

UNIDAD DIDÁCTICA

1

CASO PRÁCTICO Nº 1

ALFONSO MONTES VELASCO

Ejercicio nº 1. Recopilatorio.

El Ayuntamiento "YUNTA" tiene 18.000 habitantes y por tanto desarrolla su contabilidad de acuerdo con lo previsto en la Orden Ministerial HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.

A 31 de diciembre del ejercicio "n-1" presenta, respecto a su Patrimonio, los saldos de cuentas que aparecen recogidos en el Anexo I.

Aprueba su presupuesto para el ejercicio "n" inicialmente con fecha 7 de diciembre de "n-1" y definitivamente el 3 de enero de "n".

Los datos referidos al Presupuesto definitivamente aprobado para el ejercicio "n" son los que encontramos resumidos por Capítulos en el Anexo II.

Además tenemos la siguiente información referente a los Presupuestos correspondientes al ejercicio "n-1":

- Los créditos de gastos y las previsiones iniciales de ingresos del ejercicio "n-1" eran de 15 millones de €.
- Durante el año "n-1" se aprobaron modificaciones del Presupuesto por importe de 2 millones, siendo el presupuesto definitivo del año "n-1" de 17 millones.

Todos los cobros y pagos se realizan por Bancos.

Las operaciones realizadas por el Ayuntamiento durante el ejercicio "n" han sido las siguientes:

1. El día 3 de enero de "n" se produce la autorización y compromiso de todos los gastos del Capítulo 1; el 60% del Capítulo 2; el 80% del Capítulo 3; el 50% de los gastos del Capítulo 4 y 7; y 1.000.000 € del Capítulo 9.

Con fecha 1 de marzo, el Pleno de la Corporación, declara la no disponibilidad de créditos del Capítulo 7 por importe de 100.000,00 €, previa retención, al considerar que una transferencia de capital que estaba prevista realizar no se va a llevar a cabo.

2. Ante la imposibilidad de elaborar los documentos contables se anticipan las nóminas del personal del Ayuntamiento que presenta el siguiente desglose¹:

- Retribuciones: 4.000.000,00 €
- Retención IRPF: 700.000,00 €.
- Retención Seguridad Social: 400.000,00 €.
- Retenciones judiciales: 30.000,00 €
- Retenciones aportación sindicatos: 10.000,00 €
- Seguridad Social Empresa: 1.000.000,00 €.

¹ Partimos de la hipótesis de que los datos presentados son los equivalentes a las nóminas del personal de todo el ejercicio económico y no a un sólo mes del año, tomamos como referencia para su contabilización el 20 de diciembre del ejercicio "n".

3. Posteriormente se elaboran los documentos contables oportunos derivados del pago del apartado anterior²:

Se nos comunica por parte de la asesoría jurídica de la Corporación que, con bastante probabilidad, tendremos que indemnizar en el ejercicio siguiente a dos trabajadores de la Corporación al tener una primera sentencia estimatoria de sus pretensiones y estar pendientes de la resolución del recurso presentado.

La indemnización se estima que alcance los 30.000,00 € y decidimos dotar una provisión el 20 de diciembre de "n".

4. El 20 de enero, se realiza el pago de las obligaciones tributarias y de seguridad social que quedaron pendientes de abono en diciembre de "n-1".

Asimismo se abonan, el 95% de las derivadas del apartado anterior y también se abonan el 100% de las retenciones judiciales y las correspondientes a cuotas sindicales³.

5. El 1 de febrero de "n", como consecuencia de desperfectos en las escuelas municipales se hace necesario realizar una transferencia de crédito del artículo 22 material, suministros y otros al artículo 21 reparaciones, mantenimiento y conservación por importe de 70.000,00 €.

Igualmente se acuerda por resolución de Alcaldía expediente de modificación de créditos mediante la incorporación de remanentes de crédito del ejercicio anterior por importe de 1.000.000,00 € destinados a la construcción de la nueva Biblioteca municipal.

Dicha inversión está financiada al 50% mediante una operación de préstamo que se concertó e ingresó en su integridad en el ejercicio anterior y el resto mediante recursos propios del Ayuntamiento. La incorporación se financia mediante el exceso de financiación afectada y Remanente de Tesorería para gastos generales.

La inversión fue adjudicada por 1.000.000,00 € a finales del ejercicio "n-1", y a pesar de iniciar la misma no llegó a emitirse ninguna certificación de obra.

Se detecta la necesidad de incrementar la partida dedicada a festejos populares por importe de 20.000 €, para hacer frente a una actuación musical que se quiere contratar. Este gasto se considera inaplazable y se procede a modificar el presupuesto mediante un suplemento de crédito que es financiado mediante una baja por anulación de créditos del Capítulo 5, "Fondo de Contingencia". El 1 de abril se aprueba definitivamente la modificación

6. Conformadas las facturas se reconocen obligaciones y se pagan por los siguientes conceptos, sobre gastos ya comprometidos en el punto 1⁴:

- Agua y electricidad → 350.000,00 €.

² En este caso consideramos 30 de diciembre del ejercicio "n".

³ De nuevo consideramos que los datos presentados son los equivalentes a todo el ejercicio económico y tomamos como referencia para su contabilización el 30 de diciembre del ejercicio "n".

⁴ Consideramos como fecha de referencia de todas las facturas de gasto corriente el 10 de diciembre de "n".

- Telefonía	→	100.000,00 €.
- Primas de seguros	→	60.000,00 €.
- Material de oficina	→	80.000,00 €.
- Transportes	→	50.000,00 €.
- Arrendamientos	→	70.000,00 €.
- Publicidad	→	120.000,00 €.
- Auditores	→	30.000,00 €.

Se aprueba el 2 de enero expediente de contratación de mantenimiento y conservación de las vías urbanas para el ejercicio "n" por importe de 640.000,00 €, quedando adjudicado el 10 de febrero por 600.000,00 € (anulamos el exceso de autorización y retención). La empresa factura el 20 de noviembre dicha cantidad, quedando abonada en su integridad excepto una factura por importe de 12.000,00 €.

Se presenta, el 15 de mayo, una factura por 2.000,00 € correspondiente a gastos menores que no habían sido comprometidos por contratación de servicios técnicos de un arquitecto. Se reconoce la obligación pero queda pendiente de pago.

Se detecta, el 3 de junio, que un recibo pagado por prima de seguro por 400,00 €, no corresponde al Ayuntamiento sino a una de nuestras empresas públicas, procediéndose a la devolución del pago por parte de la aseguradora.

- 7.** Del saldo del pendiente de pago a 31 de diciembre de "n-1" se produce el pago del 50% el 10 de febrero. También en dicha fecha se acuerda la prescripción del 20% del mismo.

Además se detecta el 15 de febrero un error en dicho saldo, puesto que se omitió incluir una obligación reconocida por importe de 3.000,00 € referido a un gasto correspondiente a un transporte que realizó el Ayuntamiento.

El 1 de marzo se ha producido un reintegro de pago de una factura que se abono el 30 de octubre de "n-1" puesto que se reconoció y pago la obligación por duplicado, por importe de 1.600,00 €.

- 8.** El día 1 de febrero de "n" se constituye en la Corporación un anticipo de caja fija, para atender los gastos correspondientes a las indemnizaciones al personal por dietas y gastos de locomoción por importe de 16.000,00 €.

El habilitado realiza el 30 de junio, los siguientes pagos a los acreedores finales,

- Dietas → 6.000,00 €.
- Gastos de locomoción → 8.000,00 €.

El habilitado presenta justificación y solicita reposición de fondos, el 15 de julio. El 1 de agosto se aprueba la cuenta justificativa y se procede a la reposición.

El 1 de diciembre, el habilitado realiza los siguientes pagos,

- Dietas → 5.000,00 €.
- Gastos de locomoción → 10.000,00 €.

Posteriormente presenta la justificación, se aprueba la cuenta justificativa y se cancela el anticipo de caja fija el 15 de diciembre de "n".

Como consecuencia de las fiestas patronales, el concejal de festejos solicita el 1 de julio un pago a justificar por importe de 20.000,00 €, para hacer frente a las diversas actuaciones musicales que se van a llevar a cabo.

El día 15 de julio paga a todos los grupos contratados, excepto a uno de ellos por haber suspendido la actuación, y cuyo importe a recibir era de 2.000,00 €.

El día 20 de julio reintegra el importe sobrante del pago a justificar. Con fecha 30 de julio se procede a justificar el pago y se produce la aprobación del mismo.

- 9.** El 1 de marzo se aprueban las bases reguladoras que regirán el otorgamiento de subvenciones a asociaciones sin ánimo de lucro en concurrencia competitiva. Se solicita certificado de existencia de crédito por 1.000.000,00 €. El 1 de abril realiza la convocatoria de subvenciones.

El día 1 de agosto se produce la adjudicación provisional de las subvenciones y el 1 de septiembre la adjudicación definitiva a los beneficiarios.

El día 1 de octubre se pagan las subvenciones concedidas una vez justificadas por parte de los beneficiarios excepto las dedicadas a actividades culturales por importe de 200.000,00 € que aún no habían sido justificadas.

Llegado 31 de diciembre de "n" siguen pendientes de justificación las subvenciones de actividades culturales al estar pendiente de una subsanación menor en la cuenta justificativa, pero no existen dudas razonables de que se procederá a la misma por parte del beneficiario a principio del ejercicio siguiente.

Además durante el ejercicio "n" se han reconocido y pagado las transferencias corrientes y de capital a los OOAA dependientes del Ayuntamiento comprometidas en el punto 1.

- 10.** Es intención del equipo de gobierno llevar a cabo las siguientes inversiones en el municipio:
- a) En referencia a la construcción de la Biblioteca prevista en el punto 5 del supuesto se aprueban las 4 certificaciones de obra correspondientes al total de la obra con fecha 2 de febrero, marzo, abril y mayo de "n", pagándose las mismas al día siguiente de su aprobación. La obra se recepciona el 30 de mayo.
 - b) La construcción de un polideportivo cubierto en el municipio para lo cual se desarrolla el correspondiente expediente de contratación administrativa y posterior ejecución de la obra.

El coste previsto de la obra es de 1.800.000,00 €.

Esta obra está financiada al 50% con subvención de la CCAA sobre el coste estimado de la obra, según convenio firmado el 1 de mayo, y el otro 50% con recursos propios. La parte de subvención no estaba prevista en el Presupuesto y las posibles bajas derivadas de la adjudicación se imputarán a la aportación municipal.

La CCAA se compromete a realizar el pago de la subvención una vez finalizada y justificada la obra.

Con fecha 1 de julio de "n", y conforme a lo establecido en el Texto refundido de la ley de contratos del sector público, se solicita certificado de existencia de crédito por 1.800.000,00 €.

Se inicia el expediente de contratación y se produce la aprobación del mismo, una vez incorporado el proyecto técnico, pliego de cláusulas administrativas y demás documentos, por parte de la Junta de Gobierno por importe de 1.700.000,00 € con fecha 15 de julio de "n".

El 1 de septiembre de "n" se adjudica a la empresa "LADRILLO, S.A" por importe de 1.560.000,00 €. Entendiendo que no se va a producir ninguna incidencia en la obra se procede a anular los excesos de autorizaciones y retenciones de crédito. La obra se inicia el 5 de septiembre.

La empresa adjudicada emite 2 certificaciones de obra por importe de 780.000 € cada una, los días 5 de octubre y 5 de noviembre.

Se recepciona la obra por el Ayuntamiento y se apertura el polideportivo el 1 de diciembre.

La CCAA realiza el ingreso con fecha 10 de diciembre de "n".

- c) Se aprueba un Plan para la renovación de las principales vías urbanas del municipio por importe de 2.400.000,00 € con fecha 1 de marzo.

Estas obras están financiadas en un 80% con una operación de préstamo a concertar por la Corporación y el resto mediante recursos propios de la Corporación.

Se produce la adjudicación a la empresa "PAVIMENTO, S.A." el día 15 de abril, anulando los excesos de autorización y retención, cuyos datos son los siguientes:

- Proyecto de obra (IVA no incluido) → 187.226,45 €
- Presupuesto ejecución material → 1.440.000,00 €.
- Beneficio industrial → 6%
- Gastos generales → 13%
- IVA → 21%

La empresa ha emitido las certificaciones de obra correspondientes los días 5 de junio, julio, agosto, septiembre y octubre. El 30 de noviembre, recepcionada la obra se entrega al uso general.

- 11.** El día 1 de abril "n", se firma la operación de préstamo correspondiente al Plan aprobado en el apartado c) anterior y se ingresa su importe en la cuenta corriente de la Corporación. Las características de la operación financiera son las siguientes:

- ✓ Importe: 1.840.000,00 €
- ✓ Plazo duración: 8 años.

- ✓ Tipo de interés: 2% nominal anual pagadero por semestres.
- ✓ Sistema amortización: Francés.
- ✓ Comisión apertura: 0,5%

El día 1 de octubre se paga la primera semestralidad de la operación financiera.

- 12.** Con fecha 10 de septiembre se produce la cancelación de la operación de tesorería existente a principio de ejercicio y se contrata una nueva por importe de 200.000,00 € habiéndose recepcionado su importe íntegro en la tesorería por las necesidades de liquidez que tiene la Corporación.

Constatamos igualmente, a 31 de diciembre de "n", que los ingresos financieros derivados de las cuentas corrientes en las entidades de crédito alcanzan la cantidad de 25.000,00 €

- 13.** En relación con el pendiente de cobro de Presupuestos Cerrados todos ellos correspondientes a ingresos tributarios por recibos, se produce las siguientes circunstancias:

- Se recauda el 70%.
- Se declara la prescripción del 5%.
- Se declaran insolventes un 8%.
- Se anulan liquidaciones ya contraídas por otro 5%.
- El restante 12% se declara de difícil cobro.
- Además, se detecta un error en el saldo inicial al no incluir liquidaciones por 10.000,00 €, derivadas de liquidaciones directas de Impuesto de Actividades Económicas.

Todas las operaciones las entendemos realizadas a 5 de junio de "n", excepto el difícil cobro que lo fechamos a 31 de diciembre de "n".

- 14.** La gestión tributaria en período voluntario de la Corporación nos ofrece la siguiente información:

- a) Aprobación de liquidaciones por los siguientes importes y conceptos con fecha 1 de marzo de "n":

- IBI: 4.150.000,00 €
 - 4.000.000,00 € padrón.
 - 150.000,00 € liquidaciones directas.
- IVTM: 1.040.000,00 €:
 - 1.000.000,00 € padrón.
 - 40.000,00 € liquidaciones directas.
- Tasa suministro domiciliario agua: 1.420.000,00 €:
 - 1.400.000,00 € padrón.
 - 20.000,00 € liquidaciones directas.

- b) Se detectan ingresos en la tesorería municipal con fecha 10 de mayo de "n" derivado de la gestión tributaria por importe 5.710.000,00 €.

