

UNIDAD DIDÁCTICA

4

CASOS PRÁCTICOS

VICENTE J. CALVO DEL CASTILLO

CARLOS RODRÍGUEZ SÁNCHEZ

SUPUESTO 1. BALANCE, CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL Y ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

1.- ENUNCIADO.

Partiremos del siguiente Balance de situación de sumas y saldos a 31-12 del año X previo a las operaciones de regularización de ingresos y gastos registrados en las cuentas de los grupos 6 a 9:

CUENTAS		SUMAS		SALDOS	
		DEBE	HABER	DEUDOR	ACREEDOR
000	Presupuesto ejercicio corriente.	33.000,00	33.000,00		
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales.	30.000,00	30.000,00		
0024	Incorporaciones de remanentes de crédito.	3.000,00	3.000,00		
0030	Créditos disponibles.	32.500,00	33.000,00		500,00
0031	Créditos retenidos para gastar.	31.000,00	31.000,00		0,00
0034	Créditos no disponibles.	0,00	500,00		500,00
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados.	31.820,00	32.000,00		180,00
005	Presupuesto de gastos: gastos comprometidos.	0,00	31.820,00		31.820,00
006	Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales.	30.000,00	30.000,00		
007	Presupuesto de ingresos: modificación de previsiones.	3.000,00	3.000,00		
008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas.	33.000,00	0,00	33.000,00	
100	Patrimonio.	0,00	194.431,66		194.431,66
120	Resultados de ejercicios anteriores.	188,43	0,00	188,43	
129	Resultado del ejercicio				
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.	0,00	1.200,00		1.200,00
133	Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta.	0,57	0,00	0,57	
136	Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero.	0,00	400,00		400,00
142	Provisión a largo plazo para responsabilidades.	0,00	3.400,00		3.400,00
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito.	3.000,00	20.000,00		17.000,00
180	Fianzas recibidas a largo plazo.	1.000,00	3.400,00		2.400,00
210	Terrenos y bienes naturales.	100.000,00	0,00	100.000,00	
211	Construcciones.	300.000,00	0,00	300.000,00	
214	Maquinaria y utillaje	1.500,00	0,00	1.500,00	
215	Instalaciones técnicas y otras instalaciones.	4.400,00	2.389,47	2.010,53	
2611	Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta	199,00	199,00		
2811	Amortización acumulada del inmovilizado material. Construcciones.	0,00	200.000,00		200.000,00
2814	Amortización acumulada de maquinaria y utillaje	0,00	600,00		600,00
2815	Amortización acumulada de instalaciones técnicas y otras instalaciones.	100,00	310,53		210,53
2915	Deterioro de valor de instalaciones técnicas y otras	0,00	50,00		50,00

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

Cuentas		Sumas		SalDOS	
		DEBE	HABER	DEUDOR	ACREEDOR
	instalaciones.				
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.	26.220,00	26.820,00		600,00
413	Acreedores por operaciones devengadas.	6.500,00	12.000,00		5.500,00
418	Acreedores por devolución de ingresos indebidos	500,00	500,00		
419	Otros acreedores no presupuestarios.	1.000,00	3.000,00		2.000,00
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.	30.935,00	28.875,00	2.060,00	
4311	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados. Otras cuentas a cobrar	3.000,00	0,00	3.000,00	
4330	Por anulación de liquidaciones.	0,00	700,00		700,00
4332	Por aplazamiento y fraccionamiento.	0,00	1.000,00		1.000,00
4339	Por devolución de ingresos.	0,00	500,00		500,00
4340	Derechos anulados de presupuestos cerrados. Por anulación de liquidaciones	0,00	100,00		100,00
4381	Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por insolvencias y otras causas	0,00	200,00		200,00
4390	Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por cobro en especie	0,00	50,00		50,00
4391	Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por insolvencias	0,00	80,00		80,00
4392	Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por prescripción	0,00	120,00		120,00
437	Devolución de ingresos.	500,00	0,00	500,00	
443	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento	1.000,00	0,00	1.000,00	
449	Otros deudores no presupuestarios.	1.500,00	500,00	1.000,00	
453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar.	3.000,00	3.500,00		500,00
4751	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.	0,00	5.000,00		5.000,00
4760	Organismos de Previsión Social, acreedores.	0,00	1.000,00		1.000,00
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	2.500,00	5.500,00		3.000,00
521	Deudas por Operaciones de Tesorería.	0,00	10.000,00		10.000,00
5411	Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta.	199,00	0,00	199,00	
542	Créditos a corto plazo	70,00	10,00	60,00	
554	Cobros pendientes de aplicación.	0,00	3.000,00		3.000,00
555	Pagos pendientes de aplicación.	2.000,00	0,00	2.000,00	
560	Fianzas recibidas a corto plazo.	500,00	1.000,00		500,00
565	Fianzas constituidas a corto plazo.	300,00	0,00	300,00	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.	42.500,00	36.500,00	6.000,00	
622	Reparaciones y conservación.	4.000,00	0,00	4.000,00	
629	Comunicaciones y otros servicios.	6.000,00	0,00	6.000,00	
640	Sueldos y salarios.	1.000,00	0,00	1.000,00	
642	Cotizaciones sociales a cargo del empleador.	3.000,00	0,00	3.000,00	
6511	Subvenciones. Al resto de entidades	3.300,00	0,00	3.300,00	
6625	Intereses de deudas con entidades de crédito.	2.000,00	0,00	2.000,00	
667	Pérdidas de créditos incobrables	400,00	0,00	400,00	

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

Cuentas		Sumas		SalDOS	
		DEBE	HABER	DEUDOR	ACREEDOR
6811	Amortización de construcciones.	40.000,00	0,00	40.000,00	
6814	Amortización de maquinaria y utillaje	300,00	0,00	300,00	
6815	Amortización de instalaciones técnicas y otras instalaciones	100,00	0,00	100,00	
6915	Pérdidas por deterioro de instalaciones técnicas y otras instalaciones.	50,00	0,00	50,00	
724	Impuesto sobre bienes inmuebles.	500,00	4.000,00		3.500,00
725	Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.	200,00	2.000,00		1.800,00
726	Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.	0,00	500,00		500,00
733	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.	0,00	800,00		800,00
740	Tasas por prestación de servicios o realización de actividades.	0,00	900,00		900,00
750	Transferencias	500,00	15.000,00		14.500,00
751	Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio	0,00	3.000,00		3.000,00
7530	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputada al resultado del ejercicio.	0,00	300,00		300,00
761	Ingresos de valores representativos de deuda	0,00	11,66		11,66
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material.	0,00	225,00		225,00
776	Ingresos por arrendamientos	0,00	88,34		88,34
820	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable.	189,47	0,00	189,47	
821	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones	10,53	0,00	10,53	
823	Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero.	200,00	0,00	200,00	
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.	300,00	0,00	300,00	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.	0,00	1,34		1,34
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.	0,00	1.500,00		1.500,00
TOTAL		821.982,00	821.982,00	513.668,53	513.668,53

Información sobre otras operaciones realizadas:

I.- Activos financieros disponibles para la venta: El 1 de enero del año X-1 se adquirieron 10 bonos a un precio unitario de 19 u.m. Los costes de transacción totales ascendieron a 5 u.m. El valor de reembolso, a los tres años, es de 20 u.m. por título, devengándose un interés anual pospagable del 5%. La cotización, el 31/12/X-1 y el 31/12/X (año corriente), fue de 19,6 u.m. y 19,9 u.m. por título, respectivamente.

