

UNIDAD DIDÁCTICA

7

ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS POR CUENTA DE OTROS ENTES PÚBLICOS

FRANCISCO JOSÉ ALCARAZ QUILES

INTRODUCCIÓN

Esta unidad analiza la problemática relativa a la administración de recursos por cuenta de otros entes públicos, problemática que viene regulada en el Capítulo II. "Áreas contables de especial transcendencia". En primer lugar, explicaremos qué se entiende por administración de recursos por cuenta de otros entes, para a continuación adentrarnos en su tratamiento contable. Aquí diferenciaremos entre el procedimiento de registro para el ente titular del recurso, y para el ente gestor. En esta unidad haremos especial hincapié en el ente gestor, ya que el ente titular ha sido analizado en anteriores unidades didácticas. Asimismo, debemos distinguir entre aquellos casos en que la entidad gestora suministra toda la información a la titular o sólo parcialmente.

CONTENIDO

¿Qué se entiende por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos?

La administración de recursos por cuenta de otros entes públicos surge cuando un ente público gestiona recursos cuya titularidad no le corresponde a él sino a otro ente público.

Esta problemática viene regulada en el Capítulo II. "Áreas contables de especial transcendencia" de la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, en concreto, en la sección 4ª, reglas 30 a 33.

En primer lugar, identificaremos las dos partes integrantes:

- Ente titular de los recursos: será aquel que legalmente tenga atribuido el producto de su recaudación, y por tanto éste debe figurar en su presupuesto de ingreso.
- Ente gestor: tiene a su cargo la liquidación y recaudación de unos recursos cuya titularidad corresponde a otro u otros entes públicos, así como la entrega de las

cantidades que a estos últimos pertenezcan como resultado de la gestión realizada. Dichos recursos no figuran en su presupuesto de ingresos.

La regla nº 31 de la Instrucción establece la información que con carácter general el ente gestor deberá facilitar a los entes titulares, con el fin de que estos puedan imputar a su presupuesto las diferentes operaciones que se hubiesen efectuado. En concreto informará de:

- Derechos reconocidos en el ejercicio en curso.
- Las rectificaciones de los derechos reconocidos en ejercicios anteriores.
- Las anulaciones de derechos correspondientes a derechos reconocidos en el ejercicio en curso, distinguiendo entre las anulaciones de liquidaciones y aplazamientos y fraccionamientos.
- Las anulaciones de derechos correspondientes a derechos reconocidos en ejercicios anteriores, diferenciando, asimismo, entre las anulaciones de liquidaciones y los aplazamientos y fraccionamientos.
- Las cancelaciones de derechos correspondientes a derechos reconocidos en el ejercicio, distinguiendo entre cancelaciones por cobros en especie, por insolvencias o por otras causas.
- Las cancelaciones de derechos correspondientes a derechos reconocidos en ejercicios anteriores, distinguiendo entre cancelaciones por cobros en especie, por insolvencias, por prescripción o por otras causas.
- Recaudación de derechos reconocidos en el ejercicio en curso.
- Recaudación de derechos reconocidos en ejercicios anteriores.
- Recaudación de recursos por autoliquidaciones y otros ingresos sin reconocimiento previo del derecho.
- Devoluciones de ingreso reconocidas en el ejercicio.
- Posibles rectificaciones y anulaciones de devoluciones de ingreso reconocidas en ejercicios anteriores que estuviesen pendientes de pago.
- Prescripciones de devoluciones de ingreso reconocidas.
- Pagos de devoluciones de ingreso.

La información anterior deberá complementarse con todos aquellos datos que sean necesarios para el adecuado registro contable de las respectivas operaciones.

La periodicidad con la que se ha de remitir esta información deberá ser igual o inferior a la establecida para el pago del producto de la recaudación líquida al ente titular, ya se efectúe de forma directa o mediante el procedimiento de entregas a cuenta.

En el caso de que la entidad gestora no estuviese en condiciones de suministrar la información indicada, al menos deberá aportar, a los titulares de los recursos, los datos de detalle de los pagos de la recaudación líquida que realice a los mismos, para que quede constancia de los recursos a que corresponden dichos pagos, independientemente de que se trate de entregas directas o de entregas a cuenta.

En cuanto al tratamiento contable de las operaciones de administración de recursos por cuenta de otros entes públicos habrá que diferenciar entre:

- En el ente gestor.
- En el ente titular.

Además, el registro contable dependerá de que el ente gestor pueda cumplir con los requisitos de suministro de información a los titulares de los recursos contemplados en la regla nº 31, enunciado anteriormente.

Al margen del tratamiento contable, las entidades que administren recursos por cuenta de otros entes públicos registrarán de forma individualizada todas y cada una de las operaciones derivadas de la gestión que realicen en relación con dichos recursos, quedando integradas en su contabilidad mediante una estructura de datos que permita obtener la información requerida en la nota 20, "Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos".

A pesar de la existencia de una unidad didáctica dedicada a la elaboración de las cuentas anuales, consideramos conveniente hacer mención a ella.

Con carácter general, en relación con la nota 20. "Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos", las entidades contables que administren recursos por cuenta de otros entes públicos sólo vendrán obligadas a cumplimentar la información relativa a "1. Obligaciones derivadas de la gestión", así como la

información relativa a “2. Entes públicos, cuentas corrientes en efectivo” en el caso de que efectúen entregas a cuenta a las entidades titulares.

1. OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA GESTIÓN

ENTE TITULAR		CONCEPTO		PENDIENTE DE PAGO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL	RECAUDACIÓN LÍQUIDA	REINTEGROS	TOTAL A PAGAR	PAGOS REALIZADOS	PENDIENTE DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE
NIF	DENOMINACIÓN	CÓDIGO	DESCRIPCIÓN							
TOTAL ENTE TITULAR										
TOTAL ENTE TITULAR										
TOTAL										

2. ENTES PÚBLICOS, CUENTAS CORRIENTES EN EFECTIVO

ENTE TITULAR		CARGO			ABONO			SALDO A 31 DE DICIEMBRE	
NIF	DENOMINACIÓN	SALDO INICIAL DEUDOR	PAGOS	TOTAL CARGO	SALDO INICIAL ACREEDOR	COBROS	TOTAL ABONO	DEUDOR	ACREEDOR
TOTAL									

Además, vendrán obligadas a cumplimentar la información relativa a “3. Desarrollo de la gestión” cuando no hubieran suministrado a las entidades titulares de los recursos la información necesaria para que éstas hubiesen incorporado a su presupuesto todas las operaciones derivadas de la gestión realizada.

