

UNIDAD DIDÁCTICA

3

AJUSTES CONTABLES EN TÉRMINOS DE CONTABILIDAD NACIONAL. TIPOLOGÍA Y APLICACIÓN PRÁCTICA

FCO. JAVIER BIOSCA LÓPEZ

Introducción

En esta unidad didáctica, una vez conocida la necesidad de homogeneizar la información para su tratamiento en la contabilidad nacional, se desarrollan los ajustes a realizar sobre la contabilidad presupuestaria de las entidades locales, tanto de gastos como de ingresos, para convertirla en términos de contabilidad nacional, cuáles son, y su aplicación práctica respecto de los más utilizados por las entidades locales.

1. Ajustes contables en términos de contabilidad nacional

a. Relación de ajustes

Procede aplicar ajustes a los importes de ingresos y gastos del Presupuesto y su ejecución para relacionar el saldo resultante de ingresos y gastos no financieros con la capacidad o necesidad de financiación calculada conforme a las normas de Sistema Europeo de Cuentas.

¿Cuáles son los ajustes que deben aplicarse sobre la contabilidad presupuestaria?

La relación de ajustes para el cálculo de la estabilidad presupuestaria puede esquematizarse como se muestra en los siguientes cuadros:

Cuadro 1 Relación de ajustes en Ingresos

A) Al Presupuesto de Ingresos:
1. Ajuste por recaudación Capítulos 1 a 3
2. Ajustes de la Participación en Tributos del Estado
3. Ajustes por transferencias de otras administraciones.
4. Intereses
5. Ingresos por Ventas de Acciones (privatizaciones)
6. Dividendos y Participación en beneficios
7. Ingresos obtenidos del presupuesto de la Unión Europea
8. Devoluciones de ingreso pendientes de aplicar al presupuesto

Cuadro 2 Relación de ajustes en Gastos

B) Al Presupuesto de gastos:
1. Intereses
2. Diferencias de cambio
3. Ajuste por grado de ejecución del gasto
4. Inversiones realizadas por cuenta de la Corporación Local
5. Operaciones de permuta financiera (SWAPS)
6. Operaciones de reintegro y ejecución de avales
7. Aportaciones de Capital
8. Asunción y cancelación de deudas
9. Gastos realizados en el ejercicio pendientes de aplicar a presupuesto
10. Adquisiciones con pago aplazado
11. Arrendamiento financiero
12. Contratos de asociación publico privada (APP's)
13. Inversiones realizadas por la corporación local por cuenta de otra Administración Publica
14. Prestamos
15. Otros

Para determinar el gasto computable y su adecuación al objetivo de Regla de Gasto, la Guía elaborada por la IGAE añadió a los anteriores los siguientes:

Cuadro 3 Relación de ajustes específicos en Regla de Gasto

(-) Enajenación de terrenos y demás inversiones reales.
(-) Mecanismo extraordinario de pago proveedores 2012

b. Consideraciones generales sobre los ajustes

Varios de los ajustes pueden aplicarse en la fase de aprobación del presupuesto, durante su ejecución en los análisis trimestrales, y en la fase de liquidación. No obstante, únicamente en fase de liquidación se produce una aplicación de todos los ajustes basada en datos reales, tratándose, en la mayoría de los casos, en las otras dos fases, de estimaciones.

El ajuste por grado de ejecución del presupuesto de gastos sólo se puede aplicar en fase de aprobación del presupuesto, puesto que se aplica sobre las previsiones del presupuesto de gasto. Durante la ejecución del presupuesto consideraremos datos de estimación de liquidación.

Debe tenerse en cuenta que los ajustes coincidentes para el objetivo de estabilidad y para regla de gasto, a la vista de los formularios utilizados para su cálculo y seguimiento por el Ministerio, **deben reflejarse con signo diferente en los cálculos**. En términos de estabilidad presupuestaria los ajustes se expresarán con signo (+) cuando impliquen mayor capacidad de financiación, y con signo (-) cuando impliquen menor capacidad o necesidad de financiación. Sin embargo, en términos de gasto computable, los ajustes se expresarán con signo (-) cuando se disminuye el gasto a computar y con signo (+) cuando se aumente. Por ejemplo:

Un ajuste por grado de ejecución del presupuesto que arroja el dato de – 200 (inejecución), en términos de estabilidad se expresará en positivo, por suponer mayor capacidad de financiación que la que se deduce de las previsiones iniciales del presupuesto, y en términos de regla de gasto se expresará en negativo, menor gasto computable a considerar.

c. Ajustes más utilizados

¿Qué ajustes se aplican sobre el presupuesto de ingresos?