II.- Subvenciones de capital recibidas: El 1 de enero del año X-1 se obtiene una subvención de 1.500 u.m. para la adquisición de una máquina. Esta adquisición se realiza el 1/1/X-1 pagándose por transferencia bancaria 1.500 u.m. La vida útil de la máquina es de 5 años y no tiene valor residual. El 31/12/X se obtiene otra subvención por el mismo importe y finalidad, aunque la nueva máquina no se adquiere hasta el 1/1/X+1.

III.- Método de revalorización: El 1 de enero del año X-1 se obtiene adquieren dos instalaciones técnicas por

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

2.000 u.m. cada una de ellas, pagándose por transferencia bancaria. La vida útil de las mismas es de 20 años y no tienen valor residual. Se opta por aplicar el método de revalorización. El valor razonable de cada instalación el 31/12/X-1 y 31/12/X es de 2.100 y 1.750, respectivamente. El 1/1/X se vende una de las instalaciones por 2.125 u.m.

Información sobre el presupuesto y su ejecución:

El presupuesto aprobado inicialmente presentaba las siguientes previsiones de gastos:

GASTOS Aplicación presupuestaria	DESCRIPCIÓN	Créditos iniciales
XXX.1XX (art.10 al 15)	Sueldos y salarios	1100
XXX.160	Cuotas sociales	3200
XXX.21X	Reparaciones, mantenimiento y conservación	8560
XXX.222	Comunicaciones	6300
011.310	Intereses de préstamos y otras operaciones financieras en euros.	2000
XXX.4XX	Transferencias corrientes	3300
XXX.622	Edificios y otras construcciones	2000
XXX.7XX	Transferencias de capital	1000
920.830	Concesión de préstamos fuera del sector público a corto plazo	40
011.913	Amortización de préstamos a largo plazo de entes de fuera del sector público.	2500
	TOTAL	30000

La ejecución de las partidas ha sido la siguiente:

XXX.1XX. Los pagos realizados han ascendido a 1.000 u.m, no quedando saldos en las fases anteriores.

XXX.160. Los pagos realizados han ascendido a 3.000 u.m., quedando también los saldos de las fases anteriores a cero.

XXX.212. Se adjudicaron expedientes de gasto por importe de 8.000 u.m., reconociéndose 4.000 u.m., de las que quedaron pendientes de pago 100 u.m.

XXX.222. Se adjudicaron contratos por importe de 6.000 u.m., reconociéndose obligaciones por el total y pagando 5.700 u.m.

011.310. Los créditos presupuestarios se pagaron en su integridad.

XXX.4XX. Se adjudicaron y reconocieron transferencias corrientes por el importe de los créditos, pagándose 3.100 u.m.

XXX.622. El Ayuntamiento gestiona el proyecto de gasto con financiación afectada identificado con el código N-1/0001. Los datos son los siguientes: Se trata de una inversión de obra nueva consistente en la construcción de un pabellón deportivo, gasto de carácter plurianual, para el que se consignaron 5.000 unidades monetarias el

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

año anterior y 2.000 u.m. este año, en la única partida para inversiones que se recoge en el presupuesto (XXX.622). El año pasado se aprobaron certificaciones de obra por importe de 2.000 u.m., que se imputaron al presupuesto cerrado. El remanente de crédito se incorpora este año. La inversión se financia con una subvención de la Diputación por importe de 1.500 u.m. que se ingresan este año, y con un préstamo por importe de 4.000 u.m., el cual fue ingresado el año pasado por importe de 3.000 u.m. y las restantes 1.000 u.m. se ingresan este año este año este año. El resto lo financia el Ayuntamiento con sus recursos propios. Este año se ejecuta la obra en su totalidad, no habiendo economías ni excesos de liquidación, y se pagan todas las certificaciones de obra.

XXX.7XX. Se firmaron los convenios de transferencias por el importe de los créditos. Sin embargo, no se tramitó ninguna justificación.

920.830. Se concedieron y abonaron préstamos al persona por el 50 por cientos de los créditos consignados.

011.913. Se amortizó la deuda por el total de las previsiones, cargando en cuenta dicho importe las entidades financieras prestamistas.

El presupuesto aprobado presentaba las siguientes previsiones iniciales de ingresos:

Aplicación presupues- taria	DESCRIPCIÓN	Previsiones iniciales
113	Impuesto sobre bienes inmuebles	5000
115	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.	2200
116	Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.	400
290	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.	1000
31X	Tasas por la prestación de servicios públicos de carácter social y preferente.	890
420.00	Participación en los tributos del Estado	14900
450.80	Otras subvenciones corrientes de la Administración General de la Comunidad Autónoma.	3000
541	Arrendamientos de fincas urbanas	88
500	Intereses de títulos valores. Del Estado.	12
619	Enajenación de inversiones reales. De otras inversiones reales.	0
761	Transferencias de capital. De Diputaciones, Consejos o Cabildos.	1500
831	Reintegros de préstamos de fuera del sector público a corto plazo.	10
87010	Remanente de tesorería para gastos con financiación afectada	0
913	Préstamos recibidos a largo plazo de entes de fuera del sector público.	1000
	TOTAL	30000

La ejecución de los conceptos de ingresos ha sido la siguiente

113. Se ha aprobado el padrón del IBI por importe de 4.000 u.m. Se han aprobado expedientes de anulación de liquidaciones por importe de 1.500 u.m. La recaudación neta ha ascendido a 2.400 u.m.

115. El padrón y las autoliquidaciones del IVTM ha ascendido a 2.000 u.m. Se han aprobado expedientes de anulación de liquidaciones por importe de 200 u.m. La recaudación neta ha supuesto 1.750 u.m.

116. Las autoliquidaciones en concepto del IIVTNU arrojan la cifra de 500 u.m.

290. Las liquidaciones notificadas en concepto del ICIO suman 800 u.m., de las que han quedado pendiente de cobro 10 u.m.

31X. Se han girado tasas por importe de 900 u.m., cancelándose 200 y cobrando el resto.

420.00. Los derechos reconocidos e ingresados en concepto de PTE han ascendido a 15.000 u.m., siendo las devoluciones por compensación de las liquidaciones negativas de los años 2008 y 2009 de 500 u.m.

450.80 Las subvenciones de la Comunidad Autónoma se han ingresado por el importe previsto.

541. Los ingresos por arrendamientos han supuesto 88,34 u.m.

619. A pesar de la crisis inmobiliaria, se han podido enajenar unos terrenos por importe de 2.125 u.m., cobrándose al contado.

761. Transferencias de capital. La información se contiene en la ejecución de la partida XXX.622.

831. Se han descontado en la nómina de los trabajadores 10 u.m. en concepto de reintegro de los préstamos concedidos.

870.00 y 870.10. Remanente de tesorería. La ejecución de este concepto debe deducirse de la información de la ejecución de la partida XXX.622.