3. DESARROLLO DE LA GESTIÓN

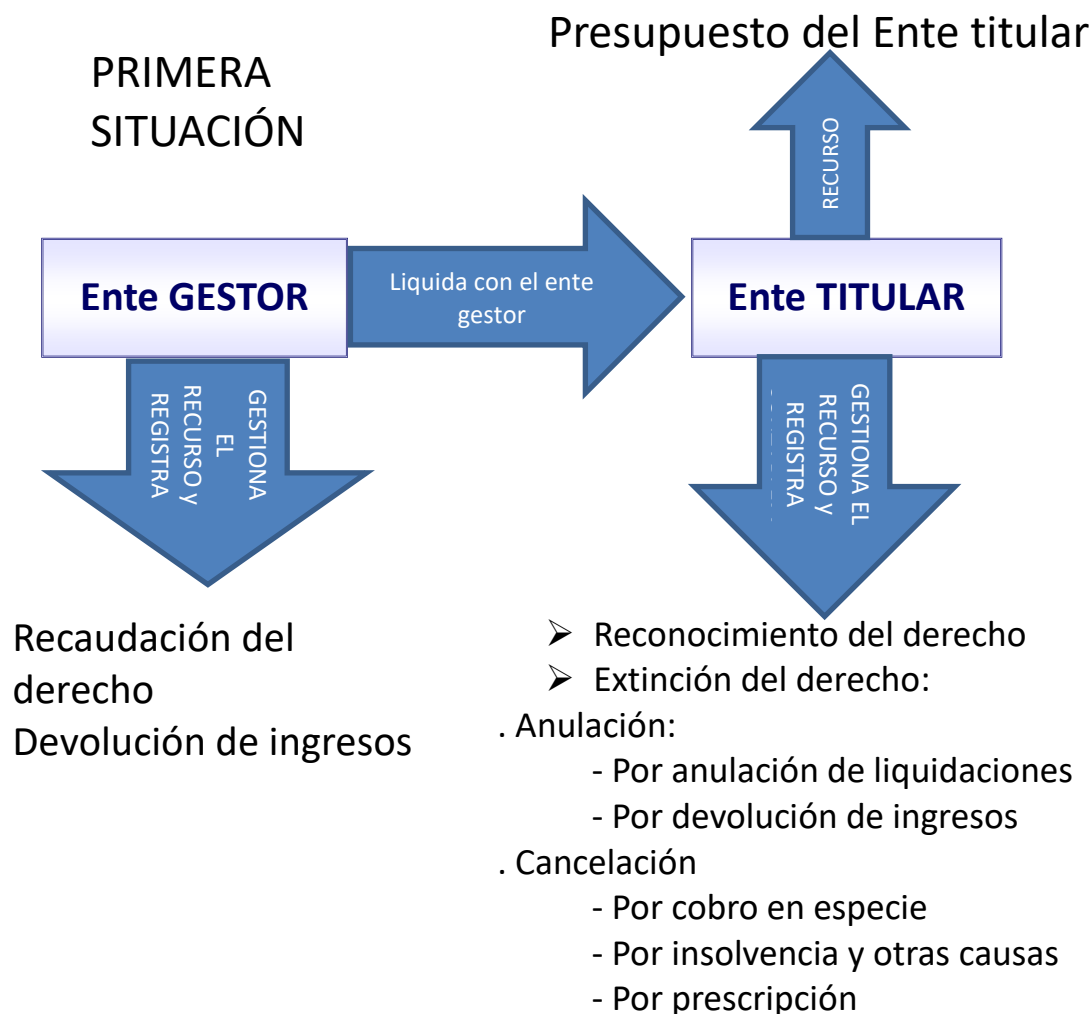
a) RESUMEN

CONCEPTO		DERECHOS PENDIENTES DE COBRO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL	DERECHOS RECONOCIDOS	DERECHOS ANULADOS	DERECHOS CANCELADOS	RECAUDACIÓN NETA	DERECHOS PENDIENTES DE COBRO A 31 DE DICIEMBRE
CÓDIGO	DESCRIPCIÓN							
TOTAL								

¿Cómo se realiza el registro contable de la administración de recursos por cuenta de otros entes cuando la entidad gestora suministra a la entidad titular de los recursos toda la información sobre las operaciones de gestión?.

Cuando las entidades que sean titulares de recursos gestionados por otros entes públicos dispongan de información relativa a la totalidad de las operaciones realizadas por el ente gestor, se regirá su registro contable según lo establecido en la regla 33, párrafo 2. Resumidamente dice lo siguiente:

- La entidad titular contabilizará todas las operaciones relativas a los recursos que le administren, informando de ellos en sus cuentas anuales como si la gestión la realizara ella misma.
- Las operaciones relativas a la recaudación de derechos darán lugar al nacimiento de un crédito a favor de la entidad que se recogerá en la cuenta 4420. "Entes públicos deudores por recursos recaudados".
- Cuando el ente gestor efectúe entregas a cuenta de la recaudación, dichas entregas se reflejarán mediante un débito en la cuenta 5500. "Cuentas corrientes no bancarias con entes públicos, por administración de recursos".
- La entidad gestora suministra información en la Memoria, exclusivamente, información de sus relaciones con las entidades titulares, tal y como se indica en el apartado e) de las normas de elaboración de la Memoria.



¿Cómo se lleva a cabo el registro contable en el ente titular?

Esta problemática ya ha sido analizada en la unidad dedicada a la contabilización del presupuesto de ingresos. Como hemos comentado, seguirá los mismos criterios que si ella misma gestionara los recursos. Sólo recordaremos la utilización de las cuentas 4420 y 5500, que son específicas de esta problemática.

