

UNIDAD DIDÁCTICA

8

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO.

DANIEL CARRASCO DIAZ

DIONISIO BUENDIA CARRILLO

M^a ROCIO CLAROS PEINADO

MARIA JOSÉ FERNANDEZ DOMINGUEZ

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO.

La liquidación del presupuesto, nos pone de manifiesto en la situación que acaban los créditos, una vez se culmina el proceso de ejecución del mismo, con el fin de conocer la aplicación realizada de los créditos aprobados en el presupuesto de gasto y la gestión del presupuesto de ingresos. Todo ello como paso previo e imprescindible a la fase de control, con la que se pone punto final al ciclo presupuestario.

CONTENIDO

En base al principio de anualidad, el presupuesto se confecciona regularmente, coincidiendo su vida con el año natural. Durante el ejercicio presupuestario se ha realizado una serie de actuaciones encaminadas a dar cumplimiento al mandato recogido en el documento presupuestario.

El 31 de diciembre concluye el ejercicio presupuestario y, por tanto, la vigencia del presupuesto aprobado para el mismo. Llegado ese momento, es necesario rendir cuentas de su ejecución a los órganos competentes, poniendo de manifiesto el grado de realización del mismo por comparación entre los créditos asignados en el estado de gastos y los realmente gastados, así como entre los ingresos previstos y los realizados. Con tal fin, se lleva a cabo en dicha fecha el cierre y liquidación del presupuesto del ejercicio corriente, al que se habrán imputado todos los derechos liquidados en dicho ejercicio, cualquiera que sea el periodo del que se deriven, y las obligaciones reconocidas durante el mismo, dando lugar al estado de liquidación del presupuesto que forma parte de las cuentas anuales del ente público.

En este sentido, **la liquidación del presupuesto de gastos** pone de manifiesto el grado de realización del mismo, especificando, para cada partida presupuestaria, sus créditos iniciales, las modificaciones, los créditos definitivos, los gastos comprometidos, las obligaciones reconocidas netas, los pagos realizados, las obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre y los remanentes de crédito.

Así pues, esencialmente, con esta información podremos conocer:

- Los créditos que se han gastado, es decir, los que están afectados al cumplimiento de obligaciones reconocidas en el periodo. De este importe de obligaciones reconocidas se puede conocer, asimismo, las obligaciones pagadas y las que están aún pendientes de pago a 31 de diciembre. Estas últimas pasarán a formar parte de la agrupación "Presupuestos Cerrados".
- Los créditos que no se han gastado, esto es, los remanentes de crédito, y la situación en que se encuentran. Estos remanentes se obtienen por diferencia entre los créditos definitivos y las obligaciones reconocidas, y se anularán al cierre del ejercicio, salvo en los casos excepcionales contemplados por la Ley.

Por su parte, **la liquidación del presupuesto de ingresos**, pone de manifiesto la gestión realizada del mismo, especificando, para cada aplicación presupuestaria, las previsiones iniciales, sus modificaciones, las previsiones definitivas, los derechos reconocidos, los derechos anulados, los derechos cancelados, los derechos reconocidos netos, la recaudación neta, los derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre y el exceso o defecto de previsión.

Así pues, esencialmente, podremos conocer:

- El grado de consecución de las previsiones de ingresos consignadas en el presupuesto mediante la comparación de las previsiones definitivas con los Derechos Reconocidos Netos.
- La recaudación neta por diferencia entre los cobros realizados y las devoluciones de ingresos efectuadas.
- Los derechos reconocidos que están pendientes de cobro a 31 de diciembre, que pasarán a formar parte de la agrupación de "Presupuestos Cerrados".

Con relación a los derechos pendientes de cobro y las obligaciones pendientes de pago existentes a 31 de diciembre de un ejercicio, podemos distinguir:

- Los reconocidos en el ejercicio corriente.

- Los reconocidos en ejercicios anteriores

Los derechos reconocidos en un ejercicio que estén pendientes de cobro el último día del mismo y las obligaciones reconocidas en él que estén pendientes de pago en dicha fecha, pasarán a integrarse, desde el día 1 de enero del ejercicio siguiente, en la Agrupación de Presupuestos Cerrados, en la que ya se encuentran incluidas las obligaciones reconocidas pendientes de pago y los derechos reconocidos pendientes de cobro procedentes de ejercicios anteriores. De esta forma, quedan perfectamente separadas las operaciones correspondientes al presupuesto corriente y las relativas a presupuestos cerrados. Estas últimas quedan a cargo de la tesorería de la entidad. Así pues, las operaciones que se pueden realizar con respecto a presupuestos ya liquidados, se refieren todas a derechos reconocidos y obligaciones reconocidas con cargo a los mismos en los correspondientes ejercicios en que estuvieron en vigor.