913. Préstamos recibidos. La información se contiene en la ejecución de la partida XXX.622.

Otra información adicional:

Considere los siguientes saldos iniciales: Cuenta 170: 19.000 u.m. acreedor. Cuenta 211: 295.000 u.m. Cuenta 542: 50 u.m.

El remanente líquido de tesorería para gastos generales del año anterior (X-1) ascendió a 1.400 u.m.

SE PIDE: Elaborar el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto y el resultado presupuestario.

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

2.- SOLUCIÓN.

2.1.- Balance

NOTA AL BALANCE: Dado que no se dispone de toda la información necesaria para elaborar el balance de situación inicial (columnas del ejercicio X-1 del balance), solo reflejan los saldos de las cuentas del epígrafe A. Patrimonio del Pasivo. Estos saldos son, además de las cuentas (100) patrimonio y (129) Resultado del ejercicio, los correspondientes a las cuentas resultantes de las operaciones que afectan al patrimonio neto (Activos disponibles para la venta, Subvenciones y Método de revalorización).

Nº CUENTA	ACTIVO	N M	X	X-1	Nº CUENTA	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	N M	X	X-1
	A) Activo no corriente		202.650,00			A) Patrimonio neto		162.119,00	195.842,66
					100	I. Patrimonio		194.431,66	194.431,66
	I. Inmovilizado intangible		0,00			II. Patrimonio generado		-34.713,43	-188,43
	1. Inversión en investigación y desarrollo				120	1. Resultados de ejercicios anteriores		-188,43	
	2. Propiedad industrial e intelectual				129	2. Resultado del ejercicio		-34.525,00	-188,43
	3. Aplicaciones informáticas					III. Ajustes por cambios de valor		0,77	399,43
	4. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos				136	1. Inmovilizado no financiero			400,00
	5. Otro inmovilizado intangible				133	2. Activos financieros disponibles para la venta		0,77	-0,57
	II. Inmovilizado material		202.650,00		134	3. Operaciones de cobertura			
210	1. Terrenos		100.000,00		130	IV. Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados		2.400,00	1.200,00
211, (2811)	2. Construcciones		100.000,00			B) Pasivo no corriente		22.800,00	
	3. Infraestructuras				14	I. Provisiones a largo plazo		3.400,00	
	4. Bienes del patrimonio histórico					II. Deudas a largo plazo		19.400,00	
214, 215, (2814), (2815), (2915)	5. Otro inmovilizado material		2.650,00			1. Obligaciones y otros valores negociables			
	6. Inmovilizado material en curso y anticipos				170	2. Deudas con entidades de crédito		17.000,00	
	III. Inversiones inmobiliarias		0,00		176	3. Derivados financieros			
	1. Terrenos				180	4. Otras deudas		2.400,00	
	2. Construcciones					III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo		0,00	
	3. Inversiones inmobiliarias en curso y anticipos					IV. Acreedores y otras cuentas a pagar a largo plazo		0,00	
	IV. Patrimonio público del suelo		0,00			V. Ajustes por periodificación a largo plazo			
	1. Terrenos					C) Pasivo corriente		31.150,00	
	2. Construcciones					I. Provisiones a corto plazo			
	3. En construcción y anticipos					II. Deudas a corto plazo		19.050,00	
	4. Otro patrimonio público del suelo					1. Obligaciones y otros valores negociables			
	V. Inversiones financieras a largo plazo en actividades del grupo, multigrupo y asociadas		0,00		520	2. Deudas con entidades de crédito		13.000,00	
	1. Inversiones financieras en patrimonio de entidades de derecho público					3. Derivados financieros			

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

Nº CUENTA	ACTIVO	N M	X	X-1	Nº CUENTA	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	N M	X	X-1
	2. Inversiones financieras en patrimonio de sociedades				413, 560	4. Otras deudas		6.000,00	
	3. Inversiones financieras en patrimonio de otras entidades					III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo			
	4. Créditos y valores representativos de la deuda					IV. Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo		12.100,00	
	5. Otras Inversiones financieras				4000	1. Acreedores por operaciones de gestión		600,00	
	VI. Inversiones financieras a largo plazo		0,00		419, 554	2. Otras cuentas a pagar		5.000,00	
	1. Inversiones financieras en patrimonio				47	3. Administraciones públicas		6.000,00	
	2. Créditos y valores representativos de deuda				45	4. Acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos		500,00	
	3. Derivados financieros					V. Ajustes por periodificación a corto plazo		0,00	
	4. Otras inversiones financieras								
	VII. Deudores y otras cuentas a cobrar a largo plazo								
	B) Activo corriente		13.369,00						
	I. Activos en estado de venta								
	II. Existencias		0,00						
	1. Activos construidos o adquiridos para otras entidades								
	2. Mercaderías y productos terminados								
	3. Aprovisionamientos y otros								
	III. Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo		6.810,00						
430, 4310, 4430 4311, 4431, 449,555	1. Deudores por operaciones de gestión		3.810,00						
	2. Otras cuentas a cobrar		3.000,00						
	3. Administraciones públicas								
	4. Deudores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos								
	IV. Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas		0,00						
	1. Inversiones financieras en patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas								
	2. Créditos y valores representativos de deuda								
	3. Otras inversiones								
	V. Inversiones financieras a corto plazo		559,00						
541, 542	1. Inversiones financieras en patrimonio								
	2. Créditos y valores representativos de deuda		259,00						
	3. Derivados financieros								
565	4. Otras inversiones financieras		300,00						
	VI. Ajustes por periodificación								
	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes		6.000,00						
	1. Otros activos líquidos equivalentes								
571	2. Tesorería		6.000,00						
	TOTAL ACTIVO (A+B)		216.019,00			TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)		216.019,00	

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

2.2.- Cuenta de resultado económico patrimonial:

NOTA A LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL: Dado que no se dispone de toda la información necesaria para elaborar la cuenta del resultado económico patrimonial (columnas del ejercicio X-1), solo reflejan los saldos de las cuentas resultantes de las operaciones que afectan al patrimonio neto (Activos disponibles para la venta, Subvenciones y Método de revalorización).

No CUENTA		NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
	1. Ingresos tributarios y urbanísticos		7.500,00	
72, 73	a) Impuestos		6.600,00	
740	b) Tasas		900,00	
	c) Contribuciones especiales			
	d) Ingresos urbanísticos			
	2. Transferencias y subvenciones recibidas		17.800,00	
	a) Del ejercicio		17.500,00	
751	a.1) Subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio		3.000,00	
750	a.2) Transferencias		14.500,00	
	a.3) Subvenciones recibidas para cancelación de pasivos que no supongan financiación específica de un elemento patrimonial			
7530	b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero		300,00	300,00
	c) Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras			
	3. Ventas y prestaciones de servicios		0,00	
	a) Ventas			
	b) Prestación de servicios			
	c) Imputación de ingresos por activos constituidos o adquiridos para otras entidades			
	4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor			
	5. Trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado			
776	6. Otros ingresos de gestión ordinaria		88,34	
	7. Excesos de provisiones			
	A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7)		25.388,34	
	8. Gastos de personal		-4.000,00	
(640)	a) Sueldos, salarios y asimilados		-1.000,00	
(642)	b) Cargas sociales		-3.000,00	
(65x)	9. Transferencias y subvenciones concedidas		-3.300,00	
	10. Aprovisionamientos		0,00	
	a) Consumo de mercaderías y otros aprovisionamientos			
	b) Deterioro de valor de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos			
	11. Otros gastos de gestión ordinaria		-10.000,00	
(62x)	a) Suministros y servicios exteriores		-10.000,00	
	b) Tributos			
	c) Otros			
(68x)	12. Amortización del inmovilizado		-40.400,00	-500,00
	B) TOTAL GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (8+9+10+11+12)		-57.700,00	
	I. Resultado (ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria (A+B)		-32.311,66	

