

# **UNIDAD DIDÁCTICA**

# **2**

## **PATRIMONIO: RECIBIDO Y GENERADO**

**MARIA DESEADA LÓPEZ SUBIRES**

## **INTRODUCCIÓN**

En esta Unidad, tal y como se expuso en el Unidad anterior, se analizarán los dos primeros elementos que componen el Patrimonio Neto, sus componentes y los principales motivos de cargo y abono recogidos en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local (PGCPAL):

- El Patrimonio, recogido en el subgrupo 10. "Patrimonio" del PGCPAL
- El Patrimonio Generado, recogido en el subgrupo 12. "Resultado" del PGCPAL

## **CONTENIDO**

### **1) Concepto de Patrimonio Neto**

Siguiendo el marco conceptual del PGCPAL el Patrimonio Neto se define como "la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por la entidad o entidades propietarias, que no tengan la consideración, de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten".

Éste se recoge en el grupo 1. "Financiación básica", que a si vez se divide en los subgrupos:

10. "Patrimonio"

12. "Resultados"

13. "Subvenciones y Ajustes por Cambio de Valor"

## **2) Patrimonio: Subgrupo 10. "Patrimonio"**

Siguiendo el PGCPAL, este subgrupo se divide a su vez en dos cuentas, con la intención de recoger información sobre si son o no las entidades propietarias de dicho patrimonio:

- 100. "Patrimonio"
- 101. "Patrimonio recibido"

### **2.1) La cuenta 100. "Patrimonio"**

El PGCPAL establece en su Quinta parte que esta cuenta será de uso exclusivo para municipios, provincias, islas y otras entidades locales de ámbito superior o inferior al municipio que no tengan propietario.

Representa la diferencia entre el activo y el pasivo exigible, una vez deducidos, en su caso, los resultados, los ajustes por cambios de valor u otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados.

### **2.2) La cuenta 101. "Patrimonio Recibido"**

La cuenta 101. "Patrimonio recibido" será de uso exclusivo para organismos autónomos y entidades locales de ámbito superior o inferior al municipio que no deban utilizar la cuenta 100. "Patrimonio".

Recoge el valor de los bienes y derechos aportados por la entidad o entidades propietarias de la entidad contable, ya sea como aportación patrimonial inicial directa, así como consecuencia de posteriores ampliaciones de la misma por la asunción de nuevas competencias. Se incluye también en esta cuenta las adscripciones de bienes al sujeto contable para su explotación o utilización, procedentes de la entidad o entidades propietarias.

La cuenta 101. "Patrimonio recibido" en el modelo normal funciona a través de las siguientes divisionarias, mientras que en el simplificado no se contempla dicho desglose:

<b>Código</b>	<b>Subcuenta</b>
1010.	Aportación patrimonial dineraria.
1011.	Aportación de bienes y derechos.
1012.	Asunción y condonación de pasivos financieros.
1013.	Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias.
1014.	Devolución de bienes y derechos.
1015.	Otras devoluciones.

Tal y como se explicó en la Unidad anterior, en la tercera parte del "Estado de Cambios en el Patrimonio Neto", el "Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias" en su vertiente normal, están desglosados todos estos conceptos, concretamente en el apartado "a) Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias".

Los cuatro primeros conceptos supondrían un aumento en el Patrimonio Neto de la entidad, por ello tienen un signo positivo, mientras que los dos últimos, con signo negativo, recogen las disminuciones del mismos.

### 3. ESTADO DE OPERACIONES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

#### a) OPERACIONES PATRIMONIALES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

	NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
1. Aportación patrimonial dineraria.			
2. Aportación de bienes y derechos.			
3. Asunción y condonación de pasivos financieros.			
4. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias.			
5. (-) Devolución de bienes y derechos.			
6. (-) Otras devoluciones a la entidad o entidades propietarias.			
<b>TOTAL</b>			

En el modelo simplificado del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto en el modelo simplificado sólo se muestran los cuatro primeros conceptos y devoluciones que se produzcan, por ejemplo, la reversión de bienes y derechos adscritos, se presentarán minorando la partida en la que se hubiese registrado la aportación patrimonial.