- c) Con fecha 1 de junio de "n" la entidad colaboradora del servicio de recaudación nos comunica el desglose de los ingresos del apartado anterior según el siguiente desarrollo:
- IBI: 3.745.000,00 €
 - o 3.600.000,00 € padrón.
 - o 135.000,00 € liquidaciones directas.
 - o 10.000,00 € ingresos duplicados.
 - IVTM: 780.000,00 €:
 - o 745.000,00 € padrón.
 - o 35.000,00 € liquidaciones directas.
 - Tasa suministro domiciliario agua: 1.140.000,00 €:
 - o 1.120.000,00 € padrón.
 - o 20.000,00 € liquidaciones directas.
 - Impuesto Incremento Valor Terrenos Naturaleza Urbana: 45.000,00 €
 - o 45.000,00 € ingresos sin contraído previo.
- d) Se aprueban autoliquidaciones de ICIO por 150.000,00 € el 5 de junio, realizándose el ingreso en cuenta bancaria.
- e) El 15 de junio recibimos de un contribuyente un cobro de recibo de IBI por valor de 40.000,00 € mediante la entrega de un maquinaria, el cual una vez valorado pericialmente y realizados los trámites oportunos es aceptado por la Corporación.
- f) El 5 de julio se concede un aplazamiento por 6 meses del cobro de los recibos de un contribuyente por IBI por importe de 20.000,00 €. Dicho aplazamiento genera unos intereses del 5%.
- g) De las liquidaciones aprobadas por recibo correspondientes a los padrones de IBI e IVTM se producen, el 10 de julio de "n", anulaciones por errores en la elaboración de los recibos del 2% del total aprobado.
- h) El 15 de julio, se aprueban las siguientes devoluciones de los ingresos producidos en el apartado c) todos ellos por liquidaciones directas, abonándose el 50% de las mismas.
- IBI: 4.000,00 €.
 - IVTM: 1.000,00 €.
 - Tasa suministro domiciliario agua: 600,00 €.
- i) Se realiza el pago de los cobros duplicados derivados del apartado c) el 25 de julio de "n".
- j) El 1 de agosto se inicia la vía ejecutiva de los recibos de la tasa de agua notificando a los deudores la correspondiente providencia de apremio.

El 1 de noviembre nos comunica la entidad colaboradora un ingreso por valor de 25.000,00 €.

El 15 de noviembre la entidad colaboradora nos remite información sobre dicho ingreso que incluye recibos de tasa de agua por valor de 20.000,00 €, que a su vez se ha incrementado con el recargo de apremio correspondiente del 20% e intereses de demora por importe de 1.000,00 €.

- k) Como consecuencia del análisis de series históricas de la gestión recaudatoria del IBI, estimamos a 31 de diciembre de "n" que en el ejercicio siguiente se aprobarán expedientes de devolución de ingresos indebidos por importe de 50.000,00 € y por lo tanto dotamos la oportuna provisión por devolución de ingresos indebidos.

- 15.** Por parte del Ayuntamiento se aprueba el 1 de abril la matrícula de IAE por un importe de 280.000,00 € que incluye el recargo provincial del mismo del 40%.

El 1 de junio la entidad colaboradora nos ingresa una cantidad de 238.000,00 € comunicándonos que corresponden a ingresos tributarios pero no especificando a cuál de ellos.

El 15 de junio la entidad colaboradora nos informa que el ingreso anterior corresponde a la recaudación de IAE por la liquidación aprobada el 1 de febrero.

El 10 de septiembre le ingresamos a la Diputación provincial el importe correspondiente al recargo provincial.

- 16.** Con fecha 15 de marzo la Comunidad Autónoma nos concede una subvención para la construcción de una sala cultural por importe de 100.000,00 € que es abonada el 30 de abril.

Tenemos dudas de que el proyecto pueda realizarse por el breve plazo de ejecución concedido, 9 meses, y por el importante desembolso de cofinanciación (400.000,00 €) que se exigen a la Corporación.

El 30 de diciembre de "n" se desestima del proyecto y la Comunidad Autónoma nos reclama el reintegro de la subvención concedida y además 5.000,00 € en concepto de intereses de demora, importes ambos que son abonados en dicha fecha.

- 17.** Se han recibido mensualmente las entregas a cuenta de la Participación en los tributos del Estado "n" a razón de 600.000,00 € mensuales. Además se recibió el 30 de diciembre de "n" la liquidación definitiva de la participación correspondiente al ejercicio "n-2" que presentó un saldo negativo de 40.000,00 € compensándose con la entrega a cuenta de dicho mes⁵.

- 18.** Con fecha 1 de mayo de "n" se produce la adscripción de la biblioteca municipal al OAAA que gestiona las actividades culturales por un período indefinido. Los datos referidos a dicho bien, a 1 de enero del ejercicio "n", son los siguientes:

- Precio adquisición del edificio → 1.000.000,00 € (Valor del suelo 10%)
- Vida útil de la construcción: 50 años.

⁵ Diferenciamos las entregas a cuenta de los once primeros meses que los agrupamos en una única fecha, 30 de noviembre, y el mes de diciembre con fecha 30 de diciembre del ejercicio "n".

- Amortización acumulada → 54.000,00 €.
- Valor razonable del bien → 960.000,00 €

Igualmente el 1 de octubre se produce la reversión de unas oficinas adscritas el 1 de enero de "n-1" a otro organismo público dependiente con los siguientes datos:

- Valor contable de las oficinas el 1 de enero de "n-1" → 94.000,00 €.
- Amortización acumulada a 1 de enero de "n-1" → 4.000,00 €.
- Valor razonable del bien el 1 de octubre de "n" → 80.000,00 €.

El 1 de enero se permuta con el Ministerio de defensa un edificio propiedad de éste por otro edificio propiedad del Ayuntamiento. El primero tiene un valor contable de 120.000,00 € según la contabilidad del Ministerio.

El del Ayuntamiento tiene un valor contable de 140.000,00 € con una amortización acumulada de 40.000,00 €. El valor asignado por la tasación pericial del Ayuntamiento del edificio aportado por el Ministerio alcanza la cantidad de 130.000,00 €, mientras que la valoración del edificio del Ayuntamiento es aceptada por el Ministerio.

La vida útil de ambos es similar, así como su funcionalidad.

Por último el 1 de octubre de "n" se enajena un local propiedad del Ayuntamiento por importe de 52.000,00 €. Dicho local tenía un valor contable de 40.000,00 €, correspondiendo el 20% al valor del terreno. La amortización acumulada, a 1 de enero de "n" es de 3.000,00 € y la vida útil del inmovilizado es de 8 años.

La cantidad adeudada queda pendiente de cobro a 31 de diciembre. En todos los casos el sistema de amortización utilizado es el lineal.

- 19.** "YUNTA" decide adquirir el 1 de mayo unos terrenos que son adscritos al servicio de tratamiento de residuos por importe de 100.000,00 €. Existe intención de rehabilitar dichos terrenos dentro de 20 años teniendo un coste previsto en dicha fecha de 22.289,21 €.

Se decide dotar la oportuna provisión, teniendo en cuenta un tipo de interés de mercado del 2%.

- 20.** El Ayuntamiento tiene entre su inmovilizado un edificio al que como consecuencia de las características del mercado existente le aplica el método de revalorización para la valoración posterior del mismo.

El 1 de enero de "n" aplicando el método de revalorización se decide aumentar el valor del edificio en 42.500,00 €.

El edificio se adquirió por 500.000,00 €, el día 1 de enero de hace 12 años y el valor del suelo representa un 20% del mismo. Se le calculó una vida útil de 25 años y se decidió utilizar como método de amortización el de suma de dígitos crecientes.

- 21.** El 1 de julio de n "YUNTA" adquiere obligaciones de una sociedad con la intención de mantenerlas hasta su vencimiento. La operación presenta las siguientes características:

- Número de obligaciones: 100
- Valor nominal de la obligación: 1.000,00 €.
- Prima de emisión: 10%
- Prima de reembolso: 25%
- Comisión: 0,5% del valor nominal
- Interés: 2% efectivo semestral pagadero cada semestre.
- Amortización: transcurridos 4 años desde su emisión.

22. A la finalización del ejercicio "n" se conoce que existen gastos realizados correspondientes a material de oficina cuya factura se ha registrado en el registro de entrada, pero dado que su presentación ha sido el 29 de diciembre no se ha podido realizar la imputación presupuestaria correspondiente.

Estos gastos de oficina alcanzan la cantidad de 500,00 €.

23. En referencia a la carga financiera de las operaciones de préstamo tenemos la siguiente información correspondiente al ejercicio "n":

- Anualidad de la totalidad de los préstamos pagados → 1.240.000,00 € (esta cantidad es independiente de la ya contabilizada como cuota e intereses pagados en el punto 11 del supuesto).
 - Cuota de capital → 1.000.000,00 €
 - Intereses → 240.000,00 €

Se conceden préstamos a corto plazo reintegrables al personal de la Corporación por 90.000,00 €. Se han producido devoluciones por préstamos que ya se habían concedido por el 70% de la cantidad consignada inicialmente en el Presupuesto de Ingresos.

Todas las operaciones, tanto de activos como de pasivos financieros, las contabilizamos con fecha 28 de diciembre del ejercicio n.

24. Información respecto a la dotación por amortización del ejercicio:

- a) La amortización derivada del polideportivo del punto 10 alcanza la cantidad de 3.120,00 €.
- b) Determinar y contabilizar si procede alguna dotación a la amortización derivada del punto 19. En su caso utilizar el método de amortización lineal.
- c) La amortización del edificio que hace referencia el punto 20 y que recordemos utiliza el sistema de dígitos crecientes.
- d) Para el resto del inmovilizado la amortización alcanza la cantidad de 147.380,00 €.

25. Otra información relativa al cierre del ejercicio:

- a) El importe por deterioro de valor créditos incobrables ha sido recogido en el punto 13 del supuesto.
- b) Se han devengado en el ejercicio "n" y no vencido los gastos financieros correspondientes a operaciones de crédito que se deducen del asiento 11.
- c) Se actualiza la provisión del Asiento 19.

d) Para el ejercicio "n+1" pasarán a corto plazo créditos a largo plazo por importe de 960.000,00 €.

SE PIDE:

- a) Apertura de Contabilidad y Presupuesto.
- b) Operaciones realizadas durante el ejercicio.
- c) Operaciones de regularización, cierre del Presupuesto y de Contabilidad.
- d) Cálculo del Remanente de Tesorería y Resultado Presupuestario a 31 de diciembre del año "n".

SOLUCIÓN PROPUESTA:

a) Apertura de Contabilidad y Presupuesto.

En el asiento de apertura de la contabilidad destacamos la acumulación de los saldos de las cuentas (430) y (431) apareciendo todas ellas en la cuenta (431) "Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados" y las cuentas (400) y (401) recogidos en la cuenta (401) "Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados".

Además se decide traspasar el saldo de la cuenta (129) Resultado del ejercicio a la cuenta (120) Resultados de ejercicios anteriores.

Asiento de apertura de contabilidad:

1 de enero de n				
4.430.000,00	210	Terrenos y bienes naturales		
65.000.000,00	211	Construcciones		
10.000.000,00	212	Infraestructuras		
500.000,00	214	Maquinaria y utillaje		
20.000,00	217	Equipos para procesos de información		
1.350.000,00	2500	Participación a largo plazo en entidades del grupo. En entidades de derecho público.		
800.000,00	4310	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión		
400.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
a				
		Patrimonio	100	44.500.000,00
		Resultados de ejercicios anteriores	120	15.000.000,00
		Resultados del ejercicio	129	2.752.500,00
		Deudas a largo plazo con entidades de crédito	170	17.500.000,00
		Amortización acumulada del inmovilizado material	2811	1.200.000,00
		Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Operaciones de gestión	4010	275.000,00
		Hacienda pública, acreedor por retenciones practicadas	4751	17.500,00
		Organismos de prevención Social, acreedores. Seguridad Social	4760	35.000,00
		Deterioro de valor de créditos. Operaciones de gestión	4900	70.000,00
		Deudas a corto plazo con entidades de crédito	520	1.000.000,00
		Deudas por operaciones de tesorería	521	150.000,00

Traspaso del resultado del ejercicio a resultados de ejercicios anteriores

1 de enero de n				
2.752.500,00	129	Resultado del ejercicio		
a				
		Resultado de ejercicios anteriores	120	2.752.500,00

Respecto a la apertura del Presupuesto, en primer lugar se aprueba definitivamente, que no inicialmente, con fecha 3 de enero del ejercicio "n", con lo cual a fecha 1 de

enero no tengo el Presupuesto para este ejercicio aprobado y se debe prorrogar el del ejercicio anterior.

Aparte de los diversos ajustes a realizar, la prórroga del Presupuesto tendrá como límite los créditos iniciales del Presupuesto que se prorroga, en nuestro caso "n-1".

Prórroga del Presupuesto del ejercicio "n-1".

1 de enero de n				
15.000.000,00	000	Presupuesto ejercicio corriente a Presupuesto de gastos: Créditos iniciales	001	15.000.000,00
15.000.000,00	001	Presupuesto de gastos: Créditos iniciales a Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles	0030	15.000.000,00
15.000.000,00	006	Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales a Presupuesto ejercicio corriente	000	15.000.000,00
15.000.000,00	008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas a Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales	006	15.000.000,00

Una vez aprobado definitivamente el Presupuesto del ejercicio "n" debo de contabilizar la anulación del prorrogado "n-1" y la apertura del definitivo.

Anulación prórroga Presupuesto ejercicio "n-1"

3 de enero de n				
-15.000.000,00	000	Presupuesto ejercicio corriente a Presupuesto de gastos: Créditos iniciales	001	-15.000.000,00
-15.000.000,00	001	Presupuesto de gastos: Créditos iniciales a Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles	0030	-15.000.000,00
-15.000.000,00	006	Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales a Presupuesto ejercicio corriente	000	-15.000.000,00
-15.000.000,00	008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas a Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales	006	-15.000.000,00

Presupuesto definitivo ejercicio "n"

3 de enero de n				
18.000.000,00	000	Presupuesto ejercicio corriente a Presupuesto de gastos: Créditos iniciales	001	18.000.000,00
18.000.000,00	001	Presupuesto de gastos: Créditos iniciales a Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles	0030	18.000.000,00
18.000.000,00	006	Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales a Presupuesto ejercicio corriente	000	18.000.000,00

18.000.000,00	008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas a Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales	006	18.000.000,00
---------------	-----	---	-----	---------------

b) Operaciones realizadas durante el ejercicio.

1. En este caso se trataría de realizar la contabilización de la autorización y compromiso de aquellos gastos, que una vez iniciado el ejercicio económico, tengo un compromiso de gastos para con terceros.

En nuestro caso tendré el compromiso para los gastos de personal, y los derivados de operaciones de crédito concertadas. Además se considera otros porcentajes de gastos correspondientes a gastos corrientes y transferencias también comprometidos. En el primero de los casos probablemente por contratos existentes y los segundos por compromisos de subvenciones o transferencias.

En primer lugar calculamos el importe total de autorización y compromiso según los Capítulos:

- Capítulo 1 → 5.000.000,00 €.
- Capítulo 2 → 1.080.000,00 €.
- Capítulo 3 → 240.000,00 €.
- Capítulo 4 → 2.000.000,00 €.
- Capítulo 7 → 650.000,00 €
- Capítulo 9 → 1.000.000,00 €.

TOTAL → 9.970.000,00 €.

Autorización y compromiso de gastos.

3 enero de n				
9.970.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	9.970.000,00
9.970.000,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados a Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	9.970.000,00

En relación al acuerdo plenario de no disponibilidad de créditos, previamente a la declaración de no disponibilidad, se certifica la existencia de crédito mediante la oportuna retención del mismo.

Retención de crédito y no disponibilidad del mismo.

1 marzo de n				
100.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos retenidos para acuerdos de no disponibilidad	0033	100.000,00
100.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos.		

		Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos no disponibles	0034	100.000,00
-100.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos retenidos para acuerdos de no disponibilidad	0033	-100.000,00

2. Nos encontramos con el caso de la necesidad de realizar un pago que no se ha podido imputar a Presupuesto la fase correspondiente al reconocimiento de la obligación y se realiza un pago pendiente de aplicación.