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

No CUESTA		NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
	13. Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta		175,00	
(691)	a) Deterioro de valor		-50,00	
771	b) Bajas y enajenaciones		225,00	
	c) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero			
	14. Otras partidas no ordinarias		0,00	
	a) Ingresos			
	b) Gastos			
	II. Resultado de las operaciones no financieras (1+13+14)		-32.136,66	
	15. Ingresos financieros		11,66	
	a) De participaciones en instrumentos de patrimonio		0,00	
	a.1) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas			
	a.2) En otras entidades			
	b) De valores representativos de deuda, de créditos y de otras inversiones financieras		11,66	11,57
	b.1) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas			
761	b.2) Otros		11,66	
	16. Gastos financieros		-2.000,00	
	a) Por causas con entidades del grupo, multigrupo y asociados			
(662)	b) Otros		-2.000,00	
	17. Gastos financieros imputados al activo			
	18. Variación del valor razonable en activos y pasivos financieros		0,00	
	a) Derivados financieros			
	b) Otros activos y pasivos a valor razonable con imputación en resultados			
	c) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta			
	19. Diferencias de cambio			
	20. Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos y pasivos financieros		-400,00	
	a) De entidades del grupo, multigrupo y asociadas			
(6671)	b) Otros		-400,00	
	21. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras			
	III. Resultado de las operaciones financieras (15+16+17+18+19+20+21)		-2.388,34	11,57
	IV. Resultado (ahorro o desahorro) neto del ejercicio (II + III)		-34.525,00	-188,43
	+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior			
	Resultado del ejercicio anterior ajustado (IV + Ajustes)		-34.525,00	-188,43

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

2.3.- Estado de liquidación del presupuesto: estado de gastos, estado de ingresos y resultado presupuestario.

2.3.1.- LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS

Aplicación presupuestaria	DESCRIPCIÓN	Créditos iniciales (1)	Modificaciones (2)	Definitivos (3=1+2)	Comprometidos (4)	Obligaciones (5)	Pagos (6)	Obligaciones pendientes de pago (7=5-6)	Remanentes de crédito (8=3-5)
XXX.1XX (art.10 al 15)	Sueldos y salarios	1100	0	1100	1000	1.000	1000	0	100
XXX.160	Cuotas sociales	3200	0	3200	3000	3.000	3000	0	200
XXX.21X	Reparaciones, mantenimiento y conservación	8560	0	8560	8000	4.000	3900	100	4560
XXX.222	Comunicaciones	6300	0	6300	6000	6.000	5700	300	300
011.310	Intereses de préstamos y otras operaciones financieras en euros.	2000	0	2000	2000	2.000	2000	0	0
XXX.4XX	Transferencias corrientes	3300	0	3300	3300	3.300	3100	200	0
XXX.622	Edificios y otras construcciones	2000	3000	5000	5000	5.000	5000	0	0
XXX.7XX	Transferencias de capital	1000	0	1000	1000	0	0	0	1000
920.830	Concesión de préstamos fuera del sector público a corto plazo	40	0	40	20	20	20	0	20
011.913	Amortización de préstamos a largo plazo de antes de fuera del sector público.	2500	0	2500	2500	2.500	2500	0	0
	TOTAL	30000	3000	33000	31820	26.820	26220	600	6180

2.3.2.- LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

Aplicación presupuestaria	DESCRIPCIÓN	Previsiones iniciales (1)	Modificaciones (2)	Definitivos (3=1+2)	Derechos reconocidos (4)	Derechos anulados (5)	Derechos cancelados (6)	Derechos reconocidos netos (7=4-5-6)	Recaudación neta (8)	Derechos pendientes de cobro (9=7-8)	Exceso/de fecto de previsión (10=7-3)
113	Impuesto sobre bienes inmuebles	5000	0	5000	4000	1500		2500	2400	100	-2500
115	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.	2200	0	2200	2000	200		1800	1750	50	-400
116	Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.	400	0	400	500			500	500	0	100
290	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.	1000	0	1000	800			800	790	10	-200
31X	Tasas por la prestación de servicios públicos de carácter social y preferente.	890	0	890	900		200	700	700	0	-190
420.00	Participación en los tributos del Estado	14900	0	14900	15000	500		14500	14500	0	-400
450.80	Otras subvenciones corrientes de la Administración General de la Comunidad Autónoma.	3000	0	3000	3000			3000	3000	0	0

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

Aplicación presupuestaria	DESCRIPCIÓN	Previsiones iniciales (1)	Modificaciones (2)	Definitivas (3=1+2)	Derechos reconocidos (4)	Derechos anulados (5)	Derechos cancelados (6)	Derechos reconocidos netos (7=4-5-6)	Recaudación neta (8)	Derechos pendientes de cobro (9=7-8)	Exceso/de fecto de previsión (10=7-3)
541	Arrendamientos de fincas urbanas	88	0	88	88,34			88,34	88,34	0	0,34
500	Intereses de títulos valores. Del Estado.	12	0	12	11,66			11,66	11,66	0	-0,34
619	Enajenación de inversiones reales. De otras inversiones reales.	0	0	0	2125			2125	2125	0	2125
761	Transferencias de capital. De Diputaciones, Consejos o Cabildos.	1500	0	1500	1500	0	0	1500	1500	0	0
831	Reintegros de préstamos de fuera del sector público a corto plazo.	10	0	10	10	0	0	10	10	0	0
87000	Remanente de tesorería para gastos generales	0	1142,86	1142,86	0	0	0	0	0	0	-1142,86
87010	Remanente de tesorería para gastos con financiación afectada	0	1857,14	1857,14	0	0	0	0	0	0	-1857,14
913	Préstamos recibidos a largo plazo de entes de fuera del sector público.	1000	0	1000	1000	0	0	1000	1000	0	0
	TOTAL	30000	3000	33000	30935	2200	200	28535	28375	160	-4465

2.3.3. RESULTADO PRESUPUESTARIO.

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	AJUSTES	RESULTADO PRESUPUESTARIO
a) Operaciones corrientes	23.900,00	19.300,00		4.600,00
b) Operaciones de capital	3.625,00	5.000,00		-1.375,00
1. TOTAL OPERACIONES NO FINANCIERAS (a+b)	27.525,00	24.300,00		3.225,00
a) Activos financieros	10,00	20,00		-10,00
b) Pasivos financieros	1.000,00	2.500,00		-1.500,00
2. TOTAL OPERACIONES FINANCIERAS (c+d)	1.010,00	2.520,00		-1.510,00
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I=1+2)	28.535,00	26.820,00		1.715,00
AJUSTES:				
3. Créditos gastados financiados con remanente líquido de tesorería para gastos generales			1.142,86	
4. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio			1.857,14	
5. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio			428,57	
II. TOTAL AJUSTES (II = 3+4-5)			2.571,43	
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I+II)				4.286,43

3.- COMENTARIOS

Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad de conformidad con el Plan General de Contabilidad Pública Local (PGCPL), aprobado por la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre.