## 2. ESTADO DE OPERACIONES PATRIMONIALES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

	NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
1. Aportación patrimonial dineraria.			
2. Aportación de bienes y derechos.			
3. Asunción y condonación de pasivos financieros.			
4. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias.			
<b>TOTAL</b>			

### a) Movimientos contables de la cuenta 101

Los movimientos contables de la cuenta 101 se llevarán a cabo a través de sus divisorias y serán los siguientes:

- Por la **aportación** patrimonial recibida de la entidad o entidades propietarias, se efectuará la siguiente anotación:

XXX	Cuenta de cargo	
	a	
	Aportación patrimonial dineraria	1010
	Aportación de bienes y derechos	1011
	Asunción y condonación de pasivos financieros	1012
	Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias	1013

La cuenta de cargo será la que corresponda en función de la naturaleza de los bienes recibidos, generalmente será una cuenta de activo, salvo en el caso de la asunción y condonación de pasivos financieros.

La cuenta de patrimonio a utilizar dependerá de la naturaleza de la aportación.

- Por la **devolución** de la aportación a la entidad o entidades propietarias, se realizará la siguiente anotación:

	1014	Devoluciones de bienes y derechos		
	1015	Otras devoluciones		
		a		
		Cuenta de abono	XXX	

Se utilizará la cuenta 1014 o 1015, dependiendo de la naturaleza de la naturaleza de la cuenta de abono, que será la representativa del elemento de activo objeto de devolución.

Las subcuentas 1014 y 1015 al menos al final del ejercicio deberán abonarse con cargo a las subcuentas representativas de las aportaciones patrimoniales devueltas.

	1010	Aportación patrimonial dineraria		
	1011	Aportación de bienes y derechos		
	1012	Asunción y condonación de pasivos financieros		
	1013	Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias		
		a		
		Devoluciones de bienes y derechos	1014	
		Otras devoluciones	1015	

## b) Adscripción

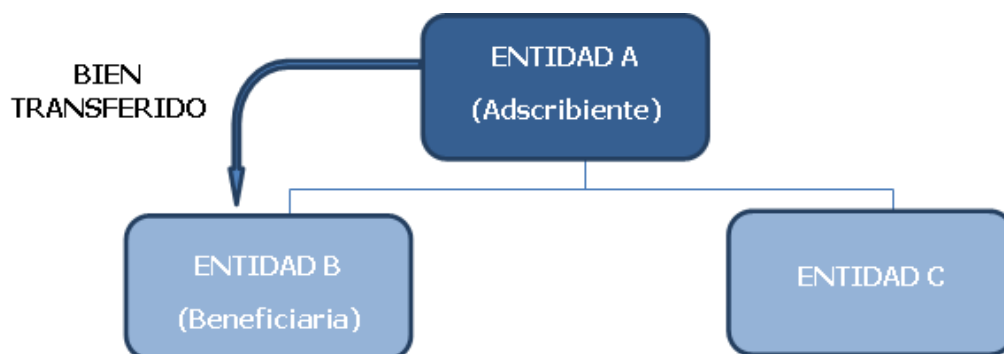
Por su especial importancia y el cambio introducido en el PGCPAL con respecto a el ICAL-04, explicaremos el tratamiento de la aportación patrimonial y la devolución de un bien recibido mediante adscripción.

### **Concepto**

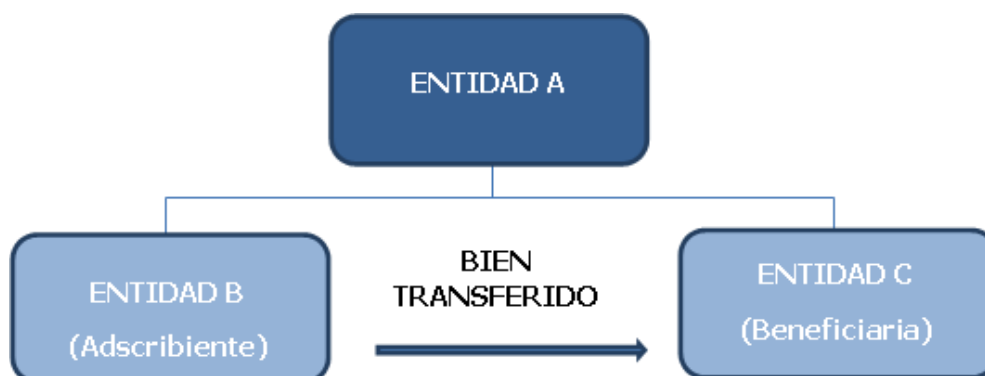
Mediante la adscripción se transfieren gratuitamente activos a la entidad pública para su utilización en un destino o fin determinado, de forma que si los bienes o derechos no se utilizaran para la finalidad prevista deberían ser objeto de reversión o devolución a la entidad aportante de los mismos, ya sea como consecuencia de lo establecido en la normativa aplicable o mediante un acuerdo vinculante entre dichas entidades.