Cuenta 4420. "Entes públicos deudores por recursos recaudados": recoge, antes de que se efectúe la entrega de los respectivos importes, los créditos a favor de la entidad titular por cantidades correspondientes a recursos que deban ser registrados en su contabilidad y cuya recaudación se realiza por otras entidades públicas.

- Como consecuencia de cobros realizados en otro ente público que administre y gestione recursos, surgirá un crédito a favor de la entidad titular que se registrará en la cuenta 4420. "Entes públicos deudores por recursos recaudados". La contrapartida, es decir, las cuentas de abono, serán las que

correspondan según la naturaleza de los recursos recaudados por el ente público gestor:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	4420	Entes públicos deudores por recursos recaudados a Deudores por Derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados	430X 431X	

- Cuando se realicen ingresos en la entidad por parte del ente público gestor de los recursos, como consecuencia de la gestión recaudatoria realizada:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes a Entes públicos deudores por recursos recaudados	4420	

- Cuando se efectúe la contabilización de forma previa a la recepción de los fondos, de acuerdo con los procedimientos de gestión establecidos se recogerá en la cuenta 554. "Cobros pendientes de aplicación":

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	4420	Entes públicos deudores por recursos recaudados a Cobros pendientes de aplicación	554	

- Por las devoluciones de ingresos relativas a recursos de del ente titular, realizadas por los entes que tengan atribuida la administración de dichos recursos:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	418X	Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones a Entes públicos deudores por recursos recaudados	4420	

- Por las entregas a cuenta que se reciban:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes a Cuentas corrientes no bancarias con entes públicos, por administración de recursos	5500	

- Al realizar la liquidación definitiva de los recursos gestionados por otro ente público, por el importe de la recaudación efectivamente obtenida.

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	5500	Cuentas corrientes no bancarias con entes públicos, por administración de recursos a Entes públicos deudores por recursos recaudados	4420	

- Asimismo, la cuenta 5500 se cargará o abonará con abono o cargo de una cuenta del subgrupo 57, según proceda, al realizar la liquidación efectiva y ser está superior o inferior, respectivamente, a las entregas a cuenta.

Por su parte, la cuenta 5500. "Cuentas corrientes no bancarias con entes públicos, por administración de recursos", reflejará las entregas a cuenta en el ente titular, de la recaudación de los recursos que se reciban de los entes públicos que los gestionen, así como la liquidación definitiva que, en relación con dicha recaudación, se practique periódicamente.

¿Cómo se lleva a cabo el registro contable en el ente gestor?

Aquí debemos contemplar lo indicado en la regla 32. Así, sólo se incorporarán al balance de la entidad gestora los débitos y créditos existentes con las entidades titulares derivados de los cobros y pagos que se hubieran producido en relación con los recursos gestionados. A tal efecto sólo se utilizarán la cuenta 453. "Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar" y la cuenta 456. "Entes públicos, c/c efectivo". Los siguientes asientos muestran la operativa contable:

- Por los cobros de derechos reconocidos por recursos de otros entes públicos:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes a Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar	453	

- Cuando los cobros fueron objeto de aplicación provisional en un primer momento, y se aplican al concepto correspondiente, con posterioridad a la entrada de los fondos en la tesorería de la entidad recaudadora.
 - o Por la aplicación provisional.

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes a Cobros pendientes de aplicación	554	

- Por la aplicación definitiva:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	554	Cobros pendientes de aplicación a Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar	453	

En ambos casos, una vez que se produce el cobro surge para la entidad gestora, una obligación frente al titular del derecho.

- Cuando tenga lugar una devolución de ingresos correspondientes a recursos de otros entes públicos, se realizará:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar a Efectivo y activos líquidos equivalentes	57X	

Con posterioridad, se hará entrega de las cantidades efectivamente recaudadas de los recursos gestionados por cuenta de otros entes públicos. Cuando esto suceda, se pueden utilizar dos sistemas: el pago directo y el pago mediante entregas a cuenta.

- Pago directo de las cantidades efectivamente recaudadas:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	453	Entes públicos por ingresos pendientes de liquidar a Efectivo y activos líquidos equivalentes	57X	

- Pago mediante entregas a cuenta de carácter periódico (conllevará una liquidación definitiva posterior): mediante este sistema la entidad gestora efectuará entregas a cuenta a la entidad titular del recurso con la periodicidad e importe fijado en la norma o convenio.

Con posterioridad será necesario efectuar la liquidación definitiva de los recursos, así mediante la comparación entre las cantidades efectivamente recaudadas y las entregadas a cuenta, se obtendrá el saldo a satisfacer por la entidad gestora o bien los reintegros a efectuar por la entidad titular.

El registro por partida doble se efectúa mediante los siguientes asientos:

- Por el importe de las entregas a cuenta efectuadas durante el ejercicio:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	456	Entes públicos, c/c efectivo a Efectivo y activos líquidos equivalentes	57X	

- Por la liquidación definitiva, por el importe de la recaudación líquida del ejercicio, es decir, por el saldo de la cuenta 453:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar a Entes públicos, c/c efectivo	456	

El saldo de la cuenta 456 reflejará la situación deudora o acreedora de los entes públicos por cuenta de los que administran y recaudan recursos. Esta posición deudora o acreedora será consecuencia de las entregas en efectivo que la entidad recaudadora le vaya efectuando durante el ejercicio al ente titular, a cuenta de la liquidación definitiva que proceda girar, en función de la efectiva recaudación neta habida durante el mismo.