Estos pagos implican una aplicación provisional pendiente de realizar la aplicación definitiva, siempre partiendo de la consideración de que son obligaciones presupuestarias, por lo que en un momento posterior al de su ejecución se les dará aplicación al Presupuesto de Gastos.

En el caso de la nómina debemos de considerar el líquido que realmente vamos a pagar por importe de 2.860.000,00 €.

Al corresponder los gastos de personal de todo el ejercicio consideramos la fecha 20 de diciembre.

Pago pendiente de aplicación.

20 diciembre de n				
2.860.000,00	555	Pagos pendientes de aplicación a Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	2.860.000,00

3. Comenzamos dando aplicación definitiva al pago pendiente de aplicación del apartado anterior puesto que únicamente se realizó una aplicación provisional.

En segundo lugar hay que diferenciar entre la nómina del trabajador y la seguridad social de la empresa. En el punto 1 ya se realizaron las fases AD de ejecución presupuestaria, por lo tanto las fases que proceden a continuación serán las de reconocimiento de obligación y pago material. Este reconocimiento debe realizarse por el importe bruto de la nómina.

Se tendrá en cuenta en el pago material las retenciones efectuadas que se incorporarán a unas cuentas transitorias pendientes de liquidación, puesto que el pago debe ser por el líquido de la nómina.

La seguridad social de la empresa (cuota empresa) implica una ejecución presupuestaria cuyas fases AD están realizadas en el punto 1 y por lo tanto procede reconocer la obligación, quedando pendiente de pago hasta el momento en que se abone a la seguridad social el total de la deuda, empresa y parte retenida al trabajador.

La quinta parte del PGCPAL, definiciones y relaciones contables, establece en relación a la cuenta (400) "Acreedores obligaciones reconocidas, Presupuesto Corriente" (al igual que en el caso de la cuenta 401 "Acreedores obligaciones reconocidas, Presupuestos cerrados"), que dicha cuenta funcionará a través de varias divisionarias atendiendo al origen o naturaleza de las obligaciones de acuerdo con lo establecido en las normas de elaboración del Balance.

Así nos diferencia las siguientes posibilidades:

(4000) Operaciones de Gestión.

(4001) Otras Cuentas a pagar.

(4002) Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

(4003) Otras deudas.

Consultadas la norma 6º referente al Balance tenemos el punto 11 que determina "los acreedores por operaciones de gestión" comprenderán los acreedores de carácter presupuestario, excepto los referidos al Capítulo 3 "Gastos Financieros", Capítulo 6 "Inversiones Reales", Capítulo 8 "Activo Financiero" y Capítulo 9 "Pasivo Financiero".

En nuestro caso los gastos son del Capítulo 1 "Gastos de Personal" y por lo tanto utilizaremos la cuenta (4000) Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto corriente. Operaciones de Gestión.

Aplicación presupuestaria del pago pendiente de aplicación.

30 de diciembre de n				
4.000.000,00	640	Sueldos y salarios		
1.000.000,00	642	Cotizaciones sociales a cargo del empleador		
		a		
		Acreedores obligaciones reconocidas.		
		Presupuesto gastos corriente. Operaciones de gestión	4000	5.000.000,00
5.000.000,00	4000	Acreedores obligaciones reconocidas		
		Presupuesto gastos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Formalización	557	2.140.000,00
		Pagos pendientes de aplicación	555	2.860.000,00
2.140.000,00	557	Formalización		
		a		
		Hacienda Pública, acreedor retenciones practicadas	4751	700.000,00
		Organismos de Prevención Social, acreedores.		
		Seguridad Social	4760	1.400.000,00
		Depósitos recibidos a corto plazo	561	40.000,00

Quedarían pendientes de pago los siguientes conceptos e importes:

- H.P. Acreedor por retenciones practicadas → 700.000,00 € (Cuenta 4751)
- Seguridad social acreedora → 1.400.000,00 € (Cuenta 4760)
 - o Cuota Empleador → 1.000.000,00 €
 - o Cuota trabajador → 400.000,00 €

- Depósitos recibidos a corto plazo → 40.000,00 € (Cuenta 561)
 - o Retenciones judiciales → 30.000,00 €
 - o Cuotas sindicatos → 10.000,00 €

Como consecuencia del aviso de la asesoría jurídica decidimos dotar una provisión para el ejercicio siguiente por la alta probabilidad de que tengamos que hacer frente a la indemnización solicitada.

Dotación provisión indemnización despidos.

20 de diciembre de n				
30.000,00	641	indemnizaciones		
		a		
		Provisión a corto plazo para responsabilidades	582	30.000,00

4. En primer lugar, si observamos el saldo de cuentas a 31 de diciembre del año "n-1", vemos que existen acreedores pendientes de pago que corresponden con obligaciones tributarias y seguridad social.

Éstas corresponden con las retenciones realizadas a los trabajadores por dichos conceptos, generalmente de las retribuciones de mes de diciembre, así como con la cuota del empleador, de nuevo perteneciente al mes de diciembre.

Pago deudas tributarias y seguridad social ejercicio "n-1"

20 de enero de n				
17.500,00	4751	Hacienda Pública, acreedor retenciones practicadas		
35.000,00	4760	Organismos de Previsión Social, acreedores. Seguridad Social		
		a		
		Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	52.500,00

En segundo lugar procedemos a realizar las mismas operaciones referidas al 95% de las cantidades adeudadas derivadas del punto anterior.

Pago deudas tributarias, seguridad social y cuotas sindicales ejercicio "n"

30 de diciembre de n				
665.000,00	4751	Hacienda Pública, acreedor retenciones practicadas		
1.330.000,00	4760	Seguridad Social		
40.000,00	561	Depósitos recibidos a corto plazo		
		a		
		Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	2.035.000,00

5. Desde el punto de vista contable una transferencia está constituida por dos operaciones simultáneas y diferenciadas que suponen la primera una disminución y la segunda un aumento de los créditos iniciales. La operación de disminución de créditos iniciales requiere una previa retención de crédito.

Por la transferencia de crédito.

1 de febrero de n

70.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas	0032	70.000,00
-70.000,00	000	Presupuesto ejercicio corriente a Presupuesto de gastos: Modificaciones de crédito. Transferencias de crédito	0023	-70.000,00
-70.000,00	0023	Presupuesto de gastos: Modificaciones de crédito. Transferencias de crédito a Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles	0030	-70.000,00
70.000,00	000	Presupuesto ejercicio corriente a Presupuesto de gastos: Modificaciones de crédito. Transferencias de crédito	0023	70.000,00
70.000,00	0023	Presupuesto de gastos: Modificaciones de crédito. Transferencias de crédito a Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles	0030	70.000,00
-70.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas	0032	-70.000,00

La incorporación de remanente de crédito ocasiona una modificación presupuestaria positiva tanto en gastos como en ingresos.

En este caso concreto, además, tenemos como la obra ya está adjudicada desde el ejercicio anterior, por lo tanto una vez incorporado el crédito, éste no quedará en situación de disponible sino que tenemos que contabilizar el compromiso de gasto adquirido en el ejercicio anterior.

Por la incorporación de remanentes de crédito

1 de febrero de n				
1.000.000,00	000	Presupuesto ejercicio corriente a Presupuesto de gastos: Modificaciones de crédito. Incorporación remanentes de crédito	0024	1.000.000,00
1.000.000,00	0024	Presupuesto de gastos: Modificaciones de crédito. Incorporación remanentes de crédito a Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles	0030	1.000.000,00
1.000.000,00	007	Presupuesto de ingresos: modificación previsiones a Presupuesto ejercicio corriente	000	1.000.000,00
1.000.000,00	008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas a		

		Presupuesto de ingresos: modificación previsiones	007	1.000.000,00
--	--	---	-----	--------------

En este caso concreto, además, tenemos como la obra ya está adjudicada desde el ejercicio anterior, por lo tanto una vez incorporado el crédito, éste no quedará en situación de disponible sino que tenemos que contabilizar el compromiso de gasto adquirido en el ejercicio anterior.

Autorización y compromiso de gasto.

1 de febrero de n				
1.000.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	1.000.000,00
1.000.000,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados a Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	1.000.000,00

El 1 de abril se aprueba definitivamente el suplemento de crédito, financiado con bajas por anulación. Es una modificación de tipo cualitativa, puesto que no afecta al importe total del Presupuesto.

Por el suplemento de crédito

1 de abril de n				
20.000,00	000	Presupuesto ejercicio corriente a Presupuesto de gastos: Modificaciones de crédito. Suplementos de crédito	0021	20.000,00
20.000,00	0021	Presupuesto de gastos: Modificaciones de crédito. Suplementos de crédito a Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles	0030	20.000,00

Por la baja de crédito por anulación, previa retención de crédito

20.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas	0032	20.000,00
-20.000,00	000	Presupuesto ejercicio corriente a Presupuesto de gastos: Modificaciones de crédito. Bajas por anulación	0028	-20.000,00
-20.000,00	0028	Presupuesto de gastos: Modificaciones de crédito. Transferencias de crédito a Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles	0030	-20.000,00
-20.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para		

		transferencias y bajas	0032	-20.000,00
--	--	------------------------	------	------------

6. En todos los casos expuestos tenemos gastos del Capítulo 2 del Presupuesto, por lo tanto la cuenta utilizada en el reconocimiento de la obligación será la (4000) "Acreedores obligaciones reconocidas, Presupuesto Corriente. Operaciones de Gestión" tal y como ya indicamos en el punto 3.

En el primero de los casos tendríamos un gasto cuyas fases de autorización y compromiso ya fueron contabilizadas en el punto 1. Por lo tanto queda realizar la fase de reconocimiento de obligación y pago.

Consideramos todas las facturas de gasto corriente acumuladas a 10 de diciembre de n.

Reconocimiento de obligación y pago, gastos diversas facturas.

10 de diciembre de n				
350.000,00	628	Suministros		
100.000,00	6290 ⁶	Comunicaciones telefónicas		
60.000,00	625	Primas de seguros		
80.000,00	6291	Material de oficina		
50.000,00	624	Transportes		
70.000,00	621	Arrendamientos		
120.000,00	627	Publicidad		
30.000,00	623	Servicios profesionales independientes		
		a		
		Acreedores obligaciones reconocidas.		
		Presupuesto gastos corriente. Operaciones de gestión	4000	860.000,00
860.000,00	4000	Acreedores obligaciones reconocidas.		
		Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	860.000,00

En el segundo caso tenemos un expediente de contratación administrativa, donde previamente realizamos la retención de créditos y posteriormente contabilizamos las fases de ejecución presupuestaria.

Retención y aprobación expediente de contratación.

2 de enero de n				
640.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos.		
		Créditos disponibles		
		a		
		Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas	0031	640.000,00
640.000,00	0031	Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas		
		a		
		Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	640.000,00

⁶ Como consecuencia de las necesidades de gestión, y conforme a la regla 6.b de la ICAL 2013, se considera por la Corporación necesario desarrollar en cuentas de segundo orden tanto las Comunicaciones telefónicas (6290), como el material de oficina (6291).

Por la adjudicación del contrato.

10 de febrero de n				
600.000,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados a Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	600.000,00

Por la anulación del exceso de retención y autorización del gasto.

10 de febrero de n				
-40.000,00	0031	Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas a Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	-40.000,00
-40.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas	0031	-40.000,00

Facturación y pago de las facturas.

20 de noviembre de n				
600.000,00	622	Reparaciones y conservación a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Operaciones de gestión	4000	600.000,00
588.000,00	4000	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión a Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	588.000,00

En el tercer caso tenemos un claro ejemplo de gasto menor donde en principio no se ha ejecutado ninguna de las fases presupuestarias del gasto y se acumulan las fases de autorización, compromiso y reconocimiento de obligación en el momento de recepción y conforme de la factura correspondiente. No se produce el pago y por lo tanto queda pendiente del mismo.

Ejecución presupuestaria gasto menor.

15 de mayo de n				
2.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	2.000,00
2.000,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados a Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	2.000,00
2.000,00	623	Servicios profesionales independientes a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Operaciones de gestión	4000	2.000,00

En el cuarto caso tenemos un reintegro de pagos de Presupuesto corriente. Se deben realizar dos actuaciones, una primera consistente en realizar el Ingreso del reintegro y una segunda actuación consistente en la aplicación del reintegro al Presupuesto de Gastos. Además debemos decidir si en ésta última se produce la reposición del crédito gastado o simplemente se anula la obligación reconocida. En nuestro caso consideraremos que se repone el crédito.

Recordemos que según el TRLHL una de las causas de la generación de crédito en el Presupuesto de Gastos es el reintegro de pagos indebidos con cargo al presupuesto corriente, aunque en la práctica no implica un aumento del Presupuesto de gastos sino más bien una reposición del crédito que previamente se había gastado.

Reintegro de pagos del Presupuesto corriente

3 de junio				
400,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
		a		
		Formalización	557	400,00
-400,00	4000	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	557	-400,00
-400,00	625	Primas de seguros		
		a		
		Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Operaciones de gestión	4000	-400,00
-400,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados		
		a		
		Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	-400,00
-400,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles		
		a		
		Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	-400,00

- La cuenta (401) "Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados", recoge, en 1 de enero, el saldo de obligaciones reconocidas con cargo a créditos de presupuestos vigentes en ejercicios anteriores, cuyo pago no ha sido hecho efectivo en 31 de diciembre del precedente.

El pago de presupuestos cerrados lleva la misma contabilización que el corriente con la única salvedad de utilizar la cuenta correspondiente a Acreedores por obligaciones reconocidas de presupuestos cerrados.

Pago del 50% de presupuestos cerrados.

10 de febrero de n				
137.500,00	4010	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Operaciones de gestión		
		a		
		Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas		

		operativas	571	137.500,00
--	--	------------	-----	------------

En el caso de prescripción tendrá la consideración de un ingreso excepcional del ejercicio.

Prescripción del 20% de presupuestos cerrados.

10 de febrero de n				
55.000,00	4010	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Operaciones de gestión		
		a		
		Ingresos excepcionales	778	55.000,00

La omisión de un saldo por error de obligaciones de presupuesto cerrado no produce una ejecución del presupuesto corriente, es decir no incluimos el gasto en el Presupuesto del ejercicio en curso ejecutando las fases correspondientes del gasto ADO, sino que conlleva una contabilización diferente.

Así el PGCPAL 2013 en su parte quinta "Definiciones y relaciones contables" prevé para este caso que se cargue la cuenta (120) "Resultados de ejercicios anteriores" o bien la cuenta de balance a que el gasto se hubiera imputado, por la modificación en aumento de las obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores que sean consecuencia de errores.

Si la modificación tuviera su origen en gastos económicos y fuera de poca importancia se podría abonar con cargo a la cuenta del gasto que correspondiera. Si la modificación de las obligaciones fuese en disminución, o anulación de las mismas, el asiento sería de signo negativo.

En nuestro caso el gasto es de naturaleza económica, gasto de transporte y consideramos que su importe es significativo. Por lo tanto cargaremos la cuenta (120) resultados de ejercicios anteriores.

Rectificación saldo inicial obligaciones reconocidas.

15 de febrero de n				
3.000,00	120	Resultado ejercicios anteriores		
		a		
		Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Operaciones de gestión	4010	3.000,00

A diferencia del reintegro de pagos de presupuesto corriente, en el caso de cerrados, no se genera crédito sino que tiene la consideración de un ingreso corriente del ejercicio.