¿Qué son los remanentes de crédito?

Como consecuencia de la liquidación del presupuesto de gastos se ponen de manifiesto los créditos que no se han gastado a 31 de diciembre, es decir, los *remanentes de crédito* existentes a dicha fecha. Dichos remanentes se determinan por diferencia entre los créditos definitivos y las obligaciones reconocidas y, como norma general, quedarán anulados de pleno derecho al cierre del ejercicio, salvo en los casos excepcionales contemplados en la Ley en que se permite su incorporación al presupuesto del ejercicio siguiente

Estos créditos no gastados a fin de ejercicio pueden encontrarse en distintas situaciones:

- Disponibles.
- Retenidos.
- No disponibles.
- Autorizados pendientes de comprometer (saldo de autorizaciones).
- Comprometidos pendientes de afectar al cumplimiento de una obligación

reconocida (saldo de disposiciones).

De ahí que se distinga entre remanentes comprometidos y no comprometidos y, a su vez, dentro de cada uno de ellos entre incorporables y no incorporables.

¿Qué magnitudes resultan del proceso de liquidación?

El **resultado presupuestario** es una magnitud que permite comprobar en qué medida los derechos presupuestarios liquidados en el ejercicio han sido suficientes para financiar las obligaciones presupuestarias reconocidas en el mismo.

Se determina por diferencia entre los derechos presupuestarios netos liquidados durante el ejercicio (DRN) y las obligaciones presupuestarias netas reconocidas durante el mismo periodo (ORN), a partir de los datos que figuren en la contabilidad de la entidad antes de realizar las operaciones de regularización y cierre del ejercicio.

$$RP = DRN - ORN$$

Concretamente, el importe de los DRN se obtendrá por diferencia entre los derechos reconocidos en el ejercicio y los derechos anulados y cancelados en el mismo.

Igualmente, el importe de las ORN se obtendrá por diferencia entre las obligaciones reconocidas durante el ejercicio y las anuladas en el mismo.

El cálculo del Resultado Presupuestario del ejercicio se realiza, discriminando los DRN y las ORN correspondientes a:

- Operaciones no financieras. En ellas se distingue, a su vez, entre operaciones corrientes y otras operaciones no financieras.
- Operaciones con activos financieros.
- Operaciones con pasivos financieros.

El Resultado presupuestario puede ser:

- Positivo, cuando el importe de los DRN sea superior al de las ORN, en cuyo caso existirá superávit.

- Negativo, cuando el importe de las ORN supere al de los DRN, es decir, existirá déficit.
- Nulo, cuando ambos importes sean iguales. En este caso existirá equilibrio.

Además, cuando a lo largo del ejercicio presupuestario existen gastos que se financien total o parcialmente con ingresos concretos, puede suceder que la ejecución del gasto y la realización de los ingresos afectados no se produzcan de forma acompasada, surgiendo lo que se denominan “desviaciones de financiación”.

Las desviaciones de financiación positivas suponen que los ingresos producidos en relación a gastos con financiación afectada, han sido superiores a los que se deberían haber producido en función del gasto realizado. Esta circunstancia influye en el cálculo del resultado presupuestario aumentando su importe, por lo que hay que ajustarlo para eliminar este superávit ficticio.

Por el contrario, las desviaciones de financiación negativas indican que los ingresos producidos en relación a gastos con financiación afectada han sido inferiores a los que se deberían haber producido en función del gasto realizado. Este hecho repercute negativamente en el cálculo del resultado presupuestario, por lo que habrá que ajustar éste para eliminar el déficit ficticio.

Por otra parte, la existencia de gastos financiados con remanente de tesorería para gastos generales afecta también de forma negativa al resultado presupuestario. Ello es debido a que los gastos realizados se tienen en cuenta como un componente negativo de dicho resultado, mientras que los recursos que lo financian, al proceder de ejercicios anteriores, no figuran como recursos imputados al presupuesto. Por ello deberá ajustarse la cuantía del resultado presupuestario por el importe realmente utilizado del Remanente de Tesorería.