De tal modo que, si las entregas a cuenta han sido inferiores a la recaudación definitiva, resultará un saldo a favor del titular del recurso, presentando la cuenta 456 un saldo acreedor por el importe que la entidad gestora debe abonar al titular. El registro contable en partida doble de la cancelación de esta deuda se realizará mediante el siguiente asiento:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	456	Entes públicos, c/c efectivo a Efectivo y activos líquidos equivalentes	57X	

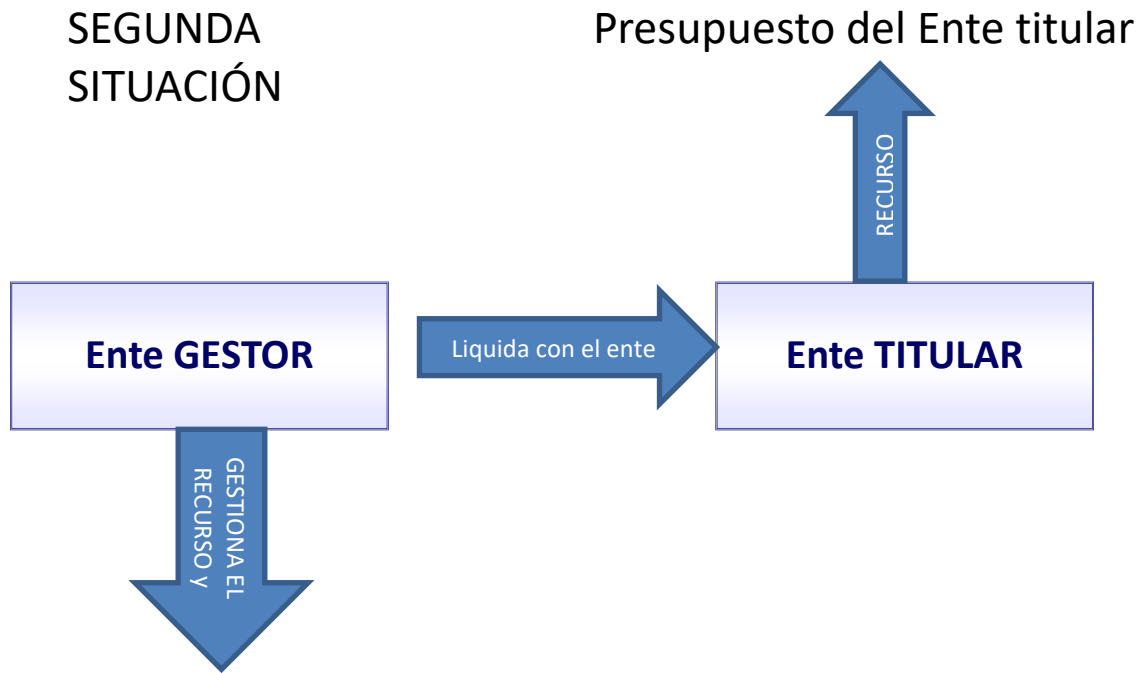
Si en cambio las entregas a cuenta han superado al importe de la recaudación neta, la cuenta 456 presenta saldo deudor por el importe del reintegro a efectuar por la entidad titular de los recursos, o bien procederá a la compensación posterior en próximos pagos a cuenta. El registro por partida doble de este reintegro se efectuará mediante el siguiente asiento:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	554	Cobros pendientes de aplicación		
	57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes		
		a		
		Entes públicos, c/c efectivo	456	

¿ Cómo se realiza el registro contable de la administración de recursos por cuenta de otros entes públicos cuando la entidad gestora no suministra a la entidad titular de los recursos toda la información sobre las operaciones de gestión?.

Según contempla la Instrucción, la segunda situación que se puede plantear es que la Entidad gestora no esté en condiciones de suministrar a la entidad titular del recurso la totalidad de la información de las operaciones realizadas por este, en cuyo caso deberá suministrar, al menos, el detalle de los pagos de la recaudación líquida que le haga. En este caso:

- Las entidades que administren recursos por cuenta de otros entes públicos utilizarán la totalidad de las cuentas que se contienen en el subgrupo 45. "Deudores y acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos" y no sólo las analizadas anteriormente.
- Las entidades gestoras suministrarán información en la Memoria tanto de sus relaciones con las entidades titulares como de la gestión de los recursos, tal y como indica en el apartado e) de la norma de elaboración.
- La entidad titular únicamente registrará en su contabilidad las entregas directas de la recaudación, las entregas a cuenta y la liquidación definitiva de los recursos que le gestionen.



- Reconocimiento del derecho
- Extinción del derecho:
 - . Recaudación
 - . Anulación:
 - Por anulación de liquidaciones
 - Por devolución de ingresos
 - . Cancelación
 - Por cobro en especie
 - Por insolvencia y otras causas
 - Por prescripción

Las operaciones relacionadas pueden agruparse en dos grandes bloques:

- **Operaciones de gestión:** estas son el conjunto de operaciones donde la entidad gestora se relaciona con el deudor, esto es con el sujeto pasivo, por lo tanto, va a incluir el reconocimiento del derecho, anulación, devolución, cancelación, rectificación y cobro del mismo.
- **Operaciones de liquidación:** estas engloban las operaciones encaminadas a entregar a la entidad titular de los recursos la recaudación obtenida.

¿Cuáles son y como se registran las operaciones de gestión?

a) Reconocimiento del derecho de cobro

En el momento del reconocimiento del derecho de cobro se efectuará la siguiente anotación:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	450	Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos		
		a		
		Entes públicos, por derechos a cobrar	452	

La cuenta 450 recogerá los recursos liquidados de otros entes públicos, que deben ser recaudados por la entidad. Así, la suma del debe indicará el total de derechos a cobrar, por recursos de otros entes públicos reconocidos durante el ejercicio, así como los pendientes de cobro al final del ejercicio anterior.

Por su parte la cuenta 452, que actúa como contrapartida, recoge en su saldo acreedor la posición de la entidad frente a los otros entes públicos por los derechos reconocidos pendientes de recaudación. Es decir, la deuda que puede llegar a tener el ente gestor frente al ente titular de los recursos.

b) Cobro de los derechos

El cobro de derechos supone la realización de los derechos liquidados por cuenta de otros entes públicos, mediante la entrada material o virtual de fondos en la tesorería. Estos fondos serán objeto de posterior entrega al ente público titular de los recursos. Por tanto, el cobro supone la cancelación de los derechos reconocidos en la cuenta 450. "Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos".