La tercera parte del PGCPL, dedica el punto 1 a las normas de valoración de las cuentas anuales y el punto 2 a

los modelos. Sin perjuicio de la regulación detallada que se contiene en los apartados mencionados, a continuación se ofrece una explicación práctica del proceso y contenido de las Cuentas Anuales.

La correspondencia de las cuentas anuales con el cuadro de cuentas, a salvo de las reglas particulares establecidas en las definiciones y relaciones contables de la parte quinta del PGCPL, es la siguiente:

Cuadro de cuentas	Cuentas Anuales
GRUPO 1. FINANCIACIÓN BÁSICA	BALANCE
GRUPO 2 ACTIVO NO CORRIENTE	
GRUPO 3 EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA	
GRUPO 4. ACREEDORES Y DEUDORES	
GRUPO 5. CUENTAS FINANCIERAS	
GRUPO 6. COMPRAS Y GASTOS POR NATURALEZA	CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL
GRUPO 7. VENTAS E INGRESOS POR NATURALEZA	
GRUPO 8. GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO	ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO
GRUPO 9. INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO	
GRUPO 0. CUENTAS DE CONTROL PRESUPUESTARIO	

A.- EL BALANCE DE SITUACIÓN.

En este caso práctico partimos de un Balance de comprobación de sumas y saldos a 31 de diciembre, en el cual se muestran los mencionados importes de las cuentas antes de los asientos de regularización y cierre.

Los asientos de regularización saldan las cuentas de los grupos 6 (compras y gastos por naturaleza) y 7 (ventas e ingresos por naturaleza) con la cuenta 129 resultado del ejercicio, y las cuentas de los grupos 8 (gastos imputados al patrimonio neto) y 9 (ingresos imputados a patrimonio neto) con las cuentas del subgrupo 13 Subvenciones y ajustes por cambios de valor. Por su parte, los asientos de cierre del presupuesto de gastos y de ingresos saldan las cuentas del grupo 0 cuentas de control presupuestario.

De esta forma, sólo quedan con saldo las cuentas (denominadas “de balance”) de los grupos 1 Financiación básica, grupo 2 Activo no corriente, grupo 3 Existencias y otros activos en estado de venta, grupo 4 Acreedores y deudores y grupo 5 Cuentas financieras. Los saldos de esas cuentas se agrupan en los apartados correspondientes del modelo de Cuenta de Balance. Debe tenerse muy en cuenta que determinadas cuentas acreedoras figurarán en el activo minorando otras cuentas. Por ejemplo, las cuentas del subgrupo 28 Amortización acumulada y del 29 Deterioro del valor minoran las cuentas de activo a las que dotan.

Los asientos de regularización responden al siguiente esquema:

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

DEBE	CUENTAS		x		CUENTAS	HABER
	Cuentas del grupo 7	7xx	a	129	Resultado del ejercicio	

DEBE	CUENTAS		x		CUENTAS	HABER
	Resultado del ejercicio	129	a	6xx	Cuentas del grupo 6	

La regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 a fecha de cierre (31/12/X), dada su novedad, se detalla a continuación:

DEBE	CUENTAS		x		CUENTAS	HABER
1,34	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	900	a	133	Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta	1,34

DEBE	CUENTAS		x		CUENTAS	HABER
1.500,00	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	940	a	840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	300,00
			a	130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	1.200,00

DEBE	CUENTAS		x		CUENTAS	HABER
400,00	Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero	136	a	823	Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero	200,00
			a	821	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones	10,53
			a	820	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable	189,47

De este modo, una vez realizada la regularización, los saldos de las cuentas “de balance” son los siguientes:

CUENTA		SALDOS DESPUÉS REGULARIZACIÓN Y CIERRE		SALDOS PRESENTACIÓN BALANCE	
100	Patrimonio		194.431,66		194.431,66
120	Resultados de ejercicios anteriores	188,43			-188,43
129	Resultado del ejercicio	34.525,00			-34.525,00
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		2.400,00		2.400,00
133	Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta		0,77		0,77
136	Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero				
142	Provisión a largo plazo para responsabilidades		3.400,00		3.400,00
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		17.000,00		17.000,00
180	Fianzas recibidas a largo plazo		2.400,00		2.400,00
210	Terrenos y bienes naturales	100.000,00		100.000,00	
211	Construcciones	300.000,00		100.000,00	
214	Maquinaria y utillaje	1.500,00		900,00	
215	Instalaciones técnicas y otras instalaciones	2.010,53		1.750,00	

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

CUENTA		SALDOS DESPUÉS REGULARIZACIÓN Y CIERRE		SALDOS PRESENTACIÓN BALANCE	
2611	Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta				
2811	Amortización acumulada del inmovilizado material. Construcciones		200.000,00		
2814	Amortización acumulada de maquinaria y utillaje		600,00		
2815	Amortización acumulada de instalaciones técnicas y otra instalaciones		210,53		
2915	Deterioro de valor de instalaciones técnicas y otras instalaciones		50,00		
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		600,00		600,00
413	Acreedores por operaciones devengadas		5.500,00		5.500,00
419	Otros acreedores no presupuestarios		2.000,00		2.000,00
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	160,00		160,00	
431	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados	2.650,00		2.650,00	
443	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento	1.000,00		1.000,00	
449	Otros deudores no presupuestarios	1.000,00		1.000,00	
453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar		500,00		500,00
4751	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas		5.000,00		5.000,00
4760	Organismos de Previsión Social, acreedores		1.000,00		1.000,00
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		3.000,00		3.000,00
521	Deudas por Operaciones de Tesorería		10.000,00		10.000,00
5411	Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta	199,00		199,00	
542	Créditos a corto plazo	60,00		60,00	
554	Cobros pendientes de aplicación		3.000,00		3.000,00
555	Pagos pendientes de aplicación	2.000,00		2.000,00	
560	Fianzas recibidas a corto plazo		500,00		500,00
565	Fianzas constituidas a corto plazo	300,00		300,00	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	6.000,00		6.000,00	
TOTAL		451.592,96	451.592,96	216.019,00	216.019,00

En las columnas denominadas “SALDOS PRESENTACIÓN BALANCE” se recoge el importe que se reflejara en el Balance para cada una de las cuentas. La diferencia entre estas columnas y las previas (“SALDOS DESPUÉS REGULARIZACIÓN Y CIERRE”) se debe a:

a).- La ubicación de las cuentas en el balance, con independencia de su saldo. El balance debe reflejar con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la entidad. A su vez, dentro del Activo y el Pasivo, deben separarse el No corriente y el Corriente, atendiendo a que el plazo esperado de realización o liquidación sea el corto o largo plazo, es decir, dentro del periodo de doce meses contados a partir de la fecha de las cuentas anuales. Igualmente se clasificará como Activo corriente, el efectivo u otro medio líquido equivalente. De este modo, en el ejemplo propuesto hay cuentas cuyo saldo debe figurar con signo negativo en el patrimonio neto.

b).- Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial y los desembolsos pendientes sobre participaciones minorarán la partida del activo en la que figure la correspondiente inversión financiera. Así, en el ejemplo propuesto las cuentas de inmovilizaciones materiales figurarán en el balance no por su saldo, sino por dicho saldo minorado en el saldo de las cuentas correctoras de amortización acumulada y deterioro de valor, cuentas cuyos saldo no se muestran en el balance de forma separada.