En la adscripción, la entrega de bienes de forma gratuita entre entidades públicas puede realizarse:

- desde una entidad pública a sus organismos públicos dependientes



- entre organismos públicos dependientes de una misma entidad pública



### ***Aportación mediante Adscripción: contabilización y criterios de valoración***

Cuando la adscripción se produzca desde una entidad pública a sus entidades dependientes se entenderá que los bienes objeto de adscripción constituyen para la entidad dependiente una aportación patrimonial inicial o una ampliación de la misma como consecuencia de la asunción de nuevas competencias por dicha entidad dependiente.

El asiento a realizar será el siguiente:

	XXX	Cuenta de cargo		
		a		
		Aportación de bienes y derechos	1011	

La cuenta de cargo y el criterio de valoración de la misma dependerá del tiempo de duración de la adscripción, tomando como referencia la vida útil del bien recibido. Así pues:

- si la adscripción se realiza por un período inferior a la vida económica del bien, se registrará como *inmovilizado intangible* en la cuenta 209. "Otro inmovilizado intangible", por el valor razonable del derecho de uso del bien recibido.
- si la adscripción periodo indefinido o similar a la vida económica del bien recibido, se registra *según su naturaleza* en las cuentas divisorias del grupo 21. "Inmovilizado material" por el valor razonable del mismo en la fecha de adscripción.

Cuando no pueda determinarse el valor razonable del bien adscrito siguiendo los criterios establecidos en el Marco conceptual de la contabilidad pública la valoración de los bienes inmuebles recibidos se podrá realizar por el valor que a los mismos les asigne, a efectos tributarios de las transmisiones patrimoniales, la Comunidad Autónoma en la que radiquen.

Las diferencias introducidas por el PGCAL con respecto a la ICAL-04 son que:

- la valoración de A diferencia de la ICAL'04 donde se indicaba que los bienes recibidos en adscripción se registrarían por el valor neto contable que tenía el mismo en la entidad adscribiente.
- se utilizaba una cuenta específica para contabilizar los bienes recibidos a través de las adscripciones: 101. "Patrimonio recibido en adscripción".



### **Reversión de la Adscripción: contabilización y criterios de valoración**

Cuando tenga lugar la reversión del bien adscrito, se dará de baja el bien objeto de adscripción cargándose la cuenta 1004. "Devoluciones de bienes y derechos".

	1004 28	Devoluciones de bienes y derechos Amortización Acumulada a Cuenta de abono	XXX	
--	------------	---	-----	--

El valor por el que se devolverá el bien o derecho objeto de adscripción, será el Valor Contable en los libros de la entidad beneficiaria, dado que ésta desde su recepción deberá realizar todas las anotaciones derivadas de la tenencia del mismo, como son correcciones valorativas, ampliaciones, mejoras o renovaciones.

Esto puede ocasionar que a la hora de la reversión de la adscripción se produzca una posible pérdida o beneficio determinados por la diferencia entre el valor razonable del bien que revierte y su valor contable en los libros de la entidad beneficiaria.

