definitivas realizadas en el presupuesto; lo que dará idea del grado de fiabilidad y realismo de las previsiones.

### **3.2.2. METODOLOGÍA PARA CONFECCIONAR EL ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS (ELPI)**

La **metodología** para la elaboración del ELPI la resumimos en los siguientes pasos, igualmente bajo la condición de que todas las operaciones, desde la misma apertura del presupuesto, se hayan registrado por partida doble; advirtiendo que en general

las diferentes cuentas de las que se tomará la información deberán contener los correspondientes datos antes de regularizar y cerrar, tanto las de carácter exclusivamente presupuestario como las de naturaleza patrimonial.

1. **Aplicación presupuestaria:** Incorporar los códigos de las diferentes partidas presupuestarias con el nivel de desagregación, al menos, del presupuesto inicialmente aprobado y de sus modificaciones presupuestarias.
2. **Descripción:** Completar la descripción de las partidas con la denominación de cada una.
3. **Previsiones iniciales:** Trasladar los importes de cada partida, que estarán recogidos en la suma, tanto del debe como del haber, de la cuenta 006. Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales.
4. **Modificaciones:** Reportar las cifras correspondientes a cada partida desde la cuenta 007. Presupuesto de ingresos: modificación de previsiones, que igualmente figurarán en el debe y en el haber.
5. **Previsiones definitivas:** La información sobre las previsiones definitivas para el ejercicio la ofrece la suma del debe de la cuenta 008. Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas. Por esto, lo siguiente es traspasar dichos importes desde la referida cuenta, para cada partida. También, esta columna se obtiene por la suma de las previsiones iniciales y las modificaciones.
6. **Derechos reconocidos:** Incorporar los importes de cada partida, que vendrán constituidos por la suma del debe de la cuenta 430. Deudores por derechos reconocidos: presupuesto de ingresos corriente.
7. **Derechos anulados:** Trasladar las cifras, para cada partida, que se concretan en la suma del haber de la cuenta 433. Derechos anulados de presupuesto corriente.
8. **Derechos cancelados:** De igual forma que para los anulados, los derechos cancelados están recogidos en el haber de la cuenta 438. Derechos

cancelados de presupuesto corriente; por lo que hay que trasladar su suma, para cada partida presupuestaria que figure en el modelo.

9. **Derechos reconocidos netos:** Para cada partida, incorporar el resultado de restar a la suma del debe de la cuenta 430 la suma del haber de las cuentas 433 y 438. O, más simplemente, poner la diferencia de restar los importes de la columna de derechos reconocidos y los de las columnas de derechos anulados y derechos cancelados.
10. **Recaudación neta:** Trasladar, para cada partida, el resultado de restar a la suma del haber de la cuenta 430 la suma del debe de la cuenta 437. Devolución de ingresos.
11. **Derechos pendientes de cobro:** Reportar, para cada partida, el saldo de la cuenta 430, una vez regularizada ésta con las cuentas 433 y 438, de un lado, y con la cuenta 437, de otro.
12. **Exceso/defecto de previsión:** Poner, en la línea de cada partida, la diferencia resultante de restar al importe de la columna "Derechos reconocidos netos" el de la columna "Previsiones definitivas".
13. **Totalizar todas las columnas con información cuantitativa.**

### **3.3. ESTADO DEL RESULTADO PRESUPUESTARIO (ERP)**

El resultado presupuestario es una magnitud que deriva de la ejecución del presupuesto y, como resultado que es, muestra una diferencia entre ingresos y gastos del ejercicio, en este caso: ingresos presupuestarios menos gastos presupuestarios.

La naturaleza de los ingresos y gastos presupuestarios puede ser muy diversa:

- En ingresos: ingresos económicos, ventas de activos, incrementos de pasivos por préstamos, liquidación de derechos de cobro aplazados o fraccionados.
- En gastos: gastos económicos, adquisiciones de activos, amortización de deudas.