Debemos de analizar la cuenta que debe ser objeto de abono en el reconocimiento del derecho. El PGCPAL nos ofrece tres alternativas que podríamos clasificar de la siguiente manera:

- En el caso de que el reintegro fuera de poca importancia utilizaremos la cuenta (775) Reintegros.
- Si el reintegro fuera importante tenemos dos posibilidades:

1. En el caso de que el reintegro derive de un error abonaremos la cuenta (120) "Resultados de ejercicios anteriores".
2. En el resto de casos abonaremos la correspondiente cuenta de gastos por naturaleza.

Respecto a la cuenta (430) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente, utilizaremos la divisionaria (4300) Operaciones de Gestión. En el punto 13 analizaremos las distintas posibilidades que se presentan para estos casos.

Reintegro de pagos de presupuestos cerrados

1 de marzo de n				
1.600,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	1.600,00
1.600,00	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Resultado ejercicios anteriores	120	1.600,00

8. Generalmente la constitución del anticipo de caja fija conlleva una retención de crédito de las partidas que soportan dicho anticipo, de tal manera que posteriormente no nos encontremos con gastos realizados que no tengan consignación presupuestaria.

La contabilización del anticipo de caja fija aparecía regulada en la regla 36 de la Instrucción de Contabilidad (IC) de 2004. En la IC 2013 no se considera de especial trascendencia debido a que el tratamiento contable es el mismo que venían teniendo y los pequeños cambios que se introducen en su contabilización derivan, fundamentalmente, de la nueva codificación de las cuentas.

Constitución Anticipo caja fija.

1 de febrero de n				
16.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles		
		a		
		Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas	0031	16.000,00
16.000,00	5751	Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija		
		a		
		Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	16.000,00

Pago a acreedores del habilitado

30 de junio de n				
14.000,00	5581	Provisión de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación		
		a		
		Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija	5751	14.000,00

El 15 de julio con la presentación de la justificación del cajero no se produce anotación contable, puesto que ésta se realiza cuando se aprueba la cuenta, el 1 de agosto. La aprobación de dicha cuenta conlleva la imputación económica y presupuestaria de los gastos en ella incluidos y la reposición de fondos.

Por la imputación económica.

1 de agosto de n				
6.000,00	6292	Dietas		
8.000,00	6293	Gastos de Locomoción		
		a		
		Provisión de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación	5581	14.000,00

Por la imputación presupuestaria

1 de agosto de n				
14.000,00	0031	Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas		
		a		
		Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	14.000,00
14.000,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados		
		a		
		Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	14.000,00
14.000,00	5585	Libramiento para reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago		
		a		
		Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Operaciones de gestión	4000	14.000,00

Por la reposición de fondos.

1 de agosto de n				
14.000,00	4000	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	14.000,00
14.000,00	5751	Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija		
		a		
		Libramiento para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago	5585	14.000,00
14.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles		
		a		
		Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas	0031	14.000,00

Pago a acreedores del habilitado

1 de diciembre de n				
15.000,00	5581	Provisión de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación		
		a		

		Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija	5751	15.000,00
--	--	---	------	-----------

Por la imputación económica.

15 de diciembre de n				
5.000,00	6292	Dietas		
10.000,00	6293	Gastos de Locomoción		
		a		
		Provisión de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación	5581	15.000,00

Por la imputación presupuestaria

15 diciembre de n				
15.000,00	0031	Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas		
		a		
		Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	15.000,00
15.000,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados		
		a		
		Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	15.000,00
15.000,00	5585	Libramiento para reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago		
		a		
		Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Operaciones de gestión	4000	15.000,00
15.000,00	4000	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Libramiento para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago	5585	15.000,00

Reintegro de fondos sobrantes

15 de diciembre de n				
1.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
		a		
		Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija	5751	1.000,00
-1.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles		
		a		
		Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas	0031	-1.000,00

Los pagos a justificar a diferencia de los anticipos de caja fija, implican desde su constitución una imputación del gasto al presupuesto de la Corporación. Caracterizan a estos pagos el no poder acompañar en el momento del pago del justificante (generalmente factura) correspondiente del gasto.

En primer lugar se imputará a Presupuesto las fases de control presupuestario "A" y "D". Seguidamente se reconoce la obligación y se paga ingresando el importe del pago a justificar en la cuenta restringida que hemos abierto a favor del habilitado.

Por la imputación presupuestaria de la constitución y pago al habilitado

1 julio de n				
20.000,00	0030	Presupuesto de gastos: Créditos definitivos Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	20.000,00
20.000,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados a Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	20.000,00
20.000,00	5584	Libramientos para pagos a justificar a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Operaciones de gestión	4000	20.000,00
20.000,00	4000	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión a Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	20.000,00
20.000,00	5750	Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar a Libramientos para pagos a justificar	5584	20.000,00

Por el pago del habilitado (concejal) al acreedor

15 de julio de n				
18.000,00	5580	Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación a Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar	5750	18.000,00

Reintegro de los fondos no utilizados por el habilitado

20 de julio de n				
2.000,00	5584	Libramientos para pagos a justificar a Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar	5750	2.000,00
2.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas a Formalización	557	2.000,00
-2.000,00	4000	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión a Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	557	-2.000,00
-2.000,00	5584	Libramientos para pagos a justificar		

		a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Operaciones de gestión	4000	-2.000,00
-2.000,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados a Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	-2.000,00
-2.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	-2.000,00

Justificación y aprobación del mismo

30 de julio de n				
18.000,00	623	Servicios profesionales independientes a Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación	5580	18.000,00

9. La aprobación de las bases reguladoras no implica la ejecución de ninguna de las fases de ejecución del Presupuesto. No obstante es conveniente realizar la retención de crédito para garantizar la existencia del mismo en fases posteriores.

La aprobación de la convocatoria produce la autorización del gasto, mientras que con la adjudicación definitiva se produce el compromiso del gasto. Cuando el beneficiario justifique la subvención, o en caso de pago anticipado cumpla el resto de requisitos, se producirá el reconocimiento de la obligación y el pago.

Aprobación bases reguladoras

1 de marzo de n				
1.000.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas	0031	1.000.000,00

Aprobación convocatoria

1 abril de n				
1.000.000,00	0031	Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas a Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	1.000.000,00

Adjudicación definitiva

1 septiembre de n				
1.000.000,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados a Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	1.000.000,00

Pago subvenciones justificadas

1 octubre de n				
800.000,00	6511	Subvenciones al resto de entidades		

		a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Operaciones de gestión	4000	800.000,00
800.000,00	4000	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión a Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	800.000,00

Al no existir dudas razonables sobre la correcta justificación de la subvención y por tanto que se procederá al pago de la misma una vez justificada en el ejercicio siguiente, decidimos dotar la oportuna provisión para recoger el gasto en el ejercicio correspondiente.

Provisión subvenciones

31 de diciembre de n				
200.000,00	6511	Subvenciones al resto de entidades a Provisión a corto plazo para transferencias y subvenciones	588	200.000,00

A 30 de diciembre por las transferencias corrientes y de capital realizadas a los OOA.

30 de diciembre de n				
2.650.000,00	6500	Transferencias a la entidad o entidades propietarias a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Operaciones de gestión	4000	2.650.000,00
2.650.000,00	4000	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión a Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	2.650.000,00

10. Tenemos 3 proyectos de inversión: biblioteca, polideportivo cubierto y plan de renovación de vías urbanas.

a) Biblioteca

En el punto 5, incorporación de remanentes, se habilitó el crédito y se contabilizaron las fases de autorización y compromiso conforme a la situación del expediente sobre una obra que ya había sido aprobada y adjudicada en el ejercicio anterior. A continuación se aprueban 4 certificaciones y se abonan las mismas.

1ª certificación de obras, reconocimiento de obligación.

2 de febrero de n				
250.000,00	2310	Construcciones en curso. Inmovilizado material a		

		Acreeedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	250.000,00
--	--	---	------	------------

1ª certificación de obras, pago.

3 de febrero de n				
250.000,00	4003	Acreeedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas a Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	250.000,00

2ª certificación de obras, reconocimiento de obligación.

2 de marzo de n				
250.000,00	2310	Construcciones en curso. Inmovilizado material a Acreeedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	250.000,00

2ª certificación de obras, pago.

3 de marzo de n				
250.000,00	4003	Acreeedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas a Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	250.000,00

3ª certificación de obras, reconocimiento de obligación.

2 de abril de n				
250.000,00	2310	Construcciones en curso. Inmovilizado material a Acreeedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	250.000,00

3ª certificación de obras, pago.

3 de abril de n				
250.000,00	4003	Acreeedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas a Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	250.000,00

4ª certificación de obras, reconocimiento de obligación.

2 de mayo de n				
250.000,00	2310	Construcciones en curso. Inmovilizado material a Acreeedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	250.000,00

4ª certificación de obras, pago.

3 de mayo de n				
250.000,00	4003	Acreeedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas a Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas		

		operativas	571	250.000,00
--	--	------------	-----	------------

Recepción de la obra.

30 de mayo de n				
1.000.000,00	211	Construcciones		
		a		
		Construcciones en curso. Inmovilizado material	2310	1.000.000,00

b) Polideportivo cubierto

En primer lugar debemos generar crédito por la aportación de la Comunidad Autónoma al no figurar en el Presupuesto. Realizaremos la contabilización del expediente de adjudicación de la obra. Posteriormente contabilizaremos las certificaciones de obra aprobadas y por último reflejaremos el ingreso de la subvención por parte de la Comunidad Autónoma.

Modificación presupuestaria, generación de créditos por ingresos.

1 de mayo de n				
900.000,00	000	Presupuesto ejercicio corriente		
		a		
		Presupuesto de gastos: Modificaciones de crédito.		
		Créditos generados por ingresos	0025	900.000,00
900.000,00	0025	Presupuesto de gastos: Modificaciones de crédito.		
		Créditos generados por ingresos		
		a		
		Presupuesto de gastos: créditos definitivos.		
		Créditos disponibles	0030	900.000,00
900.000,00	007	Presupuesto de ingresos: modificación		
		previsiones		
		a		
		Presupuesto ejercicio corriente	000	900.000,00
900.000,00	008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas		
		a		
		Presupuesto de ingresos: modificación		
		previsiones	007	900.000,00

Solicitud certificado existencia de crédito.

1 de julio de n				
1.800.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos.		
		Créditos disponibles		
		a		
		Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para		
		transferencias y bajas	0031	1.800.000,00

Aprobación expediente de contratación.

15 de julio de n				
1.700.000,00	0031	Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para		
		transferencias y bajas		
		a		
		Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	1.700.000,00

Adjudicación definitiva y anulación excesos de autorización y retención.

1 de septiembre de n				
----------------------	--	--	--	--

1.560.000,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados a Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	1.560.000,00
-140.000,00	0031	Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas a Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	-140.000,00
-240.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas	0031	-240.000,00

1ª certificación de obra.

5 de octubre de n				
780.000,00	2310	Construcciones en curso. Inmovilizado material a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	780.000,00

2ª certificación de obra.

5 de noviembre de n				
780.000,00	2310	Construcciones en curso. Inmovilizado material a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	780.000,00

Recepción de la obra

1 de diciembre de n				
1.560.000,00	211	Construcciones a Construcciones en curso. Inmovilizado material	2310	1.560.000,00

Ingreso de la Comunidad Autónoma una vez finalizada y justificada la obra.

10 de diciembre de n				
900.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	900.000,00
900.000,00	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión a Ingreso subvenciones para financiación inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. Del resto de entidades	9401	900.000,00

Subvención contabilizada directamente a patrimonio neto.

31 de diciembre de n				
900.000,00	940.1	Ingreso subvenciones para financiación inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. Del resto de entidades a		

		Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta	130	900.000,00
--	--	---	-----	------------

c) Vías urbanas

Se ejecutarán de nuevo todas las fases de un expediente de contratación, pero en este caso al tratarse de un bien de uso público, una vez finalizada la obra debe entregarse al uso general. Es financiado con recursos propios, sin agentes externos, y además la consignación está prevista en el Presupuesto de Gastos.

En cuanto al importe de adjudicación debemos de incrementar el presupuesto de ejecución material con el porcentaje de gastos materiales y beneficio industrial. Posteriormente incluimos el proyecto de obra y finalmente sobre dicha cantidad aplicamos el IVA.

La forma de financiación del Plan es mediante una operación de préstamo de disposición gradual por lo tanto la firma del mismo no conllevará anotación contable alguna puesto que en dicho momento no disponemos de capital y contablemente no nos genera endeudamiento.

Posteriormente conforme vayamos aprobando certificaciones de obra y por la parte proporcional correspondiente procederemos a disponer del capital necesario y por lo tanto se realizará su contabilización.

La contabilización de los bienes entregados al uso general ha supuesto una modificación con el PGCPAL 2013. Así desaparece del Plan la cuenta (109) Patrimonio entregado al uso general y plantea la siguiente alternativa:

"Las infraestructuras, los bienes comunales y los bienes del patrimonio histórico, deberán registrarse en contabilidad cuando se cumplan los criterios de reconocimiento de un activo previstos en el marco conceptual de la contabilidad pública de este Plan y su valoración se realizará de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 1, «Inmovilizado material»...

...a) Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio. También serán calificados como activos aquellos que sean necesarios para obtener los rendimientos económicos o el potencial de servicio de otros activos.

...Los activos portadores de «potencial de servicio» son aquellos que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio."

En el ejemplo que proponemos entendemos que se cumplen con los criterios de reconocimiento de un activo conforme al nuevo PGCPAL 2013 y se contabiliza como un inmovilizado material.

Solicitud certificado existencia de crédito y aprobación del proyecto.

1 de marzo de n				
2.400.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos.		

		Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas	0031	2.400.000,00
2.400.000,00	0031	Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas a Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	2.400.000,00

Adjudicación proyecto. Anulamos exceso de autorización y retención.

15 de abril de n				
2.300.000,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados a Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	2.300.000,00
-100.000,00	0031	Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas a Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	-100.000,00
-100.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: Créditos retenidos para transferencias y bajas	0031	-100.000,00

1ª certificación de obras

5 de junio de n				
460.000,00	232	Infraestructuras en curso a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	460.000,00

2ª certificación de obras

5 de julio de n				
460.000,00	232	Infraestructuras en curso a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	460.000,00

3ª certificación de obras

5 de agosto de n				
460.000,00	232	Infraestructuras en curso a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	460.000,00

4ª certificación de obras

5 de septiembre de n				
460.000,00	232	Infraestructuras en curso a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	460.000,00

5ª certificación de obras

5 de octubre de n				
460.000,00	232	Infraestructuras en curso		
		a		
		Acreeedores obligaciones reconocidas.		
		Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	460.000,00

Recepción de la obra.

30 de noviembre de n				
2.300.000,00	212	Infraestructuras		
		a		
		Infraestructuras en curso	232	2.300.000,00

- 11.** Estamos ante un Pasivo financiero que conforme a la IC debe de valorarse inicialmente a su valor razonable, que salvo evidencia en contrario será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida, ajustado con los costes de transacción que sean directamente atribuibles a la emisión. No obstante, los costes de transacción se podrán imputar al resultado del ejercicio en el que se reconoce el pasivo cuando tengan poca importancia relativa.

En nuestro caso consideramos que los costes de transacción tienen importancia relativa y por lo tanto disminuyen la valoración inicial del Pasivo financiero.

Posteriormente, los pasivos financieros a coste amortizado, se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán como resultados del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo.