Cuando su adscripción ha sido por tiempo inferior a su vida útil:

	1004 2809 670	Devoluciones de bienes y derechos Amortización Acumulada. Otro inmov. Intang Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible a Otro Inmovilizado Intangible Beneficio procedente del inmovilizado inmaterial	209 770	
--	---------------------	--	------------	--

Cuando su adscripción ha sido por tiempo indefinido o similar a su vida útil:

	1004 281X 671	Devoluciones de bienes y derechos Amortización Acumulada. Inm. Material Pérdidas procedentes del inmovilizado Material a Inmovilizado Material Beneficio procedente del inmovilizado material	21X 771	
--	---------------------	--	------------	--

### **Ejemplo nº 1**

El 1 de junio del año n el Organismo Autónomo "A", dependiente del Ayuntamiento del municipio "Z", recibe en adscripción de éste por un periodo de 2 años, diversos vehículos. En el momento de la adscripción, el valor razonable de los vehículos es de 50.000,00 €, siendo su vida económica de 5 años. Se conoce además que el precio de adquisición de los vehículos es de 50.000,00 € y que la entidad aplica un sistema de amortización de cuotas constante.

**SE PIDE** contabilizar la adscripción en los libros del Organismo Autónomo "A".

#### **Solución propuesta:**

En este caso, el ente adscribiente sería el Ayuntamiento del municipio "Z", por lo que el Organismo Autónomo "A", ente dependiente, sería el beneficiario.

Antes de realizar la contabilización de este hecho hay que determinar el método de valoración del bien adscrito. En este caso, como la adscripción (dos años) es superior a la vida económica (cinco años):

- los vehículos adscritos se reconocerán como 209. Otro inmovilizado intangible
- el valor de los vehículos se entenderá el valor razonable del derecho de uso del bien.

En este caso, tal y como señala la cuenta 299. "Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material", cuando existieran dificultades para la determinación del usufructo cedido podrá valorarse por el importe acumulado de las cuotas de amortización que correspondan al periodo de cesión.

Por tanto, el valor de este derecho adscrito se calcularía:

Cuota de amortización:  $50.000,00/5=10.000,00$  €

Importe acumulado durante el periodo de adscripción:  $10.000,00*2=20.000,00$  €.

1 de enero de n				
20.000,00	209	Otro inmovilizado intangible		
		a		
		Aportación de bienes y derechos	1011	20.000,00

## Ejemplo nº 2

El 1 de octubre del ejercicio n el Organismo Autónomo "B", dependiente del Ayuntamiento del municipio "Y", recibe en adscripción por un periodo de 5 años, diversos vehículos. En el momento de la adscripción, el valor razonable de los vehículos es de 50.000,00 €, siendo su vida económica de 5 años.

**SE PIDE** contabilizar la adscripción en los libros del Organismo Autónomo "B".

### Solución propuesta:

En este caso, el ente adscribiente sería el Ayuntamiento del municipio "Y", por lo que el Organismo Autónomo "B", ente dependiente, sería el beneficiario.

Antes de realizar la contabilización de este hecho hay que determinar el método de valoración del bien adscrito. En este caso, como la adscripción (cinco años) es la totalidad de la vida económica del bien (cinco años):

- los vehículos adscritos se reconocerán como 218. "Elementos de Transporte"
- el valor de los vehículos se entenderá el valor razonable del bien, siendo procedente a partir de este momento la amortización de los mismos.

1 de octubre de n				
50.000,00	218	Elementos de transporte		
		a		
		Aportación de bienes y derechos	1011	50.000,00

Al final del ejercicio se realizarán la amortización correspondiente:

Cuota de Amortización anual:  $50.000/5=10.000€/anual$

Cuota de Amortización ejercicio n =  $10.000€ / 12 \times 3 = 2.500€$

31 de diciembre de n				
2.500,00	6818	Amortización del inmovilizado intangible		
		a		
		Amortización Acumulada. Elm. De Transporte	2818	2.500,00

### **3) Patrimonio Generado: Subgrupo 12. "Resultados"**

El Patrimonio Generado engloba tanto los resultados originados en el ejercicio corriente, como los obtenidos en ejercicios anteriores.

Teniendo en cuenta el periodo en el que se originen esos resultados, este subgrupo se divide en las cuentas:

- 120. "Resultados de ejercicios anteriores"
- 129. "Resultado del ejercicio".

Ambas cuentas figurarán en el patrimonio neto del balance en el epígrafe II. "Patrimonio generado", con signo positivo o negativo según proceda.