B.- LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

La Cuenta del Resultado económico patrimonial recoge los saldos de las cuentas de los grupos 6 y 7, tal y como se reflejan en el Balance de comprobación de sumas y saldos a 31 de diciembre, debidamente clasificados en las agrupaciones de ingresos y gastos que se establecen en el modelo de esta Cuenta.

Las cuentas con saldo acreedor (normalmente las del grupo 7) figuran con signo positivo y las de saldo deudor (normalmente las del grupo 6) figuran con signo negativo.

Interesa señalar también aquí que el importe de diversos apartados es el resultado aritmético de cuentas del grupo 6 y 7. Por ejemplo, el apartado 15 Ingresos financieros, letra b.2 Otros, es el resultado de la suma del importe de las cuentas 761, 762 y 769 (positivo) menos la cuenta 66451 (negativo).

En definitiva, esta cuenta recoge el resultado económico patrimonial obtenido en el ejercicio y está formada por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración.

El formato de la cuenta es vertical, incluyendo ingresos, gastos y resultados. El importe de las cuentas con saldo acreedor figurará con signo positivo y el de las cuentas con saldo deudor con signo negativo.

El resultado (ahorro o desahorro) neto del ejercicio está compuesto por:

- Resultado (ahorro o desahorro) de gestión ordinaria = Total ingresos de gestión ordinaria - Total gastos de gestión ordinaria.
- Resultado de las operaciones no financieras = Resultado (ahorro o desahorro) de gestión ordinaria + importe neto derivado de los gastos, ingresos, beneficios y pérdidas de operaciones no financieras.
- Resultado de operaciones financieras = importe neto derivado de los gastos, ingresos, beneficios y pérdidas de operaciones financieras.

Resultado (ahorro o desahorro) neto del ejercicio = Resultado de operaciones no financieras + Resultado de operaciones financieras.

La línea «+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior» recogerá los ajustes derivados de un error material o un cambio de criterio en el resultado del ejercicio anterior que no se puedan registrar en sus conceptos definitivos, y sólo admitirá importe (positivo o negativo) en la columna correspondiente al ejercicio anterior al de referencia de las cuentas. El importe de esta misma columna correspondiente a la última línea «Resultado del ejercicio anterior ajustado» se obtendrá por agregación del importe de la línea de «+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior» y del importe de la línea «IV. Resultado (ahorro o desahorro) neto del ejercicio».

C.- EL ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO.

La especial idiosincrasia de la contabilidad pública se refleja en el hecho de que las operaciones presupuestarias se asientan por el sistema de partida doble, que utiliza como unidad de imputación la cuenta del Plan de Contabilidad y, simultáneamente, la aplicación presupuestaria, recogida en la Orden ministerial EHA 3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura presupuestaria de las entidades locales.

Esta doble contabilización da como resultado unas Cuentas Anuales que recogen la información económica ordenada por aplicaciones presupuestarias de gastos e ingresos, que son los Estadios de Liquidación del presupuesto, los cuales se desarrollan en Estados más detallados a lo largo de diversos apartados de la Memoria; y otras Cuentas (las restantes) que ordenan la información por cuentas del Plan de Contabilidad, a las que llamaremos en este estudio Cuentas financieras.

Esta dualidad hace que se den determinadas equivalencias entre las Cuentas financieras y los Estados de liquidación, entre las cuentas de Plan de Contabilidad y las aplicaciones o, mejor, determinados agregados de aplicaciones presupuestarias.

a).- Notas comunes para el Estado de ingresos y gastos.

De esta manera, puede observarse cómo los saldos de las cuentas de control presupuestario (grupo 0) coinciden con los totales correspondientes del Estado de liquidación. La razón de estos es que todas las operaciones de esta naturaleza (aprobación del presupuesto, sus modificaciones, la autorización y el compromiso de gasto utilizan las mismas cuentas del grupo 0, independientemente de la aplicación presupuestaria objeto de la operación. De la misma manera, el reconocimiento de la obligación siempre se asiente abonando la cuenta 400 Acreedores por obligaciones reconocidas y el pago se carga en la citada cuenta

400.

CUENTA	DESCRIPCIÓN	SUMAS DEBE	SUMAS HABER	Correspondencia con Los importes totales de
000	Presupuesto ejercicio corriente.	33.000,00	33.000,00	Créditos y previsiones definitivas de ingresos y gastos
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales.	30.000,00	30.000,00	Créditos iniciales (gastos)
0024	Incorporaciones de remanentes de crédito.	3.000,00	3.000,00	Modificaciones de gastos
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados.	31.820,00	32.000,00	(Esta información no aparece en el estado de liquidación)
005	Presupuesto de gastos: gastos comprometidos.	0,00	31.820,00	Comprometidos (Gastos)
006	Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales.	30.000,00	30.000,00	Previsiones iniciales (ingresos)
007	Presupuesto de ingresos: modificación de previsiones.	3.000,00	3.000,00	Modificaciones (ingresos)
008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas.	33.000,00	0,00	Previsiones definitivas de ingresos
400	Acreedores por obligaciones reconocidas.	26.220,00	26.820,00	Haber: Obligaciones Debe: Pagos Saldo 600: Obligaciones pendientes de pago

b).- Estado de liquidación de gastos.

Como podrá observarse en el Estado de liquidación del presupuesto de gastos, las aplicaciones están formadas por dos grupos de 3 dígitos. El primer grupo obedece a la clasificación por programas y el segundo a la económica (para un estudio más detallada, me remito a la Orden sobre estructura antes citada). Para simplificar, la clasificación por programas se ha indicado con XXX en algunos casos. Para hacerse una idea, la realidad ofrecería un buen número de aplicaciones por programas (312, 320, etc.), seguidas de su clasificación económica (por ejemplo, el concepto 212 reparación, mantenimiento y conservación de edificios. De esta manera, se especificarían los gastos de esta naturaleza económica atribuidos al programa 312 Hospitales (aplicación 312.212), al programa 320 Educación (320.212). Algunas aplicaciones se presentan desarrolladas al nivel de grupo de programas, porque la naturaleza económica del gasto exige dichos programas, como es el caso del 011 Deuda pública, vinculada a los intereses (concepto 310) y a la amortización del capital (913).

Pues bien, la fase del reconocimiento de la obligación (conocida como fase O, porque se expide el documento contable O) es la que diferencia, en el cargo, la cuenta, en función de la naturaleza económica del gasto (ya hemos dicho anteriormente que la cuenta de abono es siempre la 400). De esta manera, se establece una equivalencia entre la clasificación económica de la aplicación y la cuenta de gasto.