Tal y como analizamos en el epígrafe relativo a las operaciones de tesorería, el cobro y la información relativa al origen de los mismos no tiene por qué coincidir en el tiempo.

1.- Aplicación directa: son cobros que se aplican directamente a su correspondiente concepto de recursos de otros entes públicos:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes a Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos	450	

2. Aplicación diferida: son cobros que en un primer momento fueron objeto de aplicación provisional, y que se aplican al correspondiente concepto con posterioridad a la entrada de fondos en la tesorería de la entidad recaudadora.

- Por la aplicación provisional.

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes a Cobros pendientes de aplicación	554	

- Por la aplicación definitiva:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	554	Cobros pendientes de aplicación a Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos	450	

Así, antes de la regularización, la suma del haber de la cuenta 450 indicará la recaudación durante el ejercicio, correspondiente a dichos derechos.

En todos los casos señalados, una vez que se produce el cobro, surge para la entidad gestora una obligación frente al titular del derecho, lo que se registra por partida doble del siguiente modo:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	452	Entes públicos, por derechos a cobrar a Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar	453	

En este caso, la suma del haber de la cuenta 453 indicará la deuda de la entidad gestora con los entes públicos por cuya cuenta administra y recauda recursos (titulares). Por su parte, la suma del debe de la cuenta 452 recoge, en este momento, el importe de todas las liquidaciones recaudadas.

c) Anulación de derechos

La anulación de derechos de recursos de otros entes constituye un modo de extinción de estos derechos debido a causas distintas al cobro. Aquí podemos distinguir entre la anulación de liquidaciones de derechos pendientes de cobro de aquellos que ya se han cobrado, los cuales darán lugar a la devolución de ingresos. La cuenta que recoge esta problemática es la 451. "Derechos anulados por recursos de otros entes públicos", utilizándose sus divisionarias: 4510. "Por anulación de liquidaciones" y 4519. "Por devolución de ingresos".

La anulación de derechos por anulación de liquidaciones se registra en partida doble mediante el siguiente asiento:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	452	Entes públicos, por derechos a cobrar a Derechos anulados por recursos de otros entes públicos. Por anulación de liquidaciones	4510	

Así, la cuenta 452 que recoge la posición de la entidad frente a los otros entes públicos por los derechos reconocidos pendientes de recaudación se verá reducida. Por otra parte, con el fin de no desvirtuar el significado de la cuenta 450, se utiliza la cuenta 4510. Esta recoge la anulación de recursos contabilizados en la cuenta 450, debiéndose regularizar al final del ejercicio, trasladando el saldo de la 4510 a la 450.

Cuando se trate de la anulación del derecho ya cobrado, dará origen a la devolución de ingresos. El registro mediante partida doble es el siguiente:

- Por el reconocimiento de la obligación de pago, como consecuencia de la adopción del correspondiente acuerdo:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	455	Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago a Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes.	457	

Así, el cargo en la cuenta 455 implica la disminución del débito de la entidad frente a los entes públicos por cuenta de los que recaudan recursos, como consecuencia de las devoluciones de ingresos reconocidos. Por su parte, el abono en la cuenta 457 recoge

el reconocimiento de la obligación de pagar o devolver cantidades indebidamente recaudadas, cuando se trate de ingresos por recursos de otros entes.

- Por la devolución satisfecha:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	457	Acreeedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes a Efectivo y activos líquidos equivalentes	57X	

Simultáneamente a la realización del pago y por el mismo importe, se registrará la anulación del derecho que ha dado lugar a la devolución, disminuyendo la deuda de la entidad gestora frente a los entes titulares de los recursos.

- Por la anulación del derecho:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	454	Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos a Derechos anulados por recursos de otros entes públicos. Por devolución de ingresos	4519	

- Por la disminución de la deuda de la entidad gestora:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar a Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago.	455	

- En el supuesto de que prescriba la obligación se realizará:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	457	Acreeedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes a Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago.	455	

Así, la suma del haber de la cuenta 457 recoge el total de devoluciones a efectuar por recursos de otros entes públicos, tanto las acordadas en el ejercicio como las acordadas en ejercicios anteriores pendientes de pago. Por su parte, la suma del debe indica las devoluciones canceladas durante el ejercicio, bien por pago, bien por prescripción.

La cuenta 455 recoge la disminución de la deuda de la entidad gestora frente a los entes titulares de los recursos que administra como consecuencia de las devoluciones de ingresos reconocidas. Su saldo, deudor, recoge la minoración en la deuda de la entidad gestora, como consecuencia de las devoluciones de ingresos pendientes de pago y coincide con el saldo acreedor de la cuenta 457.

Al final del ejercicio se procederá, asimismo, a la regularización de los derechos anulados por devolución de ingresos.

d) Cancelación de derechos de cobro

La cancelación de derechos reconocidos en la cuenta 450 puede tener lugar por diversas causas:

- adjudicación de bienes en pago de deudas y otros cobros en especie,
- insolvencia del deudor,
- otras causas y,
- la prescripción del derecho.

Su registro contable será el siguiente:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	452	Entes públicos, por derechos a cobrar a Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos.	458X	

Se abonará la subcuenta que proceda en función de la causa de la cancelación.

- 4580. "Por cobros en especie".
- 4581. "Por insolvencias y otras causas".
- 4582. "Por prescripción".

Al final del ejercicio se procederá a la regularización de los derechos cancelados en especie, insolvencias y otras causas y por prescripción.

e) Rectificación del saldo entrante

La rectificación de saldos pendientes de cobro procedentes de ejercicios anteriores se registra en partida doble mediante el siguiente asiento, positivo o negativo, según la rectificación sea al alza o a la baja:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
SIGNO (+/-)	450	Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos		
		a		
		Entes públicos por derechos a cobrar	452	SIGNO (+/-)

¿En qué consiste la regularización de la contabilidad de los recursos administrados por cuenta de otros entes públicos?

La regularización tiene por objeto determinar cuál es el montante de los derechos pendientes de cobro al final del ejercicio, puesto que durante el mismo se han utilizado diferentes cuentas para reflejar determinadas problemáticas como son los derechos anulados y cancelados.