Empezamos realizando los cálculos necesarios para posteriormente contabilizar la operación:

a) Cálculo del tipo de interés efectivo semestral:

$$i_2 = i/n$$

$$i_2 = 2\%/2 = 1\% \text{ efectivo semestral}$$

$$i_2 = 0,01$$

b) Cálculo de la cuota semestral.

$$a_2 = \frac{P}{1 - (1 + i_2)^{-n} / i_2}$$

$$a_2 = \frac{1.840.000}{1 - (1,01)^{-16} / 0,01}$$

$$a_2 = 125.018,06$$

c) Cálculo tabla amortización préstamo.

Tabla amortización préstamo.

Período	Semestr.	Intereses	Amortización	Am. Acumulada	Pendiente Am.
0	0,00	0,00	0,00	0,00	1.840.000,00

1	125.018,06	18.400,00	106.618,06	106.618,06	1.733.381,94
2	125.018,06	17.333,82	107.684,24	214.302,30	1.625.697,70
3	125.018,06	16.256,98	108.761,08	323.063,38	1.516.936,62
4	125.018,06	15.169,37	109.848,69	432.912,07	1.407.087,93
5	125.018,06	14.070,88	110.947,18	543.859,25	1.296.140,75
6	125.018,06	12.961,41	112.056,65	655.915,90	1.184.084,10
7	125.018,06	11.840,84	113.177,22	769.093,12	1.070.906,88
8	125.018,06	10.709,07	114.308,99	883.402,11	956.597,89
9	125.018,06	9.565,98	115.452,08	998.854,19	841.145,81
10	125.018,06	8.411,46	116.606,60	1.115.460,79	724.539,21
11	125.018,06	7.245,39	117.772,67	1.233.233,45	606.766,55
12	125.018,06	6.067,67	118.950,39	1.352.183,84	487.816,16
13	125.018,06	4.878,16	120.139,90	1.472.323,74	367.676,26
14	125.018,06	3.676,76	121.341,30	1.593.665,04	246.334,96
15	125.018,06	2.463,35	122.554,71	1.716.219,74	123.780,26
16	125.018,06	1.237,80	123.780,26	1.840.000,00	0,00

d) Cálculo tasa anual equivalente.

$$1.840.000,00 = 9.200,00 + 125.018,06/(1+i'_2) + 125.018,06 (1+i'_2)^2 + \dots + 125.018,06 (1+i'_2)^{16}$$

$$i'_2 = 1,061146\%$$

d) Cálculo tabla coste amortizado pasivo financiero.

Tabla coste amortizado

Período	Int. Totales	Int. Explícito	Int. Implícito	Amortización	Coste Amortizado
0	0,00	0,00	0,00	0,00	1.830.800,00
1	19.427,45	18.400,00	1.027,45	106.618,06	1.725.209,40
2	18.306,98	17.333,82	973,16	107.684,24	1.618.498,32
3	17.174,62	16.256,98	917,65	108.761,08	1.510.654,89
4	16.030,25	15.169,37	860,88	109.848,69	1.401.667,08
5	14.873,73	14.070,88	802,85	110.947,18	1.291.522,75
6	13.704,94	12.961,41	743,53	112.056,65	1.180.209,62
7	12.523,74	11.840,84	682,90	113.177,22	1.067.715,31
8	11.330,01	10.709,07	620,95	114.308,99	954.027,26
9	10.123,62	9.565,98	557,64	115.452,08	839.132,82
10	8.904,42	8.411,46	492,96	116.606,60	723.019,19
11	7.672,29	7.245,39	426,89	117.772,67	605.673,42
12	6.427,08	6.067,67	359,41	118.950,39	487.082,43
13	5.168,65	4.878,16	290,49	120.139,90	367.233,03
14	3.896,88	3.676,76	220,11	121.341,30	246.111,85
15	2.611,61	2.463,35	148,26	122.554,71	123.705,40
16	1.312,66	1.237,80	74,86	123.780,26	0,00

Una vez realizados los cálculos necesarios procedemos a la contabilización de la constitución de la operación de préstamo

Ingreso del Préstamo

1 de abril de n				
1.830.800,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
9.200,00	557	Formalización		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras cuentas a cobrar	4301	1.840.000,00
1.840.000,00	4301	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras cuentas a cobrar		
		a		
		Deudas a largo plazo con entidades de crédito	170	1.625.697,70
		Deudas a corto plazo con entidades de crédito	520	214.302,30

Imputación Presupuestaria y pago de la comisión de apertura.

1 de abril de n				
9.200,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles		
		a		
		Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	9.200,00
9.200,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados		
		a		
		Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	9.200,00
9.200,00	170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		
		a		
		Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	9.200,00
9.200,00	4003	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas.		
		a		
		Formalización	557	9.200,00

El 1 de octubre por el vencimiento de la primera de las cuotas semestrales realizaremos un primer asiento sobre el devengo de intereses implícitos generados a dicha fecha y un segundo asiento sobre el pago del capital e intereses de la primera cuota.

Devengo de intereses implícitos.

1 octubre de n				
1.027,45	6625	Intereses de deudas con entidades de crédito		
		a		
		Deudas a largo plazo con entidades de crédito	170	1.027,45

Cuota de capital e intereses operación de préstamo.

1 octubre de n				
125.018,06	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles		
		a		
		Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	125.018,06
125.018,06	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados		
		a		
		Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	125.018,06
18.400,00	6625	Intereses de deudas con entidades de crédito		
106.618,06	520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		
		a		

		Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	125.018,06
125.018,06	4003	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas a Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	125.018,06

- 12.** Consultado el Saldo de cuentas a 31 de diciembre de "n-1" aparece en el Pasivo una operación de tesorería por importe de 150.000,00 € que vamos a cancelar. Tanto la concertación como la cancelación son operaciones no presupuestarias y por lo tanto no conllevan ejecución del Presupuesto.

Cancelación operación tesorería existente.

10 de septiembre de n				
150.000,00	521	Deudas por operaciones de tesorería a Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	150.000,00

Contratación nueva operación de tesorería.

10 de septiembre de n				
200.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas a Deudas por operaciones de tesorería	521	200.000,00

Rendimiento cuentas corrientes.

31 de diciembre de n				
25.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras	4303	25.000,00
25.000,00	4303	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras a Otros ingresos financieros	769	25.000,00

- 13.** Destaca en este apartado la dotación del deterioro de valor de los créditos a final de ejercicio que conllevará dos asientos una eliminando la corrección valorativa por deterioro de créditos incobrables que existiera del ejercicio anterior y otro dotando la nueva estimación de corrección valorativa estimada en este ejercicio. En todo caso son operaciones de cierre que no conlleva ejecución presupuestaria.

La omisión de un saldo por error de derechos de presupuesto cerrado no produce una ejecución del presupuesto corriente, es decir no incluimos el ingreso en el Presupuesto del ejercicio en curso ejecutándolo sino que conlleva una contabilización diferente.

Así el PGC en su parte quinta "Definiciones y relaciones contables" prevé para este caso que se abone la cuenta (120) "Resultados de ejercicios anteriores" o bien la cuenta de

balance a que el gasto se hubiera imputado, por la modificación en aumento de los derechos reconocidos en ejercicios anteriores que sean consecuencia de errores.

Si la modificación tuviera su origen en ingresos económicos y fuera de poca importancia se podría abonar con cargo a la cuenta del ingreso por naturaleza que correspondiera. Si la modificación de los derechos fuese en disminución, o anulación de las mismas, el asiento sería de signo negativo.

En nuestro caso lo consideramos como significativo y además es de naturaleza económica, IAE, por lo tanto utilizamos la cuenta (120) resultados de ejercicios anteriores.

Recaudación Presupuestos cerrados.

5 de junio de n				
560.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión	4310	560.000,00

Prescripción 5%.

5 de junio de n				
40.000,00	6671	Pérdidas de créditos incobrables. Con otras entidades		
		a		
		Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por prescripción. Operaciones de gestión	43920	40.000,00

Insolvencias 8%.

5 de junio de n				
64.000,00	6671	Pérdidas de créditos incobrables. Con otras entidades		
		a		
		Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por insolvencias. Operaciones de gestión	43910	64.000,00

Anulación liquidaciones 5%

5 de junio de n				
40.000,00	120	Resultados de ejercicios anteriores		
		a		
		Derechos anulados de presupuestos cerrados. Anulación de liquidaciones Operaciones de gestión	43400	40.000,00

Aplicación del deterioro de valor de créditos y contabilización del nuevo.

31 de diciembre de n				
70.000,00	4900	Deterioro de valor de créditos. Operaciones de gestión		
		a		
		Reversión del deterioro de créditos a otras entidades	7983	70.000,00
96.000,00	6983	Pérdidas por deterioro de crédito a otras entidades		

		a Deterioro de valor de créditos. Operaciones de gestión	4900	96.000,00
--	--	---	------	-----------

Rectificación saldo inicial

5 de junio de n				
10.000,00	4310	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión		
		a Resultados de ejercicios anteriores	120	10.000,00

14. En el presente apartado tratamos de forma general la gestión presupuestaria de los ingresos.

La quinta parte del PGCPAL 2013, definiciones y relaciones contables, establece en relación a la cuenta (430) "Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente" (al igual que en el caso de la cuenta 431 "Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados"), que dicha cuenta funcionará a través de varias divisionarias atendiendo al origen o naturaleza de los derechos de acuerdo con lo establecido en las normas de elaboración del Balance (3ª parte del PGCPAL 2013).

Así nos diferencia las siguientes posibilidades:

- (4300) Operaciones de gestión.
- (4301) Otras cuentas a cobrar.
- (4302) Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- (4303) Otras inversiones financieras.

Consultadas la norma 6º referente al Balance tenemos como en el punto 5 nos determina que los "Deudores por operaciones de gestión" comprenderán los deudores de carácter presupuestario, excepto los de naturaleza financiera referidos al Capítulo 5 "Ingresos patrimoniales", Capítulo 6 "Enajenación de inversiones reales", Capítulo 8 "Activos financieros" y Capítulo 9 "Pasivos financieros".

En nuestro caso los ingresos pertenecen al Capítulo 1 "Impuestos directos", Capítulo 2 "Impuestos indirectos" y Capítulo 3 "Tasas y otros ingresos", considerados todos ellos como de gestión y por lo tanto utilizaremos la cuenta (4300) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de Gestión.

Aprobación liquidaciones directas y padrones

1 de marzo de n				
6.400.000,00	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Impuesto sobre Bienes Inmuebles	724	4.000.000,00
		Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	725	1.000.000,00
		Tasas por prestación de servicios o realización de actividades	740	1.400.000,00
210.000,00	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Impuesto sobre Bienes Inmuebles	724	150.000,00

		Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	725	40.000,00
		Tasas por prestación de servicios o realización de actividades	740	20.000,00

Ingreso en tesorería pendiente de aplicación

10 de mayo de n				
5.710.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
		a		
		Cobros pendientes de aplicación	554	5.710.000,00

Aplicación definitiva. El ingreso duplicado no es detectado en el momento del ingreso.

1 de junio de n				
5.710.000,00	554	Cobros pendientes de aplicación		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	5.710.000,00
45.000,00	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana	726	45.000,00

Autoliquidaciones

5 de junio de n				
150.000,00	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	733	150.000,00
150.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	150.000,00

Cobro en especie

15 de junio de n				
40.000,00	214	Maquinaria y utillaje		
		a		
		Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por cobro en especie. Operaciones de gestión	43800	40.000,00

Reconocimiento de intereses y aplazamiento de principal e intereses.

5 de julio de n				
1.000,00	4303	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras		
		a		
		Ingresos de créditos	7620	1.000,00
21.000,00	4430	Deudas a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión		
		a		

		Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión	43320	20.000,00
		Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento. Otras inversiones financieras	43323	1.000,00

Anulación liquidaciones

10 de julio de n				
80.000,00	724	Impuesto sobre bienes inmuebles		
20.000,00	725	Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica		
		a		
		Derechos anulados de presupuesto corriente. Anulación liquidaciones Operaciones de gestión	43300	100.000,00

Devolución de ingresos indebidos

15 de julio de n				
4.000,00	724	Impuesto sobre bienes inmuebles		
1.000,00	725	Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica		
600,00	740	Tasas por prestación de servicios o realización de actividades		
		a		
		Acreeedores por devolución de ingresos y otras minoraciones Operaciones de gestión	4180	5.600,00
2.800,00	4180	Acreeedores por devolución de ingresos y otras minoraciones Operaciones de gestión		
		a		
		Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	2.800,00
2.800,00	437	Devolución de ingresos		
		a		
		Derechos anulados de presupuesto corriente. Devolución de ingresos	4339	2.800,00

Pagos duplicados no detectados en el ingreso

25 de julio de n				
-10.000,00	557	Formalización		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	-10.000,00
10.000,00	557	formalización		
		a		
		Otros acreedores no presupuestarios	419	10.000,00
10.000,00	419	Otros acreedores no presupuestarios		
		a		
		Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	10.000,00

Cobro pendientes de aplicación.

1 de noviembre de n				
25.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
		a		
		Cobros pendientes de aplicación	554	25.000,00

Aplicación definitiva del cobro.

15 de noviembre de n				
25.000,00	554	Cobros pendientes de aplicación a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras	4300 4303	20.000,00 5.000,00
5.000,00	4303	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras a Otros ingresos financieros	769	5.000,00

Dotación provisión por devolución de ingresos indebidos.

31 de diciembre de n				
50.000,00	724	Impuesto sobre bienes inmuebles a Provisión a corto plazo para devolución de ingresos	585	50.000,00

- 15.** En primer lugar tener en cuenta que en la gestión del IAE existe una parte de ingreso que corresponde al Ayuntamiento, y por lo tanto tendrá un tratamiento presupuestario, y otra que corresponde a la Diputación, y tendrá un tratamiento no presupuestario.

Aprobación de la matricula únicamente por la parte del Ayuntamiento.

1 de abril de n				
200.000,00	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión a Impuesto sobre actividades económicas	727	200.000,00

Cobro pendiente de aplicación

1 de junio de n				
238.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas a Cobros pendientes de aplicación	554	238.000,00

Aplicación definitiva del cobro

15 de junio de n				
238.000,00	554	Cobros pendientes de aplicación a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión Entes públicos acreedores por recaudación de recursos	4300 414	170.000,00 68.000,00

Transferencia a Diputación del recargo provincial.

10 de septiembre de n				
68.000,00	414	Entes públicos acreedores por recaudación de		

		recursos		
		a		
		Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	68.000,00

16. Estamos en el caso de la concesión de una subvención de carácter reintegrable. Ésta se produce conforme a la norma 18º de reconocimiento y valoración cuando:

"b.2) Subvenciones recibidas: Las subvenciones recibidas se considerarán no reintegrables y se reconocerán como ingresos por el ente beneficiario cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención a favor de dicho ente, se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, que se efectuará de acuerdo con los criterios recogidos en la primera parte de este texto relativa al marco conceptual de la contabilidad pública. En los demás casos las subvenciones recibidas se considerarán reintegrables y se reconocerán como pasivo.

Debemos de considerar la subvención, no como un ingreso del ejercicio, sino como una deuda, habida cuenta de las dudas que tenemos respecto a su ejecución. Posteriormente podremos ir transformándola en reintegrable o como es el caso, si no se produce la finalidad para la que fue concedida, proceder a su devolución.

Ingreso subvención.

30 de abril de n				
100.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	100.000,00
100.000,00	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	522	100.000,00

Devolución ingreso indebido subvención.