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

En el caso práctico que se presenta, simplificado conscientemente para mostrar, sin excesivas dificultades, estas concordancias, se pueden apreciar las siguientes equivalencias:

Aplicación	DESCRIPCIÓN	Obligaciones	Correspondencia con el cargo en la cuenta:
XXX.1XX (art.10 al 15)	Sueldos y salarios	1.000,00	640
XXX.160	Cuotas sociales	3.000,00	642
XXX.21X	Reparaciones, mantenimiento y conservación	4.000,00	622
XXX.222	Comunicaciones	6.000,00	629
011.310	Intereses de préstamos y otras operaciones financieras en euros.	2.000,00	6625
XXX.4XX	Transferencias corrientes	3.300,00	6511
XXX.622	Edificios y otras construcciones	5.000,00	211 (véase la nota 1)
XXX.7XX	Transferencias de capital	0,00	Sin operación
920.830	Concesión de préstamos fuera del sector público a corto plazo	20,00	542 (véase la nota 2)
011.913	Amortización de préstamos a largo plazo de entes de fuera del sector público.	2.500,00	520 (véase la nota 3)

Nota 1: El debe de la cuenta 211 recoge el saldo inicial más los cargos realizados a lo largo del año. Se ofrece como información adicional que el saldo inicial de la cuenta 211 es de 295.000 u.m., obedeciendo el cargo a la adquisición de inmovilizado a lo largo del año, operación que se anota en la contabilidad financiera con un asiento del tipo:

Cuenta	DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
211	Construcciones	5.000,00	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		5.000,00

Y en la contabilidad presupuestaria con una anotación en la aplicación XXX.622, en la fase de obligaciones reconocidas.

Como las cuentas del grupo 6 tienen saldo inicial 0, el cargo (el del año) coincide con la suma de su Debe.

Nota 2: De forma análoga a la nota anterior, se ofrece como información adicional que el saldo inicial de la cuenta 542 es de 50 euros, habiendo sido objeto de cargos a lo largo del año por importe de 20 u.m. El asiento en la contabilidad financiera es el siguiente:

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

Cuenta	DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
542	Créditos a corto plazo	50,00	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		50,00

En la contabilidad presupuestaria se ha anotado en la aplicación 920.830, en la fase de obligaciones reconocidas.

Nota 3: La amortización de la deuda se realiza mediante asientos del tipo siguiente:

Cuenta	DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	2.500,00	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		2.500,00

A 31 de diciembre se ha reclasificado la deuda a largo y corto plazo mediante el siguiente asiento, que ya se recoge en el balance de comprobación:

Cuenta	DESCRIPCIÓN	DEBE	HABER
170	Créditos a corto plazo	3.000,00	
520	Acreedores por obligaciones reconocidas		3.000,00

A 31 de diciembre del año anterior se anotó el mismo asiento citado en último lugar, por importe de 2.500,00, correspondiente a la amortización prevista para este año.

Para completar la información adicional, se informa que la cuenta 170 ha sido objeto de un abono este año por importe de 1.000 u.m. para asentar el ingreso de la operación de endeudamiento concertada.

c) Estado de liquidación de ingresos.

Los importes totales del estado de liquidación tienen su correspondencia con las cuentas que a continuación se indican:

CUENTA	DESCRIPCIÓN	SUMAS DEBE	SUMAS HABER	Correspondencia con Los importes totales de
000	Presupuesto ejercicio corriente.	33.000,00	33.000,00	Haber: previsiones definitivas de ingresos.
006	Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales.	30.000,00	30.000,00	Previsiones iniciales (ingresos)
007	Presupuesto de ingresos: modificación de previsiones	3.000,00	3.000,00	Modificaciones de ingresos
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.	30.935,00	28.875,00	D: Derechos reconocidos H: Recaudación bruta (1)

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

CUENTA	DESCRIPCIÓN	SUMAS DEBE	SUMAS HABER	Correspondencia con Los importes totales de
4330	Derechos anulados:			
4332	Por anulación de liquidaciones		700,00	
4339	Por aplazamiento y fraccionamiento.		1.000,00	
4339	Por devolución de ingresos indebidos.		500,00	Derechos anulados (Total 2.200,00)
4381	Derechos cancelados. Por insolvencias y otras causas		200,00	Derechos cancelados

Nota (1) La recaudación bruta es la neta más las devoluciones de ingresos indebidos, en este caso, 28.375.00 u.m. más 500 u.m. de la participación en tributos del Estado.

El importe total de los derechos reconocidos netos que aparecen en el estado de liquidación es el resultado de restar al Debe de la cuenta 430 el Haber de las divisionarias de las cuentas 433 derechos anulados y 438 derechos cancelados.

Por otro lado, a un nivel de más detalle, y de forma análoga a como se ha expuesto para los gastos, la clasificación económica del presupuesto de ingresos también guarda una equivalencia con las cuentas del Plan General de Contabilidad, que se pone de manifiesto en la fase del reconocimiento del derecho, la cual se contabiliza mediante un cargo en la cuenta 430 con abono a la cuenta de ingreso correspondiente. He aquí donde se establece esta correspondencia entre la mencionada cuenta de ingreso y el concepto presupuestario.

No es tan evidente esta equivalencia en las fases de cancelación y anulación, pues la Instrucción de contabilidad no siempre establece como cuenta de cargo la del correspondiente ingreso. Así, en las anulaciones por aplazamiento y fraccionamiento las cuentas de cargo pueden ser la 443 Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento, la 253 Créditos a largo plazo a entidades del grupo, y 2621 Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento, todas ellas con abono a la cuenta 4332 Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento.

Sí que se da la imputación a la cuenta del ingreso en los derechos anulados por anulación de liquidaciones y por devolución de ingresos indebidos. La primera operación carga la cuenta del ingreso con abono a la 4330, y la segunda con abono a la 418. Cuando se paga a los acreedores por devolución de ingresos, se carga la cuenta 437 a con abono a la 4339, y la 418 a la cuenta de tesorería.

En las cancelaciones, debemos distinguir tres supuestos. La cancelación por insolvencias carga la cuenta 667 con abono a la 4381. La cancelación por cobros en especie carga la correspondiente cuenta del grupo 2 con abono a la 4380, no dándose, por lo tanto, la mencionada identidad en las dos operaciones mencionadas. Sí que se produce, sin embargo, en la cancelación por otras causas, en la que se carga la cuenta del ingreso con abono a la 4381.

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

Por otro lado, el sistema para contabilización de los ingresos por la enajenación del activo material y financiero (capítulos 6 y 7 de ingresos) impide que se verifiquen concordancias de este tipo.

Por último, los ingresos por endeudamiento a largo plazo (capítulo 9) se corresponden con los abonos realizados a lo largo del año corriente en las cuentas del subgrupo 17, correspondiendo el saldo inicial al capital pendiente de amortizar a uno de enero.