Comenzando por los derechos anulados, debemos distinguir si se trata de anulación de liquidaciones o de devolución de ingresos. Las anotaciones a realizar serán las siguientes:

- Regularización de los derechos anulados por anulación de liquidaciones:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	4510	Derechos anulados por recursos de otros entes públicos. Por anulación de liquidaciones.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos	450	

- Regularización de los derechos anulados por devolución de ingresos:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	4519	Derechos anulados por recursos de otros entes públicos. Por devolución de ingresos		
		a		
		Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos	454	

En cuanto a la regularización de los derechos cancelados, por cobro en especie, por insolvencia del deudor y otras causas y por prescripción:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	4580	Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos. Por cobros en especie.		
	4581	Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos. Por insolvencias y otras causas		
	4582	Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos. Por prescripción.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos	450	

¿Cuáles son y como se registran las operaciones de liquidación?

Las operaciones de liquidación consisten en la entrega de las cantidades efectivamente recaudadas, debidas a los recursos gestionados por cuenta de otros entes públicos. Para llevar a cabo la liquidación se pueden utilizar dos sistemas:

- Pago directo: mediante este sistema se realiza el pago a cada uno de los entes titulares de los recursos de las cantidades efectivamente recaudadas por cuenta de estos.

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	453	Entes públicos por ingresos pendientes de liquidar		
		a		
		Efectivo y activos líquidos equivalentes	57X	

- Entregas a cuenta: mediante este sistema la entidad gestora efectuará entregas a cuenta a la entidad titular del recurso con la periodicidad e importe fijado en la norma o convenio.

Con posterioridad será necesario efectuar la liquidación definitiva de los recursos. Así, mediante la comparación entre las cantidades efectivamente recaudadas y las entregadas a cuenta, se obtendrá el saldo a satisfacer por la entidad gestora o bien los reintegros a efectuar por la entidad titular.

El registro por partida doble se efectúa mediante los siguientes asientos:

- Entregas a cuenta efectuadas durante el ejercicio:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	456	Entes públicos, c/c efectivo		
		a		
		Efectivo y activos líquidos equivalentes	57X	

- Liquidación definitiva por el importe de la recaudación líquida del ejercicio:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar		
		a Entes públicos, c/c efectivo	456	

La cuenta 456 reflejará la situación deudora o acreedora de los entes públicos por cuenta de los que administran y recaudan recursos. Este saldo deudor o acreedor será consecuencia de las entregas en efectivo que la entidad recaudadora le haya efectuado durante el ejercicio, a cuenta de la liquidación definitiva que proceda girar, en función de la efectiva recaudación neta habida durante el mismo.

De tal modo que, si las entregas a cuenta han sido inferiores a la recaudación definitiva, resultará un saldo a favor del titular del recurso, presentando la cuenta 456 saldo acreedor por el importe que la entidad gestora debe abonar al titular. El registro contable en partida doble de la cancelación de esta deuda se realizará mediante el siguiente asiento:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	456	Entes públicos, c/c efectivo		
		a Efectivo y activos líquidos equivalentes	57X	

En cambio, si las entregas a cuenta han superado al importe de la recaudación neta, la cuenta 456 presentará saldo deudor por el importe del reintegro a efectuar por la entidad titular de los recursos, o bien procederá a la compensación posterior en próximos pagos a cuenta. El registro por partida doble de este reintegro se efectuará mediante el siguiente asiento:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
	554	Cobros pendientes de aplicación		
	57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes		
		a Entes públicos, c/c efectivo	456	

Ejemplo nº 1

La Diputación "SIGMA" administra y recauda, además de sus propios recursos, los de otros Ayuntamientos de la zona. A pesar de ello, no puede suministrar a las entidades titulares de los mismos la información relativa a las operaciones de gestión realizadas.

- Recurso "UNO", cuya titularidad corresponde íntegramente al Ayuntamiento "ALFA". La gestión del mismo se realiza mediante entregas a cuenta semestrales, que se calculan en base a la recaudación neta obtenida en el ejercicio anterior. De tal modo que al final del primer semestre se entregará el 50% de dicha recaudación y el resto al finalizar el segundo semestre.

Una vez finalizado el ejercicio se efectuará la liquidación definitiva y el saldo resultante, en el caso de ser acreedor, y por tanto a favor del Ayuntamiento "ALFA", se le hará efectivo. En caso de ser deudor, esto es a favor de la Diputación "SIGMA", se compensará mediante las entregas a cuenta del ejercicio siguiente.

- Recurso "DOS" cuya titularidad corresponde al Ayuntamiento "BETA". En este caso, se acordó que la liquidación se realizará mediante la entrega al comienzo de cada semestre de la recaudación neta obtenida en el semestre anterior.

Información adicional:

- La recaudación neta del Recurso "UNO", durante el ejercicio x-1, fue de 5.000,00 euros, mientras que las entregas a cuenta ascendieron a 5.200,00 euros.
- Durante el segundo semestre del ejercicio x-1 la recaudación neta del recurso "DOS" fue de 2.000,00 euros.

Las operaciones realizadas durante el ejercicio x son las siguientes:

1.- A principios de año se pagó al Ayuntamiento "BETA" el importe correspondiente a los recursos recaudados durante el segundo semestre del año anterior.

2.- Se realizó la liquidación definitiva del recurso "UNO".

3.- Se han reconocido derechos de acuerdo con el siguiente detalle:

Recurso "UNO": 5.500,00 €

Recurso "DOS": 4.500,00 €

4.- La recaudación del primer semestre ha sido la siguiente:

Recurso "UNO": 3.000,00 €

Recurso "DOS": 2.000,00 €

5.- Al finalizar el primer semestre se abonan las entregas a cuenta del recurso "UNO".

6.- Al comienzo del segundo semestre se abonan las liquidaciones correspondientes a la recaudación neta del recurso "DOS" del primer semestre.

7.- Durante el segundo semestre se acordaron devoluciones de ingresos correspondiente al Recurso "DOS" por importe de 250,00 €.