En el ámbito del Patrimonio Generado, la principal diferencia del PGCPAL con la ICAL'04 es que no se contempla el subgrupo dedicado a las reservas. Esta cuenta recogía las revalorizaciones de elementos patrimoniales procedentes de la aplicación de una norma que así lo autorice y en los términos establecidos en la misma. Ahora, cuando la revalorización de determinados elementos se admita, se registrará con contrapartida en una cuenta de patrimonio neto (ajustes de valor).

#### **3.1) La cuenta 129. "Resultado del Ejercicio"**

En la cuenta 129. "Resultado del ejercicio", se recoge el resultado positivo o negativo del último ejercicio cerrado. El importe de esta cuantía se traspasará a la cuenta 120. "Resultados de ejercicios anteriores" cuando se proceda a la apertura del ejercicio siguiente.

Teniendo en cuenta la naturaleza de los entes objeto de estudio, entidades públicas, el resultado positivo/negativo tiene un significado diferente al de la empresa privada. En este caso, la interpretación de un resultado positivo sería el ahorro que se ha obtenido durante un ejercicio y que podrá ser consumido en ejercicios futuros. El resultado negativo, por el contrario, significa un desahorro, es decir, que en el presente se han consumido recursos que aportará la ciudadanía en ejercicios futuros.

### a) Movimientos contables de la cuenta 129. "Resultado del Ejercicio"

Para la determinación del resultado, la cuenta 129 se carga y se abona utilizando como contrapartida las cuentas de los grupos 6. "Compras y gastos por naturaleza", y 7. "Ventas e ingresos por naturaleza", por los saldos deudores o acreedores, respectivamente.

Los asientos contables a realizar son los siguientes:

Por los saldos deudores de las cuentas de los grupos 6 y 7:

	129	Resultado del ejercicio		
		a		
		Compras y gastos por naturaleza	6XX	
		Ventas e ingresos por naturaleza	7XX	

Por los saldos acreedores de las cuentas de los grupos 6 y 7:

	6XX 7XX	Compras y gastos por naturaleza Ventas e ingresos por naturaleza		
		a		
		Resultado del ejercicio	129	

Una vez realizados estos asientos, si el saldo de la cuenta 129 es acreedor, significa que la entidad a tenido en ese ejercicio económico un resultado positivo, por el contrario, si tiene un saldo deudor, el resultado en ese ejercicio habrá sido negativo.

El saldo obtenido, ya sea acreedor o deudor, se traspasa a la cuenta 120. "Resultados de ejercicios anteriores" en el ejercicio siguiente.

Si el saldo es positivo, saldo acreedor, se realizará la siguiente anotación:

	129	Resultado del ejercicio		
		a		
		Resultados de ejercicios anteriores	120	

En el caso de que fuera negativo, saldo deudor, el asiento a realizar será el contrario:

	120	Resultados de ejercicios anteriores		
		a		
		Resultado del ejercicio	129	

### 3.2) La cuenta 120. "Resultado de Ejercicios Anteriores"

La cuenta 120. "Resultados de ejercicios anteriores", recoge los resultados económico-patrimoniales generados en ejercicios anteriores, ya sean positivos o negativos, tal y como se ha indicado anteriormente.

Esta cuenta, a diferencia de la ICAL'04 donde su movimiento era su incorporación a la cuenta de patrimonio, en el nuevo PGCPAL tiene un tratamiento más diversificado.

El saldo de esta cuenta se puede ver alterado como consecuencia de:

- rectificaciones de errores detectados en el reconocimiento de ingresos económicos que dieron lugar a derechos reconocidos en ejercicios anteriores.
- rectificaciones de errores detectados en el reconocimiento gastos económicos que dieron lugar a obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores.
- reintegros de pagos de presupuestos cerrados
- cambios de criterios contables o errores de ejercicios anteriores

#### a) Rectificación de Derechos Reconocidos

La rectificación de Derechos Reconocidos se realizará cuando en ejercicios posteriores haya que corregir, por un error de importe significativo, el saldo de derechos reconocidos derivados de ingresos económicos imputados al Resultado Económico-Patrimonial del ejercicio en el que se originó dicho ingreso.

El importe a corregir se cargará la cuenta de deudores correspondiente 431. "Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados", con abono a la cuenta 120. Este asiento se realizará con signo positivo o negativo, en función de que la modificación sea al alza o a la baja.