Las magnitudes de ingresos y gastos presupuestarios se suelen tomar, como es sabido, de sus contrapartidas netas. Así, los ingresos presupuestarios del ejercicio se identifican con los derechos reconocidos netos en dicho periodo, y los gastos presupuestarios con las obligaciones reconocidas netas.

El gasto presupuestario representa el consumo o aplicación de recursos de la entidad en el ejercicio de acuerdo con las pautas establecidas en el presupuesto, y el ingreso presupuestario la obtención de fondos, de diversa procedencia, para financiar el gasto.

Por tanto, la liquidación del presupuesto del ejercicio recoge tanto la expresión monetaria de los servicios satisfechos por la entidad a la comunidad a lo largo de dicho periodo (gastos presupuestarios) como la forma en que los mismos se han financiado (ingresos presupuestarios).

De ahí, que el resultado presupuestario exprese si los fondos obtenidos en el ejercicio (ingresos) han sido suficientes para financiar los servicios prestados en el mismo (gastos). De modo que, en general y en principio, sin entrar a matizar la composición o explicación de esta magnitud, se pueden dar tres situaciones:

- $\text{Ingresos presupuestarios} > \text{Gastos presupuestarios} = \text{Superávit}$
- $\text{Ingresos presupuestarios} < \text{Gastos presupuestarios} = \text{Déficit}$
- $\text{Ingresos presupuestarios} = \text{Gastos presupuestarios} = \text{Equilibrio}$

### **¿Cuál es el significado de los distintos resultados presupuestarios?**

- **Un resultado presupuestario positivo** indicará que los recursos generados en el ejercicio han financiado todo el gasto presupuestario y se ha producido

un sobrante o superávit de financiación. En este caso, dicho superávit supone el incremento neto por operaciones presupuestarias del remanente de tesorería.

- **Un resultado presupuestario negativo** supondrá que los fondos obtenidos en el periodo no han sido capaces de financiar todo el gasto presupuestario y, por tanto, se habrá producido un déficit de financiación. Por esto, de forma inversa al caso de superávit, el referido déficit representa la disminución neta por operaciones presupuestarias del remanente de tesorería.
- **Un resultado presupuestario equilibrado**, situación relativamente hipotética, cuando los recursos presupuestarios obtenidos en el periodo financian exactamente el gasto presupuestario total del mismo.

### **3.3.1. NORMAS DE ELABORACIÓN Y MODELO DEL ESTADO DEL RESULTADO PRESUPUESTARIO (ERP)**

El PGCPAL, en relación con las normas de elaboración del ERP, únicamente se ocupa de delimitar las partes en que se ha de dividir el citado resultado en atención a la naturaleza de las operaciones que dan lugar a los ingresos y gastos presupuestarios. Así, los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas que conforman el resultado presupuestario se presentarán en las siguientes agrupaciones:

- a) **Operaciones corrientes**: operaciones imputadas a los capítulos 1 a 5 del Presupuesto.
- b) **Operaciones de capital**: operaciones imputadas a los capítulos 6 y 7 del Presupuesto.
- c) **Activos financieros**: operaciones imputadas al capítulo 8 del Presupuesto.
- d) **Pasivos financieros**: operaciones imputadas al capítulo 9 del Presupuesto.

Y además, es necesario ajustarlo como consecuencia de la existencia o presentación en el ejercicio de dos tipos de operaciones o circunstancias: modificaciones de

crédito que se hayan financiado con remanente de tesorería no afectado (o para gastos generales) y gastos con financiación afectada que hayan originado desviaciones de financiación.