8.- La recaudación del segundo semestre ha sido la siguiente:

Recurso "UNO": 2.500,00 €

Recurso "DOS": 2.000,00 €

9. En el segundo semestre se aprueba un expediente de insolvencia del deudor relativo al recurso "UNO" por importe de 150,00 €.

10.- Se pagaron la totalidad de las devoluciones de ingresos acordadas durante el segundo semestre.

11.- Al finalizar el segundo semestre se abonaron las entregas a cuenta correspondientes al recurso "UNO", así como se efectuó la liquidación definitiva.

SE PIDE contabilizar en la entidad gestora "SIGMA" las operaciones realizadas durante el ejercicio x que se indican en el enunciado.

Solución propuesta:

1. El pago de la recaudación del último semestre:

1 de enero de x				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
2.000,00	453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar a Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	2.000,00

2. La liquidación definitiva: arroja un saldo deudor, presentando un saldo a favor de la Entidad Pública "ALFA" por importe de 200,00 euros, que según las condiciones estipuladas se compensará en los próximos pagos a cuenta. por tanto, en función de las condiciones de la gestión del recurso se compensará en los próximos pagos a cuenta.

1 de enero de x				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
5.000,00	453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar a Entes públicos, c/c efectivo	456	5.000,00

3. El reconocimiento del derecho.

Ejercicio x				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
10.000,00	450	Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos a Entes públicos, por derechos a cobrar	452	10.000,00

4. Por el cobro de liquidaciones, al margen del ingreso en la tesorería, surge la obligación de pago con el ente titular del recurso.

Ejercicio x				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
5.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos	450	5.000,00
5.000,00	452	Entes públicos, por derechos a cobrar		
		a		
		Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar	453	5.000,00

5. Las entregas a cuenta, en el primer semestre será el 50% de la recaudación neta obtenida en el ejercicio anterior, por tanto

Recurso UNO	
Recaudación neta del año anterior	Entregas a cuenta teóricas cada semestre
5.000,00 €	2.500,00 €

Asimismo, dado que existe un saldo a compensar de la liquidación definitiva practicada por importe de 200,00 euros.

Junio de x				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
2.300,00	456	Entes públicos, c/c efectivo		
		a		
		Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	2.300,00

6. Por el pago de la liquidación correspondiente al primer semestre del recurso "DOS", el cual se efectúa en función de la recaudación neta, que en nuestro caso asciende a 2.000,00€.

Julio de x				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
2.000,00	453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar		
		a		
		Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	2.000,00

7. Por el acuerdo de devolución:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
250,00	455	Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago		
		a		
		Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes.	457	250,00

8. Por el cobro de liquidaciones, al margen del ingreso en la tesorería, surge la obligación de pago con el ente titular del recurso.

Ejercicio x				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
4.500,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos	450	4.500,00
4.500,00	452	Entes públicos, por derechos a cobrar		
		a		
		Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar	453	4.500,00

9. Por la insolvencia del deudor.

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
150,00	452	Entes públicos, por derechos a cobrar		
		a		
		Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos. Por insolvencias y otras causas	4581	150,00

10. Por el pago de las devoluciones de ingresos:
Esto supondrá varias anotaciones, en primer lugar, por la devolución satisfecha:

V				
250,00	457	Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes		
		a		
		Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	250,00

Simultáneamente a la realización del pago y por el mismo importe, se registrará la anulación del derecho que ha dado lugar a la devolución, y la disminución de la deuda de la entidad gestora frente a los entes titulares de los recursos.

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
250,00	454	Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos		
		a		
		Derechos anulados por recursos de otros entes públicos. Por devolución de ingresos	4519	250,00
250,00	453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar		
		a		
		Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago.	455	250,00

11. Las entregas a cuenta, del segundo semestre será el 50% de la recaudación neta obtenida en el ejercicio anterior, por tanto

Recaudación neta del año anterior	Entregas a cuenta teóricas cada semestre
5.000,00 €	2.500,00 €

Diciembre de x				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
2.500,00	456	Entes públicos, c/c efectivo a Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	2.500,00

Recurso "UNO"		
Recaudación neta del año anterior	Entregas a cuenta teóricas cada semestre	Recaudación neta del ejercicio
5.000,00 €	2.500,00 €	3.000,00 (primer semestre) + 2.500,00(segundo semestre) =5.500,00 €

La liquidación efectiva será la diferencia entre las entregas a cuenta que ascienden a 2.300,00 + 2.500,00 = 4.800,00 €, así mismo en la cuenta 456 presentaba un saldo deudor al principio del ejercicio de 200,00 € y la recaudación neta definitiva que asciende a 5.200,00 € por tanto se presenta un saldo acreedor, que según las condiciones estipuladas se hará efectiva.

31 de diciembre de "x"				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
5.500,00	453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar a Entes públicos, c/c efectivo	456	5.500,00
500,00	456	Entes públicos, c/c efectivo a Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	500,00

Por último, la regularización de derechos que se realizará del siguiente modo:

- Regularización de los derechos anulados por devolución de ingresos:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
250,00	4519	Derechos anulados por recursos de otros entes públicos. Por devolución de ingresos a Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos	454	250,00

- Regularización de los derechos cancelados por insolvencia del deudor:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
150,00	4581	Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos. Por insolvencias y otras causas a Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos	450	150,00

Ejemplo nº 2

La Diputación "SIGMA" administra y recauda, además de sus propios recursos, los de otros Ayuntamientos de la zona. La Diputación suministra a los Ayuntamientos toda la información necesaria para que estos puedan registrar en su contabilidad e incorporar a su presupuesto, cuando ello proceda, todas las operaciones derivadas de la gestión realizada.

- Recurso "UNO", cuya titularidad corresponde íntegramente al Ayuntamiento "ALFA". La gestión del mismo se realiza mediante entregas a cuenta semestrales, que se calculan en base a la recaudación neta obtenida en el ejercicio anterior. De tal modo que al final del primer semestre se entregará el 50% de dicha recaudación y el resto al finalizar el segundo semestre.