(+/-)	431X	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados		
		a		
		Resultados de ejercicios anteriores	120	(+/-)

## b) Rectificación de Obligaciones Reconocidas

En el caso de que la rectificación del saldo entrante sea por las modificaciones de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores derivadas de gastos económicos de importe significativo que se imputaron a la cuenta del resultado económico patrimonial de dichos ejercicios, se cargará la cuenta 120 con abono a la cuenta 401. "Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados".

Este asiento se realizará con signo positivo o negativo, en función de que la modificación sea al alza o a la baja.

(+/-)	120	Resultados de ejercicios anteriores a Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados	401X	(+/-)
-------	-----	---	------	-------

### Ejemplo nº 3

A principios del mes de enero del ejercicio, el Ayuntamiento "A", encuentra un error en el saldo inicial de deudores por derechos reconocidos, en relación con las liquidaciones practicadas en n-1 por prestación de servicios. Al considerarse un error significativo, debe rectificar el saldo de la cuenta (10.500,00€) disminuyéndolo en 5.000,00 €. Asimismo, observa un error en la contabilización de una factura del suministro eléctrico (8.000,00€), que lleva a rectificar a la baja el saldo de acreedores por obligaciones reconocidas por importe de 1.500,00€.

**SE PIDE** contabilizar las anteriores operaciones, considerando que ambos errores presentan un importe significativo.

#### **Solución propuesta:**

En primer lugar, para entender la contabilización de estas rectificaciones, vamos a explicar la contabilización de la prestación de servicios y el gasto en suministros eléctricos que ha dado lugar a las diferentes rectificaciones.

En ambos casos se tratan de errores de importancia significativa de las cuentas 431 y 410 que afectan a las cuentas de Ingresos y Gastos económicos, es decir, no afectan a ningún elemento de balance de la entidad pública, sino que en el momento tanto de reconocimiento del derecho de cobro como de la obligación de pago, su contrapartida fueron cuentas de los grupos 7 y 6, respectivamente.

Esto quiere decir, en el ejercicio n-1 se hizo el siguiente asiento:

Ejercicio n-1				
15.000,00	4310	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados. Operaciones de gestión a Prestación de Servicios	705	15.000,00
6.000,00	628	Suministros a Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados. Operaciones de gestión	4010	6.000,00

Al final del ejercicio, tal y como se ha explicado anteriormente, las cuentas 7 y 6 se imputan a la cuenta de resultado económico patrimonial del ejercicio en cuestión (n-1).

Ejercicio n-1				
15.000,00	705	Prestación de Servicios a Resultado el ejercicio	129	15.000,00
8.000,00	129	Resultado el ejercicio a Suministros	628	8.000,00

Al hallar el Resultado Económico-patrimonial del ejercicio n-1, se obtendría un resultado positivo, ya que la cuenta 129 "Resultado del ejercicio" tendría un saldo acreedor de 2.500,00€ (10.500,00 – 8.000,00).

Al iniciar el nuevo ejercicio, el ejercicio n, el Ayuntamiento hizo el siguiente asiento:

Ejercicio n-1				
2.500,00	129	Resultado el ejercicio a Resultado de ejercicios anteriores	120	2.500,00

Posteriormente se da cuenta de un error en la contabilización de ambos hechos ocurridos en el ejercicio n-1, cuya importancia se considera significativa para la representación de su imagen fiel.

Teniendo en cuenta que dichos sucesos se imputan directamente a las cuentas del grupo 7 y 6 respectivamente, para corregir el error deberíamos utilizar las mismas cuentas, sin embargo, al tratarse de cuentas de Ingresos y Gastos económicos, si utilizamos las cuentas del grupo 7 y 6 para estas rectificaciones, su imputación sería al resultado del ejercicio del año n, puesto que a final del ejercicios las cuentas del grupo 7 y 6 se imputarían a la cuenta 129. Esto desvirtuaría la imagen fiel de ambos ejercicios económicos:



- el resultado económico patrimonial del ejercicio n-1 seguiría siendo positivo por importe de 2.500,00€ cuando realmente debería ser una pérdida por importe de 1.000,00€ teniendo en cuenta las correcciones
- El resultado económico patrimonial del ejercicio n, incluiría 3.500,00€ de pérdidas (1.500,00-5.000,00) que corresponderían al ejercicio anterior.