1) Ajustes por recaudación en los Capítulos 1, 2 y 3.

En el capítulo 20 del Anexo A, puntos 20.172-20.175 del SEC 2010, encuadrado en el apartado "Cuestiones contables relacionadas con las Administraciones Públicas", se ha recogido el criterio que estableció el Reglamento (CE) nº 2.516/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo de 7 de noviembre de 2000, que modificó los criterios inicialmente fijados por el Sistema Europeo de Cuentas pasando de devengo a caja, sobre todo cuando no se dispone de estimaciones fiables o no pueden calcularse de forma fiable los importes de dudosa recaudación, el **principio**

de caja ajustado por el tiempo se considera un sustitutivo aceptable para los importes devengados.

En el Presupuesto, los ingresos de naturaleza fiscal de las Corporaciones Locales, así como los ingresos asimilados o directamente relacionados con los ingresos fiscales, se registran en los Capítulos 1 “Impuestos directos”, 2 “Impuestos indirectos” y 3 “Tasas y otros ingresos”.

El registro en el Presupuesto de Ingresos se realiza en el momento en que se reconoce el derecho que puede ser, previo ó simultáneo al cobro, según estemos ante liquidaciones de contraído previo ó sin contraído previo, respectivamente.

Por tanto, a efectos de la elaboración de las cuentas de contabilidad nacional, las rúbricas de impuestos se registran por el importe total realizado en caja en cada ejercicio, ya sea de corriente o de cerrados.

Este tratamiento se aplica a los ingresos contabilizados en los Capítulos 1, 2 y 3 del Presupuesto de Ingresos de cada Corporación Local, y a aquellos conceptos que, en términos de contabilidad nacional, tengan la consideración de impuestos y aparezcan registrados contablemente en otros capítulos del Presupuesto de Ingresos.

Aplicación práctica

En fase de presupuestación: Deberá aplicarse una estimación de recaudación sobre las previsiones de ingresos por los conceptos incluidos en estos capítulos, considerando la evolución de reconocimiento de derechos del presupuesto corriente y la recaudación tanto de presupuesto corriente como de presupuestos cerrados. Así se considera la capacidad de financiación que genera la recaudación de presupuestos cerrados, que, de no computarse en este momento, no surtiría efecto en los cálculos.

Para la estimación puede considerarse la evolución durante el último ejercicio cerrado así como del propio en ejecución si se trata de los cálculos para la información trimestral.

Ejemplo nº 1

Capítulos	a) Previsto presupuesto n-1	b) Recaudado Pto. Corriente	c) Recaudado Pto. Cerrado	d) Total Recaudado (b + c)	e) % Rec/Prev (d / a)	f) % Ajuste (e - 1)
Cap 1	1.000	700	200	900,00	90,00%	-10,00%
Cap 2	200	190	5	195,00	97,50%	-2,50%
Cap 3	800	700	50	750,00	93,75%	-6,25%

Que aplicado a las previsiones del presupuesto n, o a la previsión de derechos reconocidos en la liquidación de dicho presupuesto, arrojará los importes de ajuste que reducen/aumentan las previsiones de los capítulos 1 a 3:

Capítulos	Previsto Presupuesto n	% Ajuste	Importe ajuste
Cap 1	1.100	-10,00%	-110,00
Cap 2	100	-2,50%	-2,50
Cap 3	1.000	-6,25%	-62,50

En fase de liquidación o de estimación de liquidación: Deberá aplicarse el ajuste consistente en comparar la suma de la recaudación en estos capítulos, tanto de Presupuesto corriente como de Presupuestos cerrados, con los derechos reconocidos de presupuesto corriente, lo que arrojará sentido (+) o sentido (-), o lo que es lo mismo, capacidad de financiación o necesidad de financiación, en función de qué magnitud sea mayor.