Así, el modelo que el PGCPAL ha diseñado para el ERP es el siguiente (Cuadro 3.3.):

**Cuadro 3.3.:** Modelo de Estado del Resultado Presupuestario.

Conceptos	Derechos Reconocidos netos	Obligaciones Reconocidas netas	Ajustes	Resultado presupuestario
a-) Operaciones corrientes	-----	-----		-----
b-) Operaciones de capital	-----	-----		-----
1-) Total operaciones no financieras (a+b)	-----	-----		-----
c-) Activos financieros	-----	-----		-----
d-) Pasivos financieros	-----	-----		-----
2-) Total operaciones financieras (c+d)	-----	-----		-----
<b><i>I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I=1+2)</i></b>	-----	-----		-----
<b>AJUSTES:</b>				
3-) Créditos gastados financiados con remanente de tesorería para gastos generales			-----	
4-) Desviaciones de financiación negativas del ejercicio			-----	
5-) Desviaciones de financiación positivas del ejercicio			-----	
<b><i>II. TOTAL AJUSTES (II=3+4-5)</i></b>			-----	
<b>RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I+II)</b>				-----

Obsérvese, en primer lugar en el modelo, la clasificación por operaciones entre: operaciones no financieras y financieras; para cuyos datos se presentan tres columnas:

- Derechos reconocidos netos: que equivalen a los ingresos presupuestarios;
- Obligaciones reconocidas netas: que equivalen a los gastos presupuestarios;
- Resultado presupuestario: por diferencia entre los importes de las dos anteriores.

Y véase, en segundo término, a continuación de haber discriminado y totalizado un resultado presupuestario previo del ejercicio, la parte destinada a los ajustes mencionados, por créditos financiados con remanente de tesorería no afectado y desviaciones de financiación, para determinar el resultado presupuestario ajustado. Seguidamente, se comenta tanto la composición del resultado por operaciones como los ajustes.

## **1. ¿Cuáles son las operaciones no financieras?**

Se incluyen las así delimitadas en el presupuesto y se dividen en:

a) Operaciones corrientes; y

b) Operaciones de capital.

a) Operaciones corrientes: Los ingresos presupuestarios son los de los capítulos del presupuesto de ingresos siguientes:

Capítulo 1: Impuestos directos

Capítulo 2: Impuestos indirectos

Capítulo 3: Tasas, precios públicos y otros ingresos

Capítulo 4: Transferencias corrientes

Capítulo 5: Ingresos patrimoniales

Los gastos presupuestarios por operaciones corrientes son los de los capítulos del presupuesto de gastos siguientes:

Capítulo 1: Personal

Capítulo 2: Gastos corrientes en bienes y servicios

Capítulo 3: Gastos financieros

Capítulo 4: Transferencias corrientes

b) Operaciones de capital: Abarcan los capítulos que siguen del presupuesto de ingresos, en cuanto se refieren a la obtención de fondos:

Capítulo 6: Enajenación de inversiones reales

Capítulo 7: Transferencias de capital

Y los mismos del presupuesto de gastos, por lo que respecta a la aplicación de recursos:

Capítulo 6: Inversiones reales

Capítulo 7: Transferencias de capital

## 2. ¿Qué operaciones se clasifican como financieras?

Los ingresos y gastos presupuestarios del ERP se completan con esta segunda clase, que el modelo presenta dividida en los debidos a activos financieros y a pasivos financieros. Es decir, los que se contienen en los siguientes capítulos del presupuesto:

- c) Activos financieros: Ingresos del capítulo 8, por ventas; gastos del capítulo 8, por adquisiciones.
- d) Pasivos financieros: Ingresos del capítulo 9, por emisión de deuda y obtención de préstamos, en general; gastos del capítulo 9, por amortización o cancelación de deudas.

## 3. ¿Qué ajustes habrá que realizar sobre el resultado presupuestario?

Los ajustes a realizar sobre el resultado presupuestario, previamente obtenido de la suma del debido a operaciones no financieras y financieras, son, siguiendo el mismo orden del modelo, y según se observa en la partición que incluimos en el Cuadro 3.4.