Una vez finalizado el ejercicio se efectuará la liquidación definitiva y el saldo resultante, en el caso de ser acreedor, y por tanto a favor del Ayuntamiento "ALFA", se le hará efectivo. Por el contrario, en caso de ser deudor, esto es a favor de la Diputación "SIGMA", se compensará en las entregas a cuenta del ejercicio siguiente.

- Recurso "DOS" cuya titularidad corresponde al Ayuntamiento "BETA", en este caso se acordó que la liquidación se realizará mediante la entrega al comienzo de cada semestre de la recaudación neta obtenida en el semestre anterior.

Información adicional:

- La recaudación neta del Recurso "UNO", durante el ejercicio x-1, fue de 5.000,00 euros, mientras que las entregas a cuenta ascendieron a 5.200,00 euros.
- Durante el segundo semestre del ejercicio x-1 la recaudación neta del recurso "DOS" fue de 2.000,00 euros.

Las operaciones registradas en la entidad gestora durante el ejercicio x son las siguientes:

1.- A principios de año se pagó al Ayuntamiento "BETA" el importe correspondiente a los recursos recaudados durante el segundo semestre del año anterior.

2.- Se realizó la liquidación definitiva del recurso "UNO".

3.- La recaudación del primer semestre ha sido la siguiente:

Recurso "UNO": 3.000,00 €

Recurso "DOS": 2.000,00 €

4.- Al finalizar el primer semestre se abonan las entregas a cuenta del recurso "UNO".

5.- Al comienzo del segundo semestre se abonan las liquidaciones correspondientes a la recaudación neta del recurso "DOS" del primer semestre.

6.- La recaudación del segundo semestre ha sido la siguiente:

Recurso "UNO": 2.500,00 €

Recurso "DOS": 2.000,00 €

7.- Se pagaron la totalidad de las devoluciones de ingresos acordadas durante el segundo semestre cuyo importe asciende a 250,00 euros.

8.- Al finalizar el segundo semestre se abonaron las entregas a cuenta correspondientes al recurso "UNO", así como se efectuó la liquidación definitiva.

SE PIDE contabilizar en la entidad gestora "SIGMA" las operaciones realizadas.

Solución propuesta:

1. El pago de la recaudación del último semestre:

1 de enero de x				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
2.000,00	453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar a Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	2.000,00

2. La liquidación definitiva arroja un saldo deudor, presenta un saldo a favor de la Diputación "SIGMA", que según las condiciones estipuladas se compensará en los próximos pagos a cuenta. por tanto, en función de las condiciones de la gestión del recurso se compensará en los próximos pagos a cuenta.

1 de enero de x				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
5.000,00	453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar a Entes públicos, c/c efectivo	456	5.000,00

3. Por el cobro de liquidaciones, al margen del ingreso en la tesorería, surge la obligación de pago con el ente titular del recurso.

Ejercicio x				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
5.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas a Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar	453	5.000,00

4. Las entregas a cuenta, en el primer semestre será el 50% de la recaudación neta obtenida en el ejercicio anterior, por tanto

Recurso AAA	
Recaudación neta del año anterior	Entregas a cuenta teóricas cada semestre
5.000,00 €	2.500,00 €

Asimismo, dado que existe un saldo a compensar de la liquidación definitiva practicada por importe de 200,00 euros.

Junio de x				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
2.300,00	456	Entes públicos, c/c efectivo a Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	2.300,00

5. Por el pago de la liquidación correspondiente al primer semestre del recurso "DOS", el cual se efectúa en función de la recaudación neta, que asciende a 2.000,00€.

Julio de x				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
2.000,00	453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar a Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	2.000,00

6. Por el cobro de liquidaciones, al margen del ingreso en la tesorería, surge la obligación de pago con el ente titular del recurso.

Ejercicio x				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
4.500,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas a Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar	453	4.500,00

7. Por el pago de las devoluciones de ingresos:

Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
250,00	453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar a Efectivo y activos líquidos equivalentes	57X	250,00

8. Las entregas a cuenta, del segundo semestre será el 50% de la recaudación neta obtenida en el ejercicio anterior, por tanto

Recaudación neta del año anterior	Entregas a cuenta teóricas cada semestre
5.000,00 €	2.500,00 €

Diciembre de x				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
2.500,00	456	Entes públicos, c/c efectivo a Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	2.500,00

Recurso "UNO"		
Recaudación neta del año anterior	Entregas a cuenta teóricas cada semestre	Recaudación neta del ejercicio
5.000,00 €	2.500,00 €	3.000,00 (primer semestre) + 2.500,00(segundo semestre) =5.500,00 €

La liquidación efectiva será la diferencia entre las entregas a cuenta que ascienden a 2.300,00 + 2.500,00= 4.800,00 €. Además, la cuenta 456 arrojaba al principio del ejercicio un saldo deudor de 200,00 euros que se ha compensado en el primer pago a cuenta. Por su parte la recaudación neta definitiva que asciende a 5.500,00 € por tanto se presenta un saldo acreedor, que según las condiciones estipuladas se hará efectiva.

31 de diciembre de "x"				
Debe	Cta.	Concepto	Cta.	Haber
5.500,00	453	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar a Entes públicos, c/c efectivo	456	5.500,00
500,00	456	Entes públicos, c/c efectivo a Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	500,00

RESUMEN

Esta Unidad analiza la problemática contable relativa a la administración de recursos por cuenta de otros entes públicos. Esta problemática viene regulada en el Capítulo II. “Áreas contables de especial transcendencia”. Una vez definida la administración de recursos por cuenta de otros entes públicos como aquella situación en la que un ente público gestiona recursos cuya titularidad no le corresponde a él sino a otro ente público. Hemos diferenciado a efectos de su contabilización, de una parte, aquellas situaciones en las que la entidad titular dispone de toda la información relativa a la totalidad de las operaciones realizadas por el ente gestor, de aquellas otras en las que no dispone de ella. Además, dentro de ambas situaciones hemos desarrollado en tratamiento contable llevado a cabo por el ente gestor.