Ejemplo nº 2

Capítulos	a) Derechos reconocidos	b) Recaudado Pto. Corriente	c) Recaudado Pto. Cerrado	d) Total Recaudado (b + c)	Ajuste (d - a)
Cap 1	900,00	800,00	150,00	950,00	50,00
Cap 2	90,00	85,00	0,00	85,00	-5,00
Cap 3	800,00	750,00	120,00	870,00	70,00

Para los informes trimestrales de actualización se aplicará a la estimación de liquidación, esto es de derechos a reconocer, el ajuste correspondiente considerando la previsión de recaudación tanto de presupuesto corriente como de cerrados.

2) Ajustes relacionados con la Participación en Tributos del Estado (PTE)

2.1. Entregas a cuenta, y liquidación definitiva de signo (+) o (-) sin fraccionamiento.

El importe a considerar en términos de contabilidad nacional lo constituye el total de las entregas reconocidas por el Estado, tanto de las entregas a cuenta como liquidaciones definitivas positivas, menos las negativas reintegradas, lo que podría dar pie a un ajuste si no se ha reconocido el derecho correspondiente a la mensualidad del mes de diciembre, o de las correspondientes a las mensualidades que se cobren en otro ejercicio.

Aplicación práctica

En fase de presupuestación o de estimación de liquidación: No procede realizar ningún ajuste.

En fase de liquidación: Corresponde ajustar en más o en menos en función de las cantidades reconocidas presupuestariamente, comparado con la suma del importe de las doce entregas a cuenta, más/menos las liquidaciones definitivas aprobadas y aplicadas en el ejercicio.

2.2. Liquidación anual de signo (-) de devolución fraccionada.

Las liquidaciones negativas correspondientes a los ejercicios 2008, 2009 y 2011 por el concepto de Participación en los Tributos del Estado, se realizaron en los ejercicios 2010, 2011 y 2013 respectivamente. Su devolución, respecto de las dos primeras, en la mayoría de entidades locales, se ha fraccionado en el tiempo de

manera que se realiza mediante retención en las entregas a cuenta durante un plazo de 60 o 120 mensualidades, recibiendo el Ayuntamiento el importe neto. Respecto a la liquidación negativa del ejercicio 2011, ésta no ha tenido carácter general, y sólo algunos ayuntamientos continuarán reintegrando en 2014 y sucesivos.

Dado que en contabilidad nacional el importe de las liquidaciones definitivas se aplica en la anualidad en que se determina su cuantía, y presupuestariamente se aplica en el ejercicio en el que se devuelve, procedería ajustar el importe.

Aplicación práctica

En fase de presupuestación: Procede realizar **ajuste positivo** por el importe a reintegrar en cada anualidad sumándolo a las previsiones de ingreso por este concepto.

En fase de liquidación o de ejecución con la estimación de liquidación:

En el ejercicio en el que se tiene conocimiento de la liquidación definitiva debe aplicarse el **ajuste negativo** por el importe total de su importe.

En los ejercicios en los que se reintegra, el ajuste opera sumando el importe del reintegro a los Derechos Reconocidos netos en cada anualidad.

Ejemplo nº 3			
Ejercicio n			
Concepto	Descripción	Operativa	
420	TRANSF. DEL ESTADO	Derechos netos reconocidos	1.200,00
Ajustes por la notificación de la liquidación negativa:			
	Liquidación ejercicio n-2	Importe total a reintegrar (-)	-300,00
	Liquidación ejercicio n-2	Importe reintegrado anualidad n	100,00
		Total ajuste:	-200,00
420	TRANSF. DEL ESTADO	En términos de contabilidad nacional	1.000,00

Ejercicio n +1			
Concepto	Descripción	Operativa	
420	TRANSF. DEL ESTADO	Derechos netos reconocidos	1.320,00
Ajustes:			
	Liquidación ejercicio n-2	Importe reintegro anualidad n+1	100,00
		Total ajuste:	100,00
420	TRANSF. DEL ESTADO	En términos de contabilidad nacional	1.420,00

3) Operaciones entre Entes del grupo, y con otras administraciones.

Dentro de las operaciones realizadas por las Corporaciones Locales destacan las transferencias de recursos entre las distintas unidades públicas que forman parte de dicho subsector y de éstas a otras entidades incluidas en el resto de los subsectores de las Administraciones públicas. La información en contabilidad nacional, debe presentarse consolidada del conjunto de transferencias dadas y recibidas en dos niveles diferentes.