**Cuadro 3.4.:** Resultado presupuestario. Ajustes.

Conceptos	Derechos Reconocidos netos	Obligaciones Reconocidas netas	Ajustes	Resultado presupuestario
<b>AJUSTES:</b>				
3-) Créditos gastados financiados con remanente de tesorería para gastos generales			-----	
4-) Desviaciones de financiación negativas del ejercicio			-----	
5-) Desviaciones de financiación positivas del ejercicio			-----	
<b>II. TOTAL AJUSTES (II=3+4-5)</b>			-----	

### a) Adición de créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado (o para gastos generales).

Se trata del caso en que se han realizado gastos en el ejercicio no previstos inicialmente en el presupuesto, que se han financiado con remanente de tesorería no



afectado. Y ello ha dado lugar a que se reconozcan las correspondientes obligaciones por el gasto, pero no el correlativo derecho de cobro por el ingreso, dado que el remanente de tesorería era un recurso ya disponible, por el sobrante del ejercicio anterior, que se utiliza para financiar nuevos gastos. En definitiva, el gasto ha pasado, como todo gasto presupuestario, por el haber de la cuenta 400. Acreedores por obligaciones reconocidas: presupuesto de gastos corriente, aunque previamente haya debido aprobarse una modificación presupuestaria; en tanto que el ingreso, que formalmente habrá tenido su correspondencia en el oportuno documento de modificación presupuestaria de ingresos, no ha pasado, sin embargo, por el debe de la cuenta 430. Deudores por derechos reconocidos: presupuesto de ingresos corriente.

Puesto que el resultado presupuestario es una magnitud referida estrictamente al periodo que abarca el ejercicio, desde 1 de enero a 31 de diciembre, únicamente pueden entrar en su cálculo los ingresos y gastos presupuestarios en él producidos, o dicho de otra forma, los gastos del ejercicio y los ingresos del mismo que han financiado tales gastos. El remanente de tesorería no es un recurso obtenido en el periodo, por lo que los gastos financiados con dicho remanente no deben contar en el resultado presupuestario del ejercicio; así, como hay que quitar tales gastos a dicho resultado, éste sería mayor; y para lograrlo se suma el importe del referido gasto al resultado presupuestario previo.

#### **b) Desviaciones de financiación del ejercicio en gastos con financiación afectada.**

Recuérdese que el resultado presupuestario pone de manifiesto el déficit o superávit de financiación obtenido por la entidad en el ejercicio como consecuencia de la ejecución de su presupuesto. Sin embargo, en el caso de que existan gastos con financiación afectada, puede darse igualmente una descompensación entre dichos gastos presupuestarios reconocidos y su fuente específica de financiación, en el sentido de llevar un ritmo diferente que pueda tener efectos en periodos distintos, más concretamente que de lugar a que se visualicen superávit o déficit de

financiación en el ejercicio ficticios. Estas dos situaciones se explican de la siguiente forma:

**Superávit ficticio:** Pueden haberse liquidado en el ejercicio derechos destinados a financiar gastos presupuestarios concretos, cuya realización tuvo lugar en periodos anteriores, o bien que no se han realizado aún y se producirán en los ejercicios siguientes; o simplemente que los derechos afectados reconocidos en el ejercicio sean, considerando su coeficiente de financiación, proporcionalmente mayores que los correspondientes gastos realizados. La referida falta de correspondencia que, en este caso, supone unos mayores derechos liquidados en comparación con las obligaciones reconocidas por el gasto realizado en el ejercicio, da lugar a un superávit ficticio en el periodo. Y este superávit viene determinado por lo que se denomina, según se ha visto en el tema de gastos con financiación afectada, una desviación de financiación positiva del ejercicio. De modo que para corregir el resultado presupuestario que, como hemos dicho, habría quedado sobrevalorado, deberemos restarle la cifra de la citada desviación imputable. La determinación de estas desviaciones de financiación se analiza en profundidad en el tema dedicado a los Gastos con Financiación Afectada.