En este supuesto simplificado se observan algunas de las equivalencias mencionadas, como se pone de manifiesto en el siguiente cuadro:

Aplicación presupuestaria	DESCRIPCIÓN	Derechos reconocidos (4)	Cuenta de correspondencia	Derechos anulados (5)	Cuenta de correspondencia	Derechos cancelados (6)	Cuenta de correspondencia
113	Impuesto sobre bienes inmuebles	4.000,00	H 724	1.500,00	D724: 500,00 D443: 1.000,00		
115	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.	2.000,00	H725	200,00	D725		
116	Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.	500,00	H726				
290	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.	800,00	H733				
31X	Tasas por la prestación de servicios públicos de carácter social y preferente.	900,00	H740			200,00	D667
420.00	Participación en los tributos del Estado	15.000,00	H750	500,00	D750		
450.80	Otras subvenciones corrientes de la Administración General de la Comunidad Autónoma.	3.000,00	H751				
541	Arrendamientos de fincas urbanas	88,34					
500	Intereses de títulos valores. Del Estado.	11,66	H761				
619	Enajenación de inversiones reales. De otras inversiones reales.	2.125,00	Nota (1)				
761	Transferencias de capital. De Diputaciones, Consejos o Cabildos.	1.500,00		0,00		0,00	
831	Reintegros de préstamos de fuera del sector público a corto plazo.	10,00		0,00		0,00	
87010	Remanente de tesorería para gastos con financiación afectada	0,00		0,00		0,00	
913	Préstamos recibidos a largo plazo de entes de fuera del sector público.	1.000,00	(2)	0,00		0,00	
	TOTAL	30.935,00		2.200,00		200,00	

Nota (1). La venta de inmovilizado se ha contabilizado mediante el siguiente asiento (véase el apartado III Método de revalorización):

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

DEBE	CUENTAS		x		CUENTAS	HABER
100,00	A.A. de Instalaciones técnicas	2815	a	215	Instalaciones técnicas	2200,00
2.125,00	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión.	4300	a	771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	225,00
200,00	Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero	823	a			

Nota (2). Como se indicó en la información complementaria de la cuenta 170 en el apartado anterior, dicha cuenta ha sido objeto de abonos a lo largo del año por importe de 1.000 u.m.

d) El Resultado presupuestario.

El resultado presupuestario compara los derechos y las obligaciones reconocidos netos del ejercicio que se cierra, denominado ejercicio corriente. Es una magnitud que recoge los flujos, al revés que el remanente líquido de tesorería, que se forma con los saldos de determinadas cuentas. Y además, a diferencia de este último, el resultado sólo recoge las operaciones presupuestarias del ejercicio corriente. El remanente líquido de tesorería se forma con las operaciones presupuestarias del ejercicio corriente, de ejercicios cerrados, las operaciones no presupuestarias y con la tesorería.

Además, ambos estados se ajustan con las desviaciones de financiación, el resultado con las imputables al ejercicio, y el remanente líquido con las acumuladas. El otro ajuste que incorpora el resultado es el de las obligaciones financiadas con remanente líquido de tesorería para gastos generales.

En el caso que nos ocupa, los derechos reconocidos netos ascienden a 28.535,00 u.m y las obligaciones a 26.820,00 u.m. Compruébese que estos importes coinciden con los totales de los Estados de liquidación de gastos e ingresos. También con el debe de la cuenta 430, restando el saldo de las cuentas de derechos anulados y cancelados, cuentas 433 y 438, y con el haber de la 400, respectivamente.

El resultado presupuestario es positivo antes y después de ajustes, lo que manifiesta, expresado en términos muy sencillos, que los recursos del ejercicio han sido suficientes para financiar los gastos.

Cálculo de los ajustes:

CÓDIGO DE GASTO	DESCRIPCIÓN	AGENTE FINANCIADOR		COEFICIENTE DE FINACIACIÓN	DESVIACIÓN DEL EJERCICIO		DESVIACIONES ACUMULADAS	
		TERCERO	APLICACIÓN PRESUPUESTARIA		POSITIVAS	NEGATIVAS	POSITIVAS	NEGATIVAS
N-1/0001	Pabellón deportivo	Diputación Provincial	761	0,214285714	428,57		0,00	0,00
N-1/0001	Pabellón deportivo	Préstamo Banco XXX	913	0,571428571		-1857,14	0,00	0,00

La información de los gastos con financiación afectada se ofrece en el enunciado del presente caso. Dicha información debe completarse con la del estado de liquidación de ingresos y gastos. Así, se comprueba que han sido reconocidos los derechos por el ingreso de la Diputación, por importe de 1.500 u.m. este año (concepto 761, columna derechos reconocidos), así como del préstamo por importe de 1.000 u.m. (concepto 913). En cuanto a los gastos, se confirma la información suministrada en la liquidación de la partida XXX.622: crédito inicial correspondiente a la anualidad por importe de 2.000 u.m. Se ha incorporado el remanente de crédito no gastado el año anterior, por importe de 3.000 u.m. (columna modificaciones de crédito y cuenta 0024 del balance de comprobación), y se han reconocido obligaciones por 5.000 u.m.

De los datos anteriores, resulta que hay dos agentes financiadores, la Diputación Provincial y la entidad financiera prestamista. A los efectos del cálculo del resultado presupuestario, interesa calcular la desviación de financiación imputable a cada agente, como diferencia entre los derechos reconocidos (DR) y los que se esperaban en función de las obligaciones reconocidas (O), referidos ambos a los del ejercicio. Esta última cifra se calcula aplicando el coeficiente de financiación (CF) a las obligaciones reconocidas en el ejercicio. Así, la desviación de financiación imputable se calcula con la siguiente ecuación: $Df = DR - (CF \times O)$.

Los coeficientes son el resultado de dividir la aportación total de cada agente por el importe total del gasto.

$$CF(\text{Diputación}) = 1.500/7.000 = 0,21428571$$

$$CF(\text{Banco prestamista}) = 4.000/7.000 = 0,57142857$$

Las desviaciones imputables son:

$$Df (\text{Diputación}) = 1.500 - (0,21428571 \times 5.000) = 428,57$$

$$Df (\text{Banco prestamista}) = 1.000 - (0,57142857 \times 5.000) = -1.857,14$$

Las Df positivas ajustan el Estado del resultado presupuestario a la baja y las negativas lo incrementan, como puede comprobarse en los mencionados Estados que se muestran en la solución.

Por otro lado, interesa señalar que el remanente de crédito incorporado a este año, por importe de 3.000 u.m., se ha financiado con el remanente líquido de tesorería para gastos generales del año X-1 (concepto 870.00 del estado de liquidación de ingresos), por importe de 1.142,86 u.m.; y con el remanente líquido de tesorería para gastos con financiación afectada (concepto 870.10), por importe de 1.857,14 u.m.

El importe citado en último lugar es la DF del agente Banco prestamista del ejercicio X-1, siendo el cálculo de desviación el siguiente:

$$DF (\text{Banco prestamista}) = 3.000 - (0,57142857 \times 2.000) = 1.857,14$$

Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales
Capítulo 1. Cuentas Anuales (I): Balance, Cuenta del Resultado Económico Patrimonial y Estado de Liquidación del Presupuesto

En el año X-1 se obtuvo suficiente remanente líquido de tesorería para gastos generales (1.400 u.m., según el enunciado) para atender la incorporación de todo el remanente de crédito. Se utilizó lo necesario para completar la financiación: 1.142,86 u.m. Como el crédito incorporado así financiado se ejecutó en su totalidad llegando a la fase O (véase el importe de las obligaciones reconocidas de la partida XXX.622), el ajuste del resultado presupuestario que procede es por la cuantía total utilizada: 1.142,86 u.m.