En primer lugar, a nivel de cada Corporación Local, deben eliminarse las transferencias dadas y recibidas entre las unidades dependientes de la misma, que, a efectos de la contabilidad nacional, se consideran Administraciones públicas.

En segundo lugar, en contabilidad nacional, deben conciliarse las transferencias dadas y recibidas entre las unidades que integran la Corporación Local, con el resto de unidades pertenecientes al sector Administraciones públicas.

En contabilidad nacional y de acuerdo al principio de jerarquía de fuentes, deben respetarse, con carácter general, los criterios de contabilización a los que está sujeto el pagador de la transferencia. Por tanto, una vez fijado el momento en que se registra el gasto por el pagador, el perceptor de la transferencia debe

contabilizarla simultáneamente y por el mismo importe que figure en las cuentas de aquel.

El importe de las transferencias recibidas por la Corporación Local de unidades externas tiene que coincidir con el importe que figura en el Presupuesto de Gastos de la unidad que da la transferencia. Como se ha indicado anteriormente, debe respetarse siempre la óptica del pagador, por lo que en caso de que el pagador emplee un criterio contable distinto a la Corporación Local, ésta deberá realizar el ajuste correspondiente

Ejemplo nº 4				
Partida	Descripción	a) Derechos reconocidos ayuntamiento	b) Oblig.reconocida Ente pagador	c) Ajuste
Cap. 4º				
450	COMUNIDAD AUTONOMA	1.500,00	1.000,00	-500,00
460	DIPUTACIÓN PROVINCIAL	200,00	250,00	50,00
461	PATRONATO PROV TURISMO	100,00	100,00	0,00
	AJUSTES CAPÍTULO 4	1.800,00	1.350,00	-450,00
Cap. 7º				
750	COMUNIDAD AUTONOMA	3.000,00	3.100,00	100,00
761	DIPUTACIÓN PROVINCIAL	200,00	200,00	0,00
	AJUSTES CAPÍTULO 7	3.200,00	3.300,00	100,00
TOTAL AJUSTE CONSOLIDACIÓN TRANSFERENCIAS:				-350,00

4) Ingresos procedentes de Fondos Europeos

La Decisión 22/2005 de EUROSTAT de 15 de febrero, sobre el tratamiento de las transferencias del Presupuesto Comunitario a los Estados Miembros, ha establecido como criterio de registro en contabilidad nacional, un principio más cercano al de devengo que al de caja. Así se desprende de la propia Decisión donde

se señala que el momento de registro de los fondos será aquel en el que la Corporación Local realice el gasto, el cual debe coincidir con el envío de documentos por el gobierno a la Comisión de la Unión Europea.

5) Devoluciones de ingreso pendientes de aplicar al presupuesto:

La instrucción de contabilidad vigente establece que en tanto en cuanto no se procede al pago, la devolución de ingresos aún aprobada no tiene reflejo en el presupuesto, por ello deberá practicarse un ajuste consistente en disminuir o aumentar la capacidad de financiación por el importe de la diferencia entre las devoluciones ordenadas pendientes de pago a 1 de enero procedentes de ejercicios anteriores que se paguen en el ejercicio (que aumentarían la capacidad) y las devoluciones de ingresos aprobadas en el propio ejercicio y pendientes de pago a 31 de diciembre (que la disminuirían).

¿Qué ajustes se aplican sobre el presupuesto de gastos?

5) Intereses

Este ajuste tiene aplicación tanto a los derechos reconocidos correspondientes a los intereses percibidos por la entidad (capítulo 5 de ingresos), como a los intereses devengados y vencidos correspondientes a los préstamos de la entidad (capítulo 3 de gastos). Los intereses se registran en contabilidad nacional según el criterio del devengo. Por tanto, el ajuste consiste en deducir la parte de intereses que venciendo en el año n se devengaron en el $n-1$, y añadir los intereses que vencerán en el año $n+1$, pero que se han devengado en el año n .