**Déficit ficticio:** En sentido contrario, a lo largo del ejercicio se han podido reconocer obligaciones que se financiarán con ingresos específicos o afectados, pero cuya liquidación ha podido tener lugar en ejercicios anteriores o posteriores; o en general, ha podido suceder que los derechos afectados reconocidos en el ejercicio sean, considerando su coeficiente de financiación, proporcionalmente menores que los gastos correlativos reconocidos en el mismo.

En este caso, dicha falta de correspondencia entre ingresos afectados y gastos realizados da lugar a un déficit ficticio en el periodo, el cual viene determinado por una desviación de financiación negativa del ejercicio. De manera que para corregir el resultado presupuestario que, según se ha explicado, habría quedado infravalorado, deberemos sumarle la cifra de la citada desviación de financiación imputable. Al igual que se señaló en el caso anterior, la determinación de estas desviaciones de

financiación se analiza en profundidad en el tema dedicado a los Gastos con Financiación Afectada.

La totalidad de los ajustes, sumando los créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado y las desviaciones de financiación negativas del ejercicio, y restando las desviaciones de financiación positivas, se añade o se sustrae al resultado presupuestario previamente calculado y se obtiene el resultado presupuestario ajustado.

Inciendiando en el significado del resultado presupuestario, nos parece interesante dar un último apunte sobre la información que parcialmente proporciona por escalas, dado que anteriormente ha quedado suficientemente aclarado cómo, considerando su cifra final, en general informa de la medida en que los recursos presupuestarios obtenidos en el ejercicio han sido o no suficientes para financiar los gastos realizados en el mismo, evidenciando el importe del superávit o déficit de financiación producidos. Así, el modelo presenta, antes de ajustar, un primer dato relativo al resultado por las operaciones no financieras, el cual mostrará esa citada medida de la capacidad financiera de los ingresos corrientes y de capital frente a los gastos presupuestarios de la misma naturaleza; incluso el análisis se puede hacer de forma más fragmentada respecto del resultado presupuestario por operaciones corrientes, de un lado, y de operaciones de capital de otro.

En un segundo tramo, se nos muestra el resultado por operaciones financieras, del que en teoría se pueden extraer conclusiones similares, que también pueden verse parcialmente para activos y pasivos financieros; pero con un matiz importante en el caso del resultado presupuestario derivado de pasivos financieros que da lugar a una interpretación peculiar y que más que como resultado se suele calificar como “variación neta de pasivos financieros presupuestarios”; así, esta parcela del resultado presupuestario, en realidad informa, si el mismo es positivo, de un incremento del endeudamiento en el ejercicio, en tanto que si es negativo lo que significa es un descenso del endeudamiento en el periodo.

En cualquier caso, como es lógico, el resultado presupuestario, por sí mismo, no es indicador de éxito o fracaso en la gestión presupuestaria, sino que debemos considerar otros parámetros con los que, conjuntamente, valorar la gestión de cualquier ente público.

### **3.3.2. METODOLOGÍA PARA LA CONFECCIÓN DEL ESTADO DEL RESULTADO PRESUPUESTARIO (ERP)**

La **metodología** para la elaboración del ERP la resumimos en los pasos siguientes:

1. **Datos relacionados con las operaciones no financieras:** De las columnas de "derechos reconocidos netos" y "obligaciones reconocidas netas" del ELPI y del ELPG, respectivamente, se toman los importes agregados (totales) correspondientes a las partidas que sean constitutivas de operaciones corrientes, de acuerdo con la clasificación económica que antes hemos repasado; dichas cifras se incorporan a las columnas de la misma denominación del ERP en la fila de operaciones corrientes y, por diferencia entre ambas cantidades, se obtiene el resultado presupuestario correspondiente, que se coloca al mismo nivel en la última columna.