30 de diciembre de n				
100.000,00	522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones		
		a		
		Acreeedores por devolución de ingresos y otras minoraciones Operaciones de gestión	4180	100.000,00
100.000,00	4180	Acreeedores por devolución de ingresos y otras minoraciones Operaciones de gestión		
		a		
		Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	100.000,00
100.000,00	437	Devolución de ingresos		
		a		
		Derechos anulados de presupuesto corriente. Devolución de ingresos	4339	100.000,00

Pago intereses de demora a Comunidad Autónoma.

30 de diciembre de n				
5.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos.		

		Créditos disponibles a Presupuesto de gastos Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	5.000,00
5.000,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados a Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	5.000,00
5.000,00	669	Otros gastos financieros a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	5.000,00
5.000,00	4003	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas a Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	5.000,00

- 17.** Cada uno de los meses en que recibimos la participación deberíamos hacer el mismo asiento de ingreso. Nosotros vamos a agrupar los 11 primeros meses en un único asiento, con fecha 30 de noviembre.

El correspondiente al mes de diciembre lo contabilizaremos independiente puesto que se produce la compensación con la liquidación negativa derivada de la liquidación del ejercicio "n-2".

En este último asiento se produce un ingreso presupuestario con un descuento asociado que se origina como consecuencia de una devolución de ingresos de presupuestos cerrados. La devolución de ingresos de presupuestos cerrados se aplica al presupuesto corriente.

Entregas a cuenta enero-noviembre

30 noviembre de n				
6.600.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	6.600.000,00
6.600.000,00	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión a Transferencias. Resto de entidades	7501	6.600.000,00

Entrega a cuenta diciembre y compensación devolución ingreso.

30 diciembre de n				
560.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
40.000,00	557	Formalización a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	600.000,00
600.000,00	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión a		

		Transferencias. Resto de entidades	7501	600.000,00
--	--	------------------------------------	------	------------

Devolución ingresos indebidos liquidación negativa ejercicio "n-2".

30 de diciembre: devolución de ingresos indebidos				
40.000,00	7501	Transferencias. Resto de entidades		
		a		
		Acreeedores por devolución de ingresos y otras		
		minoraciones Operaciones de gestión	4180	40.000,00
40.000,00	4180	Acreeedores por devolución de ingresos y otras		
		minoraciones Operaciones de gestión		
		a		
		Formalización	557	40.000,00
40.000,00	437	Devolución de ingresos		
		a		
		Derechos anulados de presupuesto corriente.		
		Devolución de ingresos	4339	40.000,00

18. En el primero de los casos tenemos una adscripción de un bien a un OOAA dependiente.

Debemos apreciar si la adscripción es inferior a la vida del bien o por el contrario igual a la misma o indefinida. En nuestro caso es indefinida hasta que se extinga el OOAA.

La entidad adscribiente, Ayuntamiento, con carácter general, contabilizará un activo financiero por el valor razonable del bien o derecho aportado con abono a la cuenta del bien adscrito registrando, en su caso, un resultado por la diferencia entre el valor razonable del bien y su valor contable.

Previamente a la adscripción debemos de actualizar el valor de la amortización acumulada y dotar la misma por los tres primeros meses del ejercicio.

Valor de la construcción: 900.000,00 €.

Vida útil de la construcción: 50 años.

Amortización anual: 18.000,00 €.

Amortización 4 meses: 6.000,00 €

Dotación amortización biblioteca municipal.

1 de mayo de n				
6.000,00	6811	Dotación amortización inmovilizado material.		
		Construcciones		
		a		
		Amortización acumulada inmovilizado material.		
		Construcciones	2811	6.000,00

Adscripción biblioteca a OOAA.

1 de mayo de n				
60.000,00	2811	Amortización acumulada construcciones		
960.000,00	2500	Participaciones a largo plazo en entidades del grupo. En entidades de derecho público		
		a		
		Terrenos y bienes naturales	210	100.000,00
		Construcciones	211	900.000,00

		Beneficios procedentes del inmovilizado material	771	20.000,00
--	--	--	-----	-----------

En el segundo de los casos se produce una reversión de un bien adscrito. Para ello cargaremos la cuenta del bien y abonaremos la cuenta del activo financiero. La posible diferencia entre el valor en contabilidad del activo financiero y el valor realizable del bien revertido se imputará a una cuenta de gastos o ingresos.

Reversión de oficinas.

1 de octubre de n				
80.000,00	211	Construcciones		
10.000,00	6660	Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas		
		a		
		Participaciones a largo plazo en entidades del grupo. En entidades de derecho público	2500	90.000,00

En el tercero de los casos nos encontramos con una permuta. El nuevo PGCPAL 2013 determina la necesidad en casos de permutas de distinguir dos casos en función de si los activos son o no similares desde un punto de vista funcional o de vida útil.

En aquellos supuestos en los que activos intercambiados son similares desde un punto de vista funcional y vida útil el bien recibido se valorará, siempre y cuando no se realice ningún intercambio de efectivo, por el valor contable del activo entregado con el límite del valor razonable del activo recibido si éste fuera menor.

En nuestro caso el valor del bien entregado es de 100.000,00 € (140.000,00 € - 40.000,00 €), mientras que el valor razonable del activo recibido es de 130.000,00 €.

Por lo tanto al ser mayor el valor razonable del bien recibido, debemos valorarlo por el valor contable del bien entregado, 100.000,00 €.

Permuta de edificios

1 de enero de n				
40.000,00	2811	Amortización acumulada construcciones		
100.000,00	211	construcciones		
		a		
		Construcciones	211	140.000,00

En último lugar la enajenación de un inmovilizado producirá un ingreso presupuestario en el Capítulo 6. Las posibles diferencias entre el valor neto contable del bien y el precio de venta originarán un beneficio para la Corporación.

De nuevo en este caso tendré que actualizar la amortización acumulada previamente a su enajenación.

Valor de la construcción a 1 de enero de "n": 32.000,00 €.

Vida útil de la construcción: 8 años.

Amortización anual: 4.000,00 €.

Amortización 9 meses: 3.000,00 €

Dotación amortización biblioteca municipal.

1 de octubre de n				
3.000,00	6811	Dotación amortización inmovilizado material. Construcciones		
		a		
		Amortización acumulada inmovilizado material. Construcciones	2811	3.000,00

Enajenación del inmovilizado.

1 de octubre de n				
52.000,00	4303	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto ingresos corriente. Otras inversiones financieras		
6.000,00	2811	Amortización acumulada construcciones		
		a		
		Terrenos y bienes naturales	210	8.000,00
		Construcciones	211	32.000,00
		Beneficio procedente del inmovilizado material	771	18.000,00

- 19.** Nos encontramos en el presente caso con una adquisición de un inmovilizado, terrenos, que como norma general valoramos a su precio de adquisición.

Este precio de adquisición podrá comprender, entre otros, el valor actual del coste estimado de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión.

Por lo tanto en nuestro caso, tenemos un coste de desmantelamiento previsto y decidimos dotar una provisión, por lo tanto el valor actual de dicho coste formará parte del precio de adquisición.

$$\text{Valor actual del coste} = 22.289,91 (1 + 0,02)^{-20} = 15.000,00 \text{ €}.$$

Compra del terreno

1 de mayo de n				
100.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles		
		a		
		Presupuesto de gastos Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	100.000,00
100.000,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados		
		a		
		Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	100.000,00
115.000,00	210	Terrenos y bienes naturales		
		a		
		Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	100.000,00
		Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero	143	15.000,00
100.000,00	4003	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas		
		a		
		Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	100.000,00

- 20.** Se produce en el presente asiento la aplicación del modelo de revalorización en la valoración posterior de los elementos de inmovilizado. Para aplicar este método debe de existir un mercado suficientemente significativo y transparente.

Los aumentos que se produzcan deben ser registrados en una partida específica de patrimonio neto. Cuando se produzca una disminución de valor del inmovilizado por deterioro se imputará inicialmente a un gasto en el resultado del ejercicio o en patrimonio neto en la medida en que tal disminución no exceda el saldo de la citada partida.

Revalorización del inmovilizado.

1 de enero de n				
8.500,00	210	Terrenos y bienes naturales		
34.000,00	211	Construcciones		
		a		
		Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable	920	42.500,00

Regularización de la cuenta del Grupo 9 a 31 de diciembre.

31 de diciembre de n				
42.500,00	920	Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable		
		a		
		Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero	136	42.500,00

- 21.** Nos encontramos ante un Activo financiero. El PGC en las normas de reconocimiento y valoración nos diferencia varias clases de activos financieros. En el presente caso lo vamos a clasificar como inversiones mantenidas hasta el vencimiento.

La valoración inicial de estos activos será por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. Vamos a considerar que los costes de transacción tienen importancia relativa.

Por su parte la valoración posterior se realizará por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán como resultados del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo.

Empezamos realizando los cálculos necesarios para posteriormente contabilizar la operación:

a) Cálculo del tipo de interés efectivo operación:

$$i_2 = 2\%$$

$$90.500,00 (100.000,00 - 10.000,00 + 500,00) = 2.000,00/(1+i'_2) + 2.000,00 (1+i'_2)^2 + \dots + 2.000,00 (1+i'_2)^8 + 125.000,00 (1+i'_2)^8$$

$$i'_2 = 6,054116\%$$

b) Cálculo tabla coste amortizado activo financiero.

Tabla coste amortizado

Período	Int. Totales	Int. Explícito	Int. Implícito	Amortización	Coste Amortizado
0	0,00	0,00	0,00	0,00	90.500,00
1	5.478,98	2.000,00	3.478,98	0,00	93.978,98
2	5.689,60	2.000,00	3.689,60	0,00	97.668,57
3	5.912,97	2.000,00	3.912,97	0,00	101.581,54
4	6.149,86	2.000,00	4.149,86	0,00	105.731,40
5	6.401,10	2.000,00	4.401,10	0,00	110.132,51
6	6.667,55	2.000,00	4.667,55	0,00	114.800,06
7	6.950,13	2.000,00	4.950,13	0,00	119.750,18
8	7.249,82	2.000,00	5.249,82	125.000,00	0,00

Una vez realizados los cálculos necesarios procedemos a la contabilización de la compra del activo financiero.

Compra del Activo financiero.

1 de julio de n				
90.500,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	90.500,00
90.500,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados a Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	90.500,00
90.500,00	2610	Valores representativos de deuda a largo plazo mantenidos hasta el vencimiento a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras cuentas a pagar	4001	90.500,00
90.500,00	4001	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras cuentas a pagar a Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	90.500,00

A 31 de diciembre cobramos los intereses explícitos semestrales e imputamos los intereses implícitos como un mayor valor del activo financiero.

Ingreso de intereses explícitos

31 diciembre de n				
2.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras	4303	2.000,00
2.000,00	4303	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones		

		financieras		
		a		
		Ingresos de valores representativos de deuda	761	2.000,00

Imputación de intereses implícitos

31 diciembre de n				
3.478,98	2610	Valores representativos de deuda a largo plazo mantenidos hasta el vencimiento		
		a		
		Ingresos de valores representativos de deuda	761	3.478,98

- 22.** Estamos ante gastos realizados en un ejercicio económico y que no han podido ser imputados al Presupuesto de dicho ejercicio. Dichos gastos que corresponden al ejercicio económico en cuestión deben contabilizarse aunque no se imputen al Presupuesto.

Se ha modificado y así se ha publicado en el BOE 28 de diciembre de 2016 la Orden HFP/1970/2016, de 16 de diciembre (EDL 2016/230041), por la que se modifica el plan general de contabilidad pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril (EDL 2010/35818), el contenido de la cuenta 413.

La nota informativa 1/2019 publicada por la IGAEL cita:

"...

La nueva cuenta 413 "Acreedores por operaciones devengadas" recoge las deudas derivadas de gastos económicos no financieros (tanto terminados como en ejecución), así como las deudas derivadas de la adquisición o construcción de activos que no nazcan aplazadas, es decir, que no se formalicen mediante contratos de arrendamiento financiero ni con pago aplazado.

En definitiva, recoge deudas derivadas de operaciones devengadas no registradas en otras cuentas, por lo que podemos decir que la nueva cuenta 413 es la cuenta representativa de obligaciones devengadas de carácter residual. A modo de ejemplo, se incluirán en la cuenta 413 las deudas derivadas de alquileres, reparaciones y conservación, suministros de gas y electricidad, servicios de telefonía, gastos de personal, subvenciones monetarias concedidas por la entidad, expropiaciones, adquisición al contado de bienes muebles, certificaciones de obra ordinarias, liquidación de obras, etc. que, al final del período, trimestral o anual según proceda, se hayan devengado y no se hayan imputado al presupuesto de gastos de la entidad.

...

La nueva cuenta 413 "Acreedores por operaciones devengadas" presenta un desglose en dos divisionarias de uso opcional:

– 4130 "Acreedores por operaciones aplicables a presupuesto en períodos posteriores", en el Plan de Cuentas Normal, o 4130 "Acreedores por operaciones aplicables a presupuesto en ejercicios posteriores", en el Plan de Cuentas Local Simplificado.

– 4131 "Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto".

El desglose de la cuenta 413 distingue las deudas en función de si en el momento de su devengo son o no son aplicables al presupuesto de gastos de la entidad. A estos efectos, se considerará que una obligación es aplicable al presupuesto de gastos cuando, de conformidad con la normativa presupuestaria, deba estar presupuestada en el período en que se devengue o en alguno anterior.

En caso contrario, es decir, cuando la obligación deba estar presupuestada en un período posterior al de su devengo, se considerará que la obligación no es aplicable al presupuesto.

De acuerdo con lo anterior:

– La divisionaria 4130 "Acreedores por operaciones aplicables a presupuesto en períodos posteriores", o 4130 "Acreedores por operaciones aplicables a presupuesto en ejercicios posteriores", recogerá las obligaciones devengadas no aplicables al presupuesto de gastos de la entidad en el período en que se hayan devengado o en alguno anterior.

En esta divisionaria se incluirán, en todo caso, las obligaciones derivadas de:

- Certificaciones expedidas el mes siguiente por las obras ejecutadas en el último mes de cada período (trimestral o anual, según proceda) y aquellas obligaciones similares que deriven de documentos acreditativos de la conformidad con la prestación realizada en otros contratos.
- Entregas de bienes y prestación de servicios cuya ejecución esté a caballo entre dos períodos, por el importe devengado en el primero de ellos. Las obligaciones derivadas de estas operaciones son las que venían registrándose en la suprimida cuenta 411 "Acreedores por gastos devengados".

– La divisionaria 4131 "Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto" recogerá las obligaciones devengadas que sean aplicables al presupuesto de gastos de la entidad.

En esta divisionaria se incluirán, entre otras, las obligaciones derivadas de las siguientes operaciones:

- Certificaciones expedidas por las obras ejecutadas en meses anteriores al último de cada período (trimestral o anual).
- Otras obras, entregas de bienes, prestaciones de servicios, gastos de personal o transferencias y subvenciones monetarias concedidas, que deban estar presupuestadas en el período de devengo o en uno anterior, y se disponga o no de los documentos acreditativos de la conformidad con lo recibido.

..."

Por lo tanto en nuestro caso estaríamos ante la cuenta 413.1 puesto que la prestación de servicios estaba presupuestada en el período de devengo y se disponían de los documentos acreditativos pero no dio tiempo a realizar la actividad administrativa de imputarla a presupuesto.