En aplicación del principio de importancia relativa podría considerarse no necesario realizar este ajuste dado que se pueden llegar a compensar los intereses a deducir por vencimientos del ejercicio n correspondientes a periodos parciales del $n-1$, con los aumentos por los devengados parcialmente en el año n , pero que vencerán en $n+1$.

Tiene especial relevancia en los ejercicios en los que se conciertan operaciones de endeudamiento, y más si se hace con sistema de liquidación de intereses de vencimiento anual, de manera que vencen en el ejercicio siguiente gran parte de los intereses devengados en el ejercicio en el que se contrata la operación.

6) Grado de ejecución del presupuesto

Este ajuste fue desarrollado en la Guía de la IGAE para la determinación de la regla de gasto en su 2ª Edición, pero es aplicable también en cuanto al objetivo de estabilidad presupuestaria (con alguna particularidad). Como hemos apuntado, sólo se aplica respecto de las previsiones del presupuesto de gastos en su fase de aprobación.

En la citada 2ª Edición de dicha Guía se recogía el sistema para su cálculo, pero, en la 3ª Edición fue suprimido y por cada Entidad Local deberá ser estimado en función de la experiencia acumulada de años anteriores sobre las diferencias entre las previsiones presupuestarias y la ejecución real.

No obstante, a efectos orientativos, considero válido el sistema que se recogía, y que resumo a continuación:

*... "el porcentaje estimado del grado de ejecución del presupuesto del año n tendrá, como límite, superior o inferior, **la media aritmética** de los porcentajes del grado de ejecución de los créditos por operaciones no financieras del Presupuesto de Gastos de **los tres ejercicios anteriores**, una vez eliminados **valores atípicos**".*

Se han de comparar las previsiones iniciales con las obligaciones reconocidas de los tres ejercicios anteriores a aquel que se está analizando. La literalidad de la explicación del ajuste obliga a considerar, respecto del ejercicio corriente que es el inmediatamente anterior al que se analiza, y que aun no está liquidado, la estimación de liquidación.

Su cálculo es el resultado de aplicar el porcentaje estimado del grado de ejecución, al importe de los créditos por operaciones no financieras (Capítulos 1 a 7) del presupuesto de gastos. En el caso del capítulo 3 (Gastos Financieros), solamente se incluirán los créditos de emisión, formalización, modificación y cancelación de

préstamos, deudas y otras operaciones financieras, así como los créditos por ejecución de avaluos.

Según pronunciamiento de la IGAE, respecto del cálculo de los denominados valores atípicos, se entiende por un valor atípico, un valor muy distinto del resto, que hace que la media aritmética no sea representativa del grupo de valores considerado. A efectos de este ajuste, se considerarán valores atípicos aquellos gastos cuya inclusión desvirtúe la media aritmética, que opera como límite del porcentaje estimado del grado de ejecución del Presupuesto. Entre otros, se considerarán valores atípicos, siempre que cumplan con lo dispuesto en el párrafo anterior:

- Los gastos de naturaleza extraordinaria, derivados de situaciones de emergencia, acontecimientos catastróficos, indemnizaciones abonadas en virtud de sentencias judiciales y similares.
- Los gastos financiados con subvenciones finalistas, procedentes de la Unión Europea o de otras Administraciones Públicas, dado que estos gastos no se incluyen, en el cálculo del gasto computable, para la determinación de la regla de gasto.
- Los gastos financiados con derechos procedentes de la enajenación de terrenos e inversiones reales, reconocidos en el mismo ejercicio, dado que, en el cálculo del gasto computable, se considera la inversión neta.

7) Gastos realizados en el ejercicio pendientes de aplicar al presupuesto.

Estos son los gastos recogidos en la cuenta 413, en su haber por el importe de los pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre y, en su debe, por los aplicados a lo largo del ejercicio, procedentes de ejercicios anteriores. Los primeros aumentan el déficit en términos de contabilidad nacional, los segundos lo minoran, pues ya lo incrementaron el año anterior y en éste vuelven a incrementarlo mediante su aplicación a presupuesto, por lo que debe compensarse esta doble imputación aumentando el superávit. Este ajuste tiene especial aplicación en fase de liquidación del ejercicio. Debe considerarse lo dispuesto en el Manual de la IGAE de cálculo del

déficit, páginas 89 y siguientes, ya que no se trata sólo del gasto que se ha venido conociendo como extrajudicial de crédito, el de ejercicios anteriores, sino también de aquel gasto devengado que no se puede tramitar administrativamente antes de finalizar el ejercicio, y **así se ha establecido para 2019, tras la modificación de la Instrucción de Contabilidad de la Administración Local** (*suprime la cuenta 411 "Acreedores por gastos devengados", y modifica la cuenta 413, que pasa a denominarse Gasto devengado pendiente de aplicar a presupuesto*)

En regla de gasto opera en sentido negativo disminuyendo el gasto computable del ejercicio en que se han aplicado los gastos.