Igual se hace para las partidas presupuestarias del ELPI y del ELPG relativas a operaciones de capital, cuyos importes agregados y su diferencia se incorporan a las mismas columnas que anteriormente, al nivel de la fila de operaciones de capital.

A continuación se totalizan los derechos reconocidos netos, las obligaciones reconocidas netas y el resultado presupuestario de las operaciones corrientes y de capital, y así se dan las cuantías correspondientes a la totalidad de las operaciones no financieras.

2. **Datos relacionados con las operaciones financieras:** De las mismas columnas de "derechos reconocidos netos" y "obligaciones reconocidas netas" del ELPI y del ELPG, respectivamente, se toman los importes agregados (totales) correspondientes a las partidas de operaciones con activos

financieros, y se trasladan a las citadas columnas de la misma denominación del ERP en la fila de activos financieros, así como su diferencia a la del resultado presupuestario.

Y el mismo procedimiento se sigue con las partidas de ambos estados de liquidación del presupuesto que se encuadren como ingresos y gastos presupuestarios por pasivos financieros, colocando sus cifras agregadas en la fila que le corresponde del ERP.

Como en el caso anterior, se suman los importes obtenidos para las operaciones de activos financieros y pasivos financieros y se incorporan al lugar reservado para el total de operaciones financieras.

3. **Resultado presupuestario del ejercicio:** Se suman las cifras del total de operaciones no financieras y del total de operaciones financieras y se anotan sus importes en las respectivas columnas, como totales de los derechos reconocidos netos y obligaciones reconocidas netas, que dan lugar al resultado presupuestario, cuyo importe se sitúa en su columna.
4. **Ajustes:** A las columnas de ajustes del modelo se reportan los importes de los tres tipos de ajustes que hay que realizar a continuación: créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado (o para gastos generales), con signo positivo; desviaciones de financiación negativas del ejercicio, con signo positivo; y desviaciones de financiación positivas del ejercicio, con signo negativo.
5. **Resultado presupuestario ajustado:** Al resultado presupuestario antes calculado se le suman y restan los importes de los ajustes que se hayan incluido en el modelo, según se ha comentado, obteniéndose la cifra final ajustada.

## **RESUMEN:**

El Estado de Liquidación del Presupuesto comprende el Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos (ELPG), el Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos (ELPI) y el Estado del Resultado Presupuestario (ERP).

El ELPG compara los créditos definitivos aprobados para el ejercicio con los créditos gastados realmente (reconocimiento de obligaciones), poniendo de manifiesto los remanentes de crédito, así como otros datos relacionados. Se exponen las normas de elaboración y se explica la metodología, sobre la base de los datos que proporcionan las cuentas de la contabilidad presupuestaria, según el PGCPAL.

El ELPI compara las previsiones de ingresos presupuestarios del ejercicio con los ingresos realmente producidos (derechos reconocidos netos), destacando en éstos su composición, partiendo de los derechos reconocidos totales y descontando los anulados y cancelados por diversas causas, así como, entre otros datos, los excesos o defectos de previsión para las diversas partidas. De la misma forma, se comentan las normas de elaboración y se expone la metodología para su confección, también con base en la información de las cuentas de la contabilidad presupuestaria, según el PGCPAL.

El ERP informa sobre el superávit o déficit de financiación del ejercicio, por diferencia entre los ingresos y gastos presupuestarios del mismo, discriminando especialmente entre el resultado debido a las operaciones no financieras y el originado por operaciones financieras. El resultado presupuestario habitualmente debe ajustarse, con el fin de tener evidencia adecuada sobre el resultado verdaderamente debido a las operaciones del ejercicio, sin interferencias de fuentes financieras procedentes de recursos de otros periodos ni de desajustes en la ejecución de gastos con financiación afectada, con tres operaciones:

- + Créditos gastados financiados con remanente de tesorería para gastos generales
- + Desviaciones de financiación negativas del ejercicio
- Desviaciones de financiación positivas del ejercicio