Gasto efectuado y no imputado a Presupuesto

31 de diciembre de n				
500,00	6291	Material de oficina		
		a		
		Acreedores por operaciones pendientes de aplicar		
		a presupuesto	4131	500,00

En el ejercicio n+1 aparecerá la cuenta en el asiento de apertura en el haber del mismo y debemos imputarla a dicho Presupuesto ejecutando las fases correspondientes del gasto.

Asiento de apertura de contabilidad ejercicio "n+1"

1 de enero de n+1				
....	XXX		

		a Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto	yyy 4131	500,00
--	--	---	-------------	--------

Imputación presupuestaria ejercicio "n+1"

Ejercicio n+1				
500,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	500,00
500,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados a Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	500,00
500,00	4131	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto. a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Operaciones de gestión	4000	500,00

- 23.** En las anualidades de los préstamos debemos de diferenciar entre la parte que corresponde a amortización de capital y la parte de intereses. La primera de ellas tiene la consideración de pasivo financiero y por lo tanto se imputará al Capítulo 9 del Presupuesto de gastos, mientras que la segunda corresponde a un gasto financiero imputable al Capítulo 3.

En el punto 1 se procedió a la autorización y compromiso del gasto y por lo tanto procede contabilizar el reconocimiento de la obligación y el pago de la misma.

En relación a los préstamos a empleados, la concesión del mismo se imputa al Capítulo 8 del Presupuesto de Gastos al tener la consideración de un activo financiero, mientras que las devoluciones que vayan haciendo los empleados aparecerán reflejadas en el Capítulo 8 de Ingresos. Al no haber realizado ninguna fase previa del presupuesto de gastos debemos contabilizar todas ellas.

Cuota de capital e intereses de operaciones de préstamo.

28 de diciembre de n				
240.000,00 1.000.000,00	6625 520	Intereses de deudas con entidades de crédito Deudas a corto plazo con entidades de crédito a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras deudas	4003	1.240.000,00
1.240.000,00	4003	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas a Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	1.240.000,00

Préstamos concedidos a los empleados

28 de diciembre de n				
90.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles		

		a Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	90.000,00
90.000,00	004	Presupuesto de gastos: Créditos autorizados a Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos	005	90.000,00
90.000,00	544	Créditos a corto plazo al personal a Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto gastos corriente. Otras cuentas a pagar	4001	90.000,00
90.000,00	4001	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras cuentas a pagar a Bancos e instituciones de Crédito. Cuentas operativas	571	90.000,00

Reintegros préstamos concedidos a empleados

28 de diciembre de n				
84.000,00	4303	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras a Créditos a corto plazo al personal	544	84.000,00
84.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras	4303	84.000,00

24. En referencia a la dotación de amortización del inmovilizado el supuesto nos diferencia cuatro apartados.

- a) En primer lugar, y en relación a la amortización del polideportivo del punto 10, tenemos que tener en cuenta que simultáneamente provocara la imputación a la cuenta de resultado patrimonial de la subvención del polideportivo conforme a lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración del Plan en los siguientes términos:

“Subvenciones por adquisición de activos: Se imputarán al resultado de cada ejercicio en proporción a la vida útil del bien, aplicando el mismo método que para la dotación a la amortización de los citados elementos, o, en su caso, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario.”

Por lo tanto si el importe dedicado a la amortización del polideportivo ha sido de 3.120,00 €, debemos de aplicar la misma proporcionalidad en la imputación al resultado del importe de la subvención.

Porcentaje amortización $\rightarrow 3.120/1.560.000 = 0,2\%$

Importe imputación a resultado $\rightarrow 900.000 * 0,002 = 1.800,00 \text{ €}$

Amortización inmovilizado material.

31 de diciembre de n

3.120,00	6811	Dotación amortización inmovilizado material. Construcciones		
		a		
		Amortización acumulada inmovilizado material. Construcciones	2811	3.120,00

Imputación a cuenta de resultado patrimonial de subvención polideportivo.

31 de diciembre de n				
1.800,00	8401	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Del resto de entidades		
		a		
		Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización. Del resto de entidades	75301	1.800,00
1.800,00	130	Subvenciones para la financiación de inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		
		a		
		Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Del resto de entidades	8401	1.800,00

- b) En segundo lugar se nos plantea sobre la necesidad de dotar algún tipo de dotación a la amortización del punto 19 del supuesto y a tal efecto tenemos que destacar en la norma primera de registro y valoración dedicada al inmovilizado material, en el apartado 7, amortización, lo siguiente:

"d) Casos particulares.

.... Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se amortizan...

No obstante, si el coste del terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan los rendimientos económicos o potencial de servicio por haber incurrido en esos gastos."

Es decir, en nuestro caso concreto, al incluir como coste del terreno los costes de rehabilitación del mismo, esa parte del terreno debe de ser objeto de amortización.

Así tenemos que la parte del coste del terreno correspondiente a rehabilitación es de 15.000,00 € y se procederá a su rehabilitación dentro de 20 años, por lo tanto el cálculo de la amortización será:

$$\text{Am. terreno} = \frac{15.000}{20} = 750,00 \text{ € anual}$$

$$\text{Am. terreno 4 meses} = 750 * \frac{4}{12} = 500,00 \text{ €}$$

Amortización terreno punto 19.

31 de diciembre de n				
500,00	6810	Amortización inmovilizado material. Amortización de terrenos y bienes naturales		

		a		
		Amortización acumulada inmovilizado material.		
		Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales	2810	500,00

- c) En tercer lugar, y en relación a la amortización del edificio del punto 20 y su revalorización, debemos de diferenciar entre la valoración inicial del bien y aquella que ha sido objeto de revalorización, puesto que las cuentas de cargo serán diferentes.

Tampoco olvidar el sistema de amortización que en este caso seguirá el sistema de suma de dígitos creciente.

Para la que vamos a denominar valoración inicial del bien tendremos que estamos en el año 13 de amortización sobre un total de 25 años.

- Valor inicial edificio: 500.000,00 €
- Valor inicial construcción: 400.000,00 €
- Valor inicial suelo: 100.000,00 €

Amortización año 13 sistema de dígitos creciente.

$$\text{Amortización inicial} = \frac{13}{1+2+\dots+24+25} * 400.000,00 = 16.000,00 \text{ €}$$

Para la amortización de la valoración de revalorización del edificio debemos de considerar que estamos en el año 1 sobre un total de 13 (25 años en total menos 12 años que ya han transcurrido).

- Revalorización edificio: 42.500,00 €
- Revalorización construcción: 34.000,00 €
- Revalorización suelo: 8.500,00 €

Amortización año 1 sistema de dígitos creciente.

$$\text{Amortización revalorización} = \frac{1}{1+2+\dots+12+13} * 34.000,00 = 373,63 \text{ €}$$

Amortización inmovilizado material.

31 de diciembre de n				
16.000,00	6811	Dotación amortización inmovilizado material. Construcciones		
		a		
		Amortización acumulada inmovilizado material. Construcciones	2811	16.000,00

Amortización inmovilizado material.

31 de diciembre de n				
373,63	821	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones		
		a		
		Amortización acumulada inmovilizado material.		

		Construcciones	2811	373,63
--	--	----------------	------	--------

A 31 de diciembre debemos de regularizar las cuentas del Grupo 8.

Regularización cuentas del Grupo 8.

31 de diciembre de n				
373,63	136	Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero		
		a		
		Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones	821	373,63

- d) Por último para el resto de inmovilizado el supuesto nos da la cantidad que vamos a dotar de amortización.

Amortización inmovilizado material.

31 de diciembre de n				
147.380,00	6811	Dotación amortización inmovilizado material. Construcciones		
		a		
		Amortización acumulada inmovilizado material. Construcciones	2811	147.380,00

25. Tenemos información adicional relativa al cierre del ejercicio que debemos contabilizar previamente a los procesos de regularización y cierre.

- a) La dotación por deterioro de los créditos incobrables ya ha sido contabilizada en el punto 13 del supuesto.
- b) En segundo lugar para el cálculo de los intereses devengados y no vencidos del supuesto 11 tenemos que diferenciar entre los intereses explícitos e implícitos.

a) Intereses explícitos.

$$I. \text{ explícitos} = 1.733.381,94 (1 + 0,01)^{1/2} - 1.733.381,94 = 8.645,35 \text{ €}.$$

b) Intereses implícitos.

$$I. \text{ totales} = 1.725.209,40 (1 + 0,01061146)^{1/2} - 1.725.209,40 = 9.129,34 \text{ €}.$$

$$I. \text{ implícitos} = I. \text{ totales} - I. \text{ explícitos} = 9.129,34 - 8.645,35 = 483,99 \text{ €}.$$

Gastos financieros explícitos devengados y no vencidos del ejercicio n

31 de diciembre de n				
8.645,35	6625	Intereses de deudas con entidades de crédito		
		a		
		Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	527	8.645,35

Gastos financieros devengados y no vencidos del ejercicio n

31 de diciembre de n				
483,99	6625	Intereses de deudas con entidades de crédito		
		a		
		Deudas a Largo Plazo con entidades de crédito	170	483,99

- c) En tercer lugar procedemos a actualizar la provisión que dotamos por los gastos de acondicionamiento del terreno adquirido en el punto 19, por los ocho meses desde su adquisición y puesta en funcionamiento.

$$\text{Valor provisión a 31 de diciembre} = 15.000 * (1 + 0,02)^{8/12} - 15.000 = 199,34 \text{ €}.$$

Actualización provisión compra de terrenos

31 de diciembre de n				
199,34	660	Gastos financieros por actualización de provisiones		
		a		
		Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero	143	199,34

- d) Por último realizamos la reclasificación de los créditos del largo al corto plazo.

Traspaso a corto plazo de deudas a largo plazo

31 de diciembre de n				
960.000,00	170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		
		a		
		Deudas a corto plazo con entidades de crédito	520	960.000,00

c) Operaciones de regularización, cierre del presupuesto y cierre de la contabilidad.

1. En fin de ejercicio, y registradas las anotaciones contables correspondientes a operaciones realizadas durante el mismo, se habrán de realizar las operaciones de regularización.

En primer lugar realizamos la regularización de la contabilidad del Presupuesto de Ingresos y en segundo lugar la regularización del resultado del ejercicio.

Regularización del Presupuesto de ingresos.

31 de diciembre de n				
100.000,00	43300	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión		
20.000,00	43320	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión		
1.000,00	43323	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento. Otras inversiones financieras		
142.800,00	4339	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por devolución de ingresos		
40.000,00	43800	Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por cobros en especie. Operaciones de gestión		
40.000,00	43400	Derechos anulados de presupuesto cerrado. Por anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión		
64.000,00	43910	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por insolvencias y otras causas. Operaciones de gestión		
40.000,00	43920	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por prescripción. Operaciones de gestión		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	160.000,00
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras	4303	1.000,00
		Devolución de ingresos	437	142.800,00
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras	4310	144.000,00

Regularización del resultado del ejercicio (gastos).

31 de diciembre de n				
10.848.856,13	129	Resultado del ejercicio		
		a		
		Arrendamientos	621	70.000,00
		Reparaciones y conservación	622	600.000,00
		Servicios profesionales independientes	623	50.000,00
		Transportes	624	50.000,00
		Primas de seguros	625	59.600,00

		Publicidad	627	120.000,00
		Suministros	628	350.000,00
		Comunicaciones telefónicas	6290	100.000,00
		Material de oficina	6291	80.500,00
		Dietas	6292	11.000,00
		Gastos de locomoción	6293	18.000,00
		Sueldos y salarios	640	4.000.000,00
		Indemnizaciones	641	30.000,00
		Cotizaciones sociales a cargo del empleador	642	1.000.000,00
		Transferencias a la entidad o entidad propietarias	6500	2.650.000,00
		Subvenciones al resto de entidades	6511	1.000.000,00
		Gastos financieros por actualización de provisiones	660	199,34
		Intereses de deudas con entidades de crédito	6625	268.556,79
		Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas	6660	10.000,00
		Pérdidas de créditos incobrables. Con otras entidades	6671	104.000,00
		Otros gastos financieros	669	5.000,00
		Dotación amortización de terrenos	6810	500,00
		Dotación amortización de construcciones	6811	175.500,00
		Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades	6983	96.000,00

Regularización del resultado del ejercicio (ingresos)

31 de diciembre de n				
4.016.000,00	724	Impuesto sobre bienes inmuebles		
1.019.000,00	725	Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica		
45.000,00	726	Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana		
200.000,00	727	Impuesto sobre actividades económicas		
150.000,00	733	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras		
1.419.400,00	740	Tasas por prestación de servicios o realización de actividades		
7.160.000,00	7501	Transferencias. Del resto de entidades		
1.800,00	75301	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización. Del resto de entidades		
5.478,98	761	Ingresos de valores representativos de deudas		
1.000,00	7620	Ingresos de créditos		
30.000,00	769	Otros ingresos financieros		
38.000,00	771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		
55.000,00	778	Ingresos excepcionales		
70.000,00	7983	Reversión del deterioro de crédito a otras entidades		
	a			
		Resultado del ejercicio	129	14.210.678,98

2. Centrándonos en lo que, en estricta terminología contable, denominamos "Operaciones de cierre del Presupuesto de Gastos" podemos definir éstas como aquellas operaciones que, dado el carácter anual del presupuesto, permiten la cancelación de las cuentas destinadas reflejar las fases de la ejecución del mismo que no tienen contenido patrimonial.

En el PGCPAL 2013, recoge en su parte quinta "definiciones y relaciones contables" al final del desarrollo de la cuenta (005) "Presupuesto de gastos: gastos comprometidos, una Nota donde nos indica el proceso a seguir para este cierre.

El cierre del Presupuesto de Gastos se realizará el último día del ejercicio presupuestario, antes del cierre de la Contabilidad y después de contabilizadas todas las operaciones relativas a la ejecución del Presupuesto de Gastos. El cierre del Presupuesto de Gastos se realizará en dos fases: Cierre del Presupuesto gastado y cierre de los remanentes de crédito.

1ª Fase: Cierre del presupuesto gastado. Suma total de obligaciones reconocidas.

31 de diciembre de n				
16.478.318,06	005	Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos a Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	16.478.318,06
16.478.318,06	004	Presupuesto de gastos: Gastos autorizados a Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles	0030	16.478.318,06
16.478.318,06	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto ejercicio corriente	000	16.478.318,06

2ª Fase: Cierre remanentes de crédito. Saldo de gastos comprometidos.

31 de diciembre de n				
420.000,00	005	Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos a Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	004	420.000,00
420.000,00	004	Presupuesto de gastos: Gastos autorizados a Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles	0030	420.000,00
420.000,00	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto ejercicio corriente	000	420.000,00

2ª Fase: Cierre remanentes de crédito. Saldo de gastos autorizados.

El saldo de la cuenta (004) es cero, en caso de que tuviera saldo los asientos serían los siguientes.

31 de diciembre de n				
---	004	Presupuesto de gastos: Gastos autorizados a Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles	0030	---
---	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto ejercicio corriente	000	---

2ª Fase: Cierre remanentes de crédito. Saldo de créditos.

31 de diciembre de n				
2.901.681,94	0030	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos disponibles a Presupuesto ejercicio corriente	000	2.901.681,94
100.000,00	0034	Presupuesto de gastos: créditos definitivos. Créditos no disponibles a Presupuesto ejercicio corriente	000	100.000,00

Al igual que en el Presupuesto de Gastos, el cierre del Presupuesto de Ingresos se realizará el último día del ejercicio presupuestario, antes del cierre de la Contabilidad y después de contabilizadas todas las operaciones relativas a la ejecución del Presupuesto de Ingresos.

Cierre presupuesto de ingresos.