8) Arrendamiento financiero

Las operaciones de leasing implican contabilizar por el principal una adquisición de activo no financiero.

Dado que el momento del registro del gasto varía entre la contabilidad nacional (se produce el gasto cuando se entrega el bien) y el derecho presupuestario (se imputa a medida que se abonan las cuotas), es preciso efectuar un ajuste; las operaciones de leasing implican en contabilidad nacional contabilizar por el principal una adquisición de activo no financiero en el momento de la firma del leasing.

La Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las Entidades Locales, establece al regular el concepto de gastos 648 "cuotas netas de intereses por operaciones de arrendamiento financiero (leasing)", que en este concepto se recogerá el importe de las cuotas fijadas en los contratos de arrendamiento financiero cuando se vaya a ejercitar la opción de compra, correspondientes a la recuperación del coste del bien y al ejercicio presupuestario (cuota de amortización).

En el año de firma del leasing, el ajuste al capítulo 6 será por el importe del valor del bien en el año en que se concierte el leasing menos la parte de la cuota de ese año que es capital, dando lugar a un mayor déficit (o menor superávit).

Durante la vida del leasing, existe un gasto en el capítulo 6 a efectos presupuestarios (cuota de amortización) pero no a efectos del SEC95. Luego procede

efectuar un ajuste al capítulo 6 de gastos por importe de la cuota de amortización (menor gasto), dando un lugar a un menor déficit o mayor superávit.

El ajuste será por el importe de la cuota de amortización (parte de la cuota que se abona que no son intereses).

El año del ejercicio de la opción de compra (último año), el ajuste (menor gasto) sobre el capítulo 6 tendría un importe resultante de la suma de la cuota de amortización del último año más la opción de compra, dando lugar a un menor déficit o mayor superávit.

RESUMEN

En esta unidad didáctica se han dado a conocer los diferentes ajustes a los importes de ingresos y gastos del Presupuesto y su ejecución para relacionar el saldo resultante de ingresos y gastos no financieros con la capacidad o necesidad de financiación calculada conforme a las normas de Sistema Europeo de Cuentas. Hemos presentado una clasificación de ajustes distinguiendo entre los aplicables al presupuesto de ingresos, al presupuesto de gastos y los específicos de Regla de Gasto, y explicado la aplicación práctica de los más utilizados, que se somborean en los siguientes cuadros:

Cuadro 1 Relación de ajustes en Ingresos

A) Al Presupuesto de Ingresos:
1. Ajuste por recaudación Capítulos 1 a 3
2. Ajustes de la Participación en Tributos del Estado
3. Ajustes por transferencias de otras administraciones.
4. Intereses
5. Ingresos por Ventas de Acciones (privatizaciones)
6. Dividendos y Participación en beneficios
7. Ingresos obtenidos del presupuesto de la Union Europea
8. Devoluciones de ingreso pendientes de aplicar al presupuesto

Cuadro 2 Relación de ajustes en Gastos

B) Al Presupuesto de gastos:
1. Intereses
2. Diferencias de cambio
3. Ajuste por grado de ejecución del gasto
4. Inversiones realizadas por cuenta de la Corporación Local
5. Operaciones de permuta financiera (SWAPS)
6. Operaciones de reintegro y ejecución de avales
7. Aportaciones de Capital
8. Asunción y cancelación de deudas
9. Gastos realizados en el ejercicio pendientes de aplicar a presupuesto
10. Adquisiciones con pago aplazado
11. Arrendamiento financiero
12. Contratos de asociación publico privada (APP's)
13. Inversiones realizadas por la corporación local por cuenta de otra Administración Publica
14. Prestamos
15. Otros