Por tanto, para evitar esta desvirtuación y mostrar la imagen fiel en cada uno de los ejercicios, habrá que imputar estas correcciones a la cuenta, dónde se encuentre el resultado del ejercicio del año n-1, que en este caso, según se ha explicado al inicio del ejemplo sería en la cuenta 120. "Resultado de ejercicios anteriores". De este modo en el momento de la rectificación se realizarán las siguientes anotaciones:

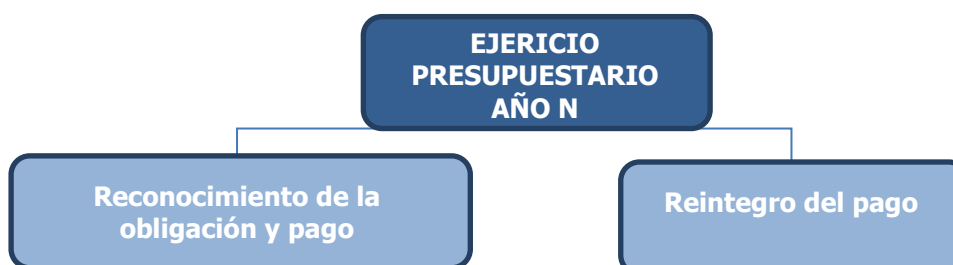
Enero de n				
-5.000,00	4310	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados. Operaciones de gestión		
		a		
		Resultados de ejercicios anteriores	120	-5.000,00
1.500,00	120	Resultados de ejercicios anteriores		
		a		
		Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados. Operaciones de gestión	4010	1.500,00

### Reintegros de Pagos de Presupuestos Cerrados

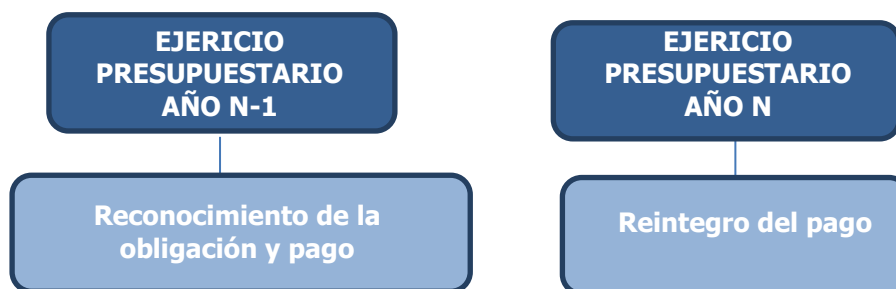
Otro de los motivos por los que la cuenta 120. "Resultados de ejercicios anteriores" puede verse afectada es como consecuencia de los reintegros de pagos de presupuestos cerrados.

Por lo que respecta a los reintegros de pagos hemos de diferenciar dos tipos:

- los reintegros de pagos de presupuesto corriente: aquellos en los que el reconocimiento de la obligación, el pago y el reintegro se producen en el mismo ejercicio presupuestario



- los reintegros de pagos de presupuestos cerrados: aquellos cuyo cobro o derecho de cobro nacen en un ejercicio posterior a aquel en que se reconoció la obligación, se considerarán siempre como un recurso más de la entidad y se imputarán al Presupuesto de ingresos del ejercicio en que se efectúe el correspondiente reconocimiento del derecho.



En este segundo caso, es decir, cuando tenga lugar un reintegro de pagos de presupuestos cerrados derivados de gastos económicos que sean de importe significativo y tenga su origen en errores en el reconocimiento de los gastos se realizará la siguiente anotación:

	430X	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos corriente		
		a		
		Resultados de ejercicios anteriores	120	

Por otro lado, cuando tenga lugar el acuerdo de devolución de ingresos presupuestarios de ejercicios anteriores que sean consecuencia de errores en las liquidaciones practicadas de ingresos económicos de importe significativo, se efectuará la siguiente anotación:

	120	Resultados de ejercicios anteriores		
		a		
		Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones	418	

En consecuencia, las rectificaciones derivadas de errores en el reconocimiento de los ingresos y gastos económicos de importe significativo afectarán a la cuenta 120. "Resultados de ejercicios anteriores".