31 de diciembre de n				
19.900.000,00	000	Presupuesto ejercicio corriente a Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas	008	19.900.000,00

- El último día del ejercicio, y con posterioridad a cualquier otra anotación, se procederá al cierre de la contabilidad.

Esta operación se efectuará mediante un asiento en el que se cargarán cada una de las cuentas con saldo acreedor, con abono a cada una de las cuentas con saldo deudor, por el importe de sus respectivos saldos.

Asiento cierre de contabilidad.

31 de diciembre de n				
44.500.000,00	100	Patrimonio		
17.721.100,00	120	Resultados de ejercicios anteriores		
3.361.822,85	129	Resultados del ejercicio		
898.200,00	130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		
42.126,37	136	Ajustes por valoración de inmovilizado no financiero		
15.199,34	143	Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero		
18.157.525,15	170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		
1.270.373,63	2811	Amortización acumulada del inmovilizado material		
14.000,00	4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión		
3.860.000,00	4003	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas		
85.500,00	4010	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Operaciones de gestión		
500,00	413	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto. Operaciones de gestión		

*Módulo 5. Información contable periódica en Entidades Locales.
Capítulo 5. Ejercicios recopilatorios*

2.800,00	4180	Acreeedores por devolución de ingresos y otras minoraciones		
35.000,00	4751	Hacienda pública, acreedor por retenciones practicadas		
70.000,00	4760	Organismos de prevención Social, acreedores. Seguridad Social		
96.000,00	4900	Deterioro de valor de créditos. Operaciones de gestión		
1.067.684,24	520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		
200.000,00	521	Deudas por operaciones de tesorería		
9.129,34	527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		
30.000,00	582	Provisión a corto plazo para responsabilidades		
50.000,00	585	Provisión a corto plazo para devoluciones de ingresos		
200.000,00	588	Provisión a corto plazo para transferencias y subvenciones		
		a		
		Terrenos y bienes naturales	210	4.445.500,00
		Construcciones	211	66.702.000,00
		Infraestructuras	212	12.300.000,00
		Maquinaria y utillaje	214	540.000,00
		Equipos para procesos de información	217	20.000,00
		Participación a largo plazo en entidades del grupo. En entidades de derecho público.	2500	2.220.000,00
		Valores representativos de deudas a largo plazo mantenidos a vencimiento	2610	93.978,98
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	805.000,00
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras operaciones financieras	4303	52.000,00
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión	4310	106.000,00
		Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión	4430	21.000,00
		Otros créditos a corto plazo	5429	6.000,00
		Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	4.375.481,94

d) Cálculo del Remanente de Tesorería y Resultado Presupuestario a 31 de diciembre del año "n".

➤ RESULTADO PRESUPUESTARIO.

El Resultado presupuestario del ejercicio es la diferencia entre los derechos presupuestarios netos liquidados durante el ejercicio y las obligaciones presupuestarias netas reconocidas durante el mismo período y deberá, en su caso, ajustarse en función de las obligaciones financiadas con remanente de tesorería para gastos generales y de las desviaciones de financiación del ejercicio derivadas de gastos con financiación afectada.

En relación a los ajustes a efectuar para el cálculo del resultado presupuestario debemos hacer los siguientes:

a) Obligaciones reconocidas financiadas con Remanente de Tesorería para gastos Generales.

El punto 5 del supuesto nos habla de una modificación presupuestaria para la construcción de una Biblioteca Municipal, que en un 50% fue financiada con excesos de financiación afectada y en el otro 50% con remanente de tesorería para gastos generales (RTGG).

Si partimos de que la incorporación de remanentes de crédito fue de 1.000.000,00 €, la parte de gasto financiada con RTGG, 50%, alcanzó los 500.000,00 €.

Además debemos de considerar que según el punto 10.a del supuesto todos los créditos fueron gastados, llegaron a Fase O de ejecución presupuestaria, puesto que el ajuste debe realizarse, no en función del crédito consignado, sino por el importe que realmente se haya gastado.

Procede por lo tanto realizar un ajuste de 500.000,00 € que incrementará el Resultado Presupuestario Ajustado.

b) Desviaciones de financiación.

Surgen de los considerados como gastos con financiación afectada. Estas desviaciones se producen por un defecto o exceso de financiación respecto al gasto realmente ejecutado considerando únicamente los datos del ejercicio.

Las desviaciones de financiación del ejercicio positivas disminuyen el Resultado presupuestario, mientras que las negativas aumentan el Resultado.

Tenemos 3 proyectos que tienen financiación afectada y respecto de los cuales debemos calcular sus desviaciones:

1. Biblioteca Municipal (Punto 5-10.a).

En primer lugar determinamos los agentes que provocan la financiación afectada. En este caso primer caso el agente financiador es la operación de préstamo.

Posteriormente se determinarán los elementos necesarios para el cálculo de la desviación:

- Agente financiador: Préstamo
- Coeficiente de financiación $\rightarrow 0,5$ (50%)
- Dchos. reconocidos netos del agente financiador en el ejercicio $\rightarrow 0$ €.
- Obligaciones reconocidas del proyecto en el ejercicio $\rightarrow 1.000.000,00$ €

$$df_1 = 0 - 0,5 * 1.000.000,00 = - 500.000,00 \text{ €}.$$

Tenemos una desviación de financiación negativa del ejercicio que provocará un ajuste de 500.000,00 €. En el caso de desviaciones de financiación negativas supondrá un incremento el Resultado Presupuestario Ajustado.

2. Polideportivo Cubierto (Punto 10.b).

El agente financiador en este caso es la Comunidad Autónoma. Determinamos los elementos necesarios para el cálculo de la desviación:

- Agente financiador: Comunidad Autónoma
- Coeficiente de financiación inicial $\rightarrow 0,5$ (50%)
- Coeficiente de financiación efectivo $\rightarrow 0,5769$ (57,69%)
 $CF = (900.000/1.560.000) = 0,5769$

- Dchos. Recon. netos agente financiador en el ejercicio $\rightarrow 900.000,00$ €.
- Obligaciones reconocidas del proyecto en el ejercicio $\rightarrow 1.560.000,00$ €

$$df_2 = 900.000,00 - 0,5769 * 1.560.000,00 = 0,00 \text{ €}.$$

En este caso no se produce ninguna desviación de financiación al presentar un mismo ritmo de ejecución los gastos afectados y los ingresos que los financian.

3. Plan renovación Vías Urbanas (Punto 10.c).

El agente financiador de nuevo es una operación de préstamo. Determinamos los elementos necesarios para el cálculo de la desviación:

- Agente financiador: Préstamo
- Coeficiente de financiación $\rightarrow 0,8$ (80%)
- Dchos. Recon. netos agente financiador en ejercicio $\rightarrow 1.840.000,00$ €.
- Obligaciones reconocidas del proyecto en el ejercicio $\rightarrow 2.300.000,00$ €

$$df_3 = 1.840.000,00 - 0,8 * 2.300.000,00 = 0 \text{ €}.$$

Al igual que en el caso anterior, en este proyecto no tenemos ninguna desviación de financiación.

CÁLCULO:

CONCEPTOS	DRN	ORN	AJUSTES	R.P.
a. Operaciones Ctes.	14.034.200,00	9.581.200,00		
b. Otras oper. no fras.	952.000,00	5.610.000,00		
1. Total Op. No fras. (a+b)	14.986.200,00	15.191.200,00		
c. Activos fros.	84.000,00	180.500,00		
d. Pasivos fros.	1.840.000,00	1.106.618,06		
2. Total operaciones fras. (c+d)	1.924.000,00	1.287.118,06		
I. RDO. PRESUP. EJERCICIO	16.910.200,00	16.478.318,06		431.881,94
AJUSTES:				
3. Cto. Gastado financ. RT gastos generales			500.000,00	
4. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio			500.000,00	
5. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio			0,00	
II. TOTAL AJUSTES			+1.000.000,00	
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO				<u>1.431.881,94</u>

➤ REMANENTE DE TESORERÍA.

El cálculo del Remanente de tesorería se regula en el apartado 24.6 del contenido de la Memoria recogido en la 3ª parte, cuentas anuales, del PGCPAL 2013.

Para calcular el Remanente de tesorería para gastos generales partimos del Remanente de tesorería total y deducimos los saldos de dudoso cobro y el exceso de financiación afectada. Respecto al primero lo calculamos en el punto 12 del supuesto y los excesos de financiación afectada de nuevo surgen de los gastos con financiación afectada.

En este caso surgen, de nuevo, por un exceso de financiación respecto al gasto realmente ejecutado pero no considerando únicamente los datos del ejercicio sino desde que se inició el proyecto.

Al haber finalizado todos los proyectos en el ejercicio "n", entendiendo por finalizado que no se producirán nuevos ingresos ni gastos en dichos proyectos, no se producirán excesos de financiación afectada en dicho ejercicio. Hacemos un ejemplo con el polideportivo.

1. Biblioteca municipal (Punto 10.a).

Determinamos los elementos necesarios para el cálculo de la desviación:

- Agente financiador: Préstamo
- Coeficiente de financiación → 0,5 (50%)
- Dchos. Recon. netos del agente financiador desde el inicio del proyecto hasta la fecha (31 de diciembre de "n") → 500.000,00 € (ingreso realizado en el ejercicio anterior "n-1").

- Obligaciones reconocidas del proyecto desde el inicio del proyecto hasta la fecha (31 de diciembre de "n") → 1.000.000,00 € (gasto realizado en el ejercicio "n")

$$DF_1 = 500.000,00 - 0,5 * 1.000.000,00 = 0,00$$

CÁLCULO:

1. (+) Fondos líquidos.		4.375.481,94
2. (+) Derechos pendientes cobro.		963.000,00
- (+) Presupuesto Corriente	857.000,00	
- (+) Presupuesto Cerrado	106.000,00	
- (+) Operaciones no presupuestarias	0,00	
3. (-) Obligaciones pendientes pago.		4.264.500,00
- (+) Presupuesto Corriente	3.874.000,00	
- (+) Presupuesto Cerrado	85.500,00	
- (+) Operaciones no presupuestarias	305.000,00	
4. (+/-) Partidas pendientes de aplicación.		0,00
- (-) Cobros realizados ptes. aplicación definitiva	0,00	
- (+) Pagos realizados ptes. aplicación definitiva	0,00	
I. Remanente de Tesorería total (1+2-3+4)		1.073.981,94
II. Saldos de dudoso cobro		96.000,00
III. Exceso de financiación afectada		0,00
IV. Remanente de Tesorería para gastos generales (I-II-III)		977.981,94

ANEXO I: Saldo de cuentas a 31 de diciembre del año "n-1".

Cuenta	Concepto	Deudor	Acreedor
100	Patrimonio		44.500.000,00
120	Resultados de ejercicios anteriores		15.000.000,00
129	Resultados del ejercicio		2.752.500,00
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		17.500.000,00
210	Terrenos y bienes naturales	4.430.000,00	
211	Construcciones	65.000.000,00	
212	Infraestructuras	10.000.000,00	
214	Maquinaria y utillaje	500.000,00	
217	Equipos para procesos de información	20.000,00	
2500	Participación a largo plazo en entidades del grupo. En entidades de derecho público	1.350.000,00	
2811	Amortización acumulada de construcciones		1.200.000,00
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos corriente. Operaciones de gestión		225.000,00
4010	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados. Operaciones de gestión		50.000,00
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos corriente. Operaciones de gestión	780.000,00	
4310	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados. Operaciones de gestión	20.000,00	
4751	Hacienda pública, acreedor por retenciones practicadas		17.500,00
4760	Organismos de Previsión Social, acreedores. Seguridad Social		35.000,00
4900	Deterioro de valor de créditos. Operaciones de gestión.		70.000,00
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		1.000.000,00
521	Deudas por operaciones de tesorería.		150.000,00
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	400.000,00	
	TOTAL	82.500.000,00	82.500.000,00

ANEXO II: ESTADO DE EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS Y GASTOS "n".

A. INGRESOS

CAPÍTULOS	PREVISIONES INICIALES	MODIFICAC. PREVISIONES	PREVISIONES DEFINITIVAS	DERECHOS RECONOC. BRUTOS	ANULAC./ CANCEL.	DERECHOS RECONOC. NETOS	RECAUDACIÓN LÍQUIDA
1. IMPUESTOS DIRECTOS	5.400.000,00	---	5.400.000,00	5.436.000,00	163.500,00	5.272.500,00	4.727.500,00
2. IMPUESTOS INDIRECTOS	600.000,00	---	600.000,00	150.000,00	---	150.000,00	150.000,00
3. TASAS Y OTRO INGRESOS	1.800.000,00	---	1.800.000,00	1.425.000,00	300,00	1.424.700,00	1.164.700,00
4. TRANSFER. CORRIENTE	7.200.000,00	---	7.200.000,00	7.200.000,00	40.000,00	7.160.000,00	7.160.000,00
5. INGRESOS PATRIMONIALES	20.000,00	---	20.000,00	27.000,00	---	27.000,00	27.000,00
6. ENAJENACIÓN INVERS. REALES	60.000,00	---	60.000,00	52.000,00	---	52.000,00	---
7. TRANSFER. CAPITAL	800.000,00	900.000,00	1.700.000,00	1.000.000,00	100.000,00	900.000,00	900.000,00
8. ACTIVOS FINANCIEROS	120.000,00	1.000.000,00	1.120.000,00	84.000,00	---	84.000,00	84.000,00
9. PASIVOS FINANCIEROS	2.000.000,00	---	2.000.000,00	1.840.000,00	---	1.840.000,00	1.840.000,00
TOTAL	18.000.000,00	1.900.000,00	19.900.000,00	17.214.000,00	303.800,00	16.910.200,00	16.053.200,00

B. GASTOS

CAPÍTULOS	CRÉDITOS INICIALES	MODIFICAC. CRÉDITO	CRÉDITOS DEFINITIV.	GASTOS AUTORIZ.	GASTOS COMPROM.	OBLIGAC. RECONOC. NETAS	PAGOS REALIZADOS
1. GASTOS PERSONAL	5.000.000,00	----	5.000.000,00	5.000.000,00	5.000.000,00	5.000.000,00	5.000.000,00
2. BIENES CORRIENTES SERVICIOS	1.800.000,00	20.000,00	1.820.000,00	1.728.600,00	1.728.600,00	1.508.600,00	1.494.600,00
3. GASTOS FINANCIEROS	300.000,00	---	300.000,00	272.600,00	272.600,00	272.600,00	272.600,00
4. TRANSFER. CORRIENTES	4.000.000,00	----	4.000.000,00	3.000.000,00	3.000.000,00	2.800.000,00	2.800.000,00
5. FONDO CONTINGENCIA	85.000,00	-20.000,00	65.000,00	---	---	---	---
6. INVERSION REALES	4.200.000,00	1.900.000,00	6.100.000,00	4.960.000,00	4.960.000,00	4.960.000,00	1.100.000,00
7. TRANSFER. CAPITAL	1.300.000,00	---	1.300.000,00	650.000,00	650.000,00	650.000,00	650.000,00
8. ACTIVOS FINANCIEROS	200.000,00	---	200.000,00	180.500,00	180.500,00	180.500,00	180.500,00
9. PASIVOS FINANCIEROS	1.115.000,00	---	1.115.000,00	1.106.618,06	1.106.618,06	1.106.618,06	1.106.618,06
TOTAL	18.000.000,00	1.900.000,00	19.900.000,00	16.898.318,06	16.898.318,06	16.478.318,06	12.604.318,06