Así como, en los casos en los que se lleve a cabo la anulación de derechos de presupuestos cerrados, por anulación de liquidaciones que fueron reconocidos como

consecuencia de errores en la realización de las mismas y tuvieron su origen en ingresos económicos, siendo el importe significativo, se procederá a realizar la siguiente anotación.

	120	Resultados de ejercicios anteriores a Derechos anulados de presupuestos cerrados. Por anulación de liquidaciones	4340X	
--	-----	---	-------	--

### **c) Cambios de criterios contables o errores de ejercicios anteriores**

Al margen de lo anterior, tal y como se establece en la norma de reconocimiento y valoración 21ª “Cambios en criterios y estimaciones contables y errores”, la cuenta 120 recogerá los ajustes en el patrimonio neto de la entidad derivados de cambios de criterios contables o errores de ejercicios anteriores.

Los cambios en criterios contables pueden obedecer, bien a una decisión voluntaria, debidamente justificada, que implique la obtención de una mejor información, o bien a la imposición de una norma.

En el primer caso, se considerará que el cambio debe ser aplicado retroactivamente desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. Debe incluirse como un ajuste por cambios de criterio en el patrimonio neto el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas al inicio del ejercicio que sean consecuencia de un cambio de criterio.

Un cambio de criterio contable por la adopción de una norma que regule el tratamiento de una transacción o hecho debe ser tratado de acuerdo con las disposiciones transitorias que se establezcan en la propia norma, en el supuesto de que no especificará un tratamiento alternativo será el mismo que el establecido para los cambios voluntarios.

Por lo que respecta a los errores que tengan importancia relativa se corregirán aplicando las mismas reglas que las comentadas anteriormente para los cambios voluntarios de criterios contables.

### Ejemplo nº 4

El Ayuntamiento "B" adquirió en el 1 de enero del ejercicio n-2 un elemento de transporte por valor de 15.000,00€. Se estimó que la vida útil del mismo serían 10 años. A comienzo del año n el Ayuntamiento "B" detecta el error cometido ya que la vida útil es de 5 años.

**SE PIDE** contabilizar la subsanación del error en el año n.

#### Solución propuesta:

La Entidad Pública "B" ha practicado la oportuna amortización durante los dos años.

Cuando detecta el error en el ejercicio n sería necesario corregir el error en la amortización de los ejercicios n-2 y n-1 haciendo el correspondiente ajuste tal y como se muestra en la siguiente tabla:

Cuota de Amortización Contabilizada en los años n-2 y n-1 =  $15.000/10 = 1.500,00€$

Cuota amortización Correcta:  $15.000/5 = 3.000,00 €$

EJERCICIOS	n-2	n-1	n	n+1	n+2	n+3	n+4	n+5	n+6	n+7
Amortización	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500
Amortización correcta	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000					
Ajuste	1.500	1.500								

La Amortización Acumulada a principios del año n asciende a 3.000,00€, sin embargo, como la vida útil del bien realmente es de 5 años, la amortización acumulada debería haber sido de 6.000,00€. Por tanto, a principios del año n, se procederá a corregir el error y posteriormente se registrará la amortización correcta haciendo el siguiente asiento contable:

Enero de n				
3.000,00	120	Resultados de ejercicios anteriores		
		a		
		Amortización acumulada de elementos de transporte	2818	3.000,00

Gracias a esta corrección, la vida útil del bien a principios del ejercicio n, ya sería la correcta. Al final del ejercicio n se procederá a realizar la amortización teniendo en cuenta la verdadera vida útil de inmovilizado.

## **RESUMEN**

En esta unidad didáctica hemos estudiado dos de los componentes del patrimonio:

- el Patrimonio contenido en las cuentas del subgrupo 10. "Patrimonio"
- y el Patrimonio Generado, en las cuentas del subgrupo 12. "Resultado".

En concreto hemos analizado distintas partidas que lo componen y los principales motivos de cargo y abono recogidos en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local (PGCPAL).