Así pues, cuando se produzcan dichas circunstancias, el importe del resultado presupuestario deberá ser ajustado:

- Aumentándolo por el importe de las obligaciones reconocidas financiadas con remanente de tesorería para gastos generales y por el importe de las

desviaciones de financiación negativas imputables al ejercicio.

- Disminuyéndolo por el importe de las desviaciones de financiación positivas imputables al ejercicio.

La segunda magnitud es el **remanente de tesorería, que** constituye un recurso presupuestario obtenido, con carácter general, por la acumulación de los resultados presupuestarios de los ejercicios anteriores y del ejercicio que se cierra, pudiéndose utilizar para financiar el gasto presupuestario de los ejercicios siguientes.

De acuerdo con la nueva instrucción de contabilidad, su cuantía se determina como la suma de los fondos líquidos más los derechos pendientes de cobro deduciendo las obligaciones pendientes de pago y agregando las partidas pendientes de aplicación de conformidad con los criterios siguientes:

- Su cuantificación se efectuará tomando en consideración el saldo a fin de ejercicio de las cuentas que intervienen en su cálculo.
- Los fondos líquidos a fin de ejercicio están constituidos por los saldos disponibles en cajas de efectivo y cuentas bancarias, salvo aquellos que se hayan dotado con imputación al presupuesto, así como por aquellas inversiones financieras, de carácter no presupuestario, que reúnan el suficiente grado de liquidez, en que se hayan materializado excedentes temporales de tesorería.
- En los derechos pendientes de cobro se distinguirá:
 - El importe total de los derechos pendientes de cobro del presupuesto corriente.
 - El importe total de los derechos pendientes de cobro de presupuestos cerrados.
 - El importe total de los derechos pendientes de cobro correspondientes a cuentas de deudores que, de acuerdo con la normativa vigente, no son presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento.

- En las obligaciones pendientes de pago, se distinguirá:
 - El importe total de las obligaciones pendientes de pago del presupuesto corriente.
 - El importe total de las obligaciones pendientes de pago de presupuestos cerrados.
 - El importe total de las obligaciones pendientes de pago correspondientes a acreedores que, de acuerdo con la normativa vigente, no son presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento.
- En las partidas pendientes de aplicación, se distinguirá:
 - Las cantidades cobradas pendientes de aplicación definitiva.
 - Las cantidades pagadas pendientes de aplicación definitiva, en las que se incluyen los pagos realizados con cargo a los anticipos de caja fija pendientes de reposición.

A su vez, dentro del remanente de tesorería total, cabría diferenciar entre la parte afectada destinada a cubrir los gastos con financiación afectada, caso de que existan desviaciones de financiación acumuladas positivas; el importe de todos los derechos que se consideren de dudoso cobro; siendo el saldo resultante el remanente de tesorería no afectado que se puede destinar a gastos generales.

Todo lo dicho con anterioridad, se puede resumir en los estados presupuestarios, que se comentarán debidamente en los capítulos correspondientes a la Información Contable Periódica.

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS.

PARTIDA PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS			GASTOS COMPROMETIDOS (4)	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS (5)	PAGOS (6)	OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE (7=5-6)	REMANENTES DE CRÉDITO (8=3-5)
		INICIALES (1)	MODIFICACIONES (2)	DEFINITIVOS (3=1+2)					
TOTAL									

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS.

[illegible]

RESULTADO PRESUPUESTARIO

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	AJUSTES	RESULTADO PRESUPUESTARIO
a. Operaciones corrientes.	-----	-----		-----
b. Operaciones de capital.	-----			-----
1. Total operaciones no financieras (a+b)	-----	-----		-----
c. Activos financieros.	-----	-----		
d. Pasivos financieros.	-----	-----		-----
2. Total operaciones financieras (c+d)	-----	-----		-----
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I=1+2)	-----	-----		-----
<u>AJUSTES:</u>				
3. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería para gastos generales			-----	
4. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio			-----	
5. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio			-----	
II. TOTAL AJUSTES (II=3+4-5)			-----	
RESULTADO PRESUESTARIO AJUSTADO (I+II)				-----

REMANENTE DE TESORERÍA

COMPONENTES	EJERCICIO N		EJERCICIO N-1	
1. (+) Fondos líquidos		-----		-----
2. (+) Derechos pendientes de cobro		-----		-----
• (+) del Presupuesto corriente				
• (+) de Presupuestos cerrados				
• (+) de operaciones no presupuestarias				
3. (-) Obligaciones pendientes de pago		-----		-----
• (+) del Presupuesto corriente				
• (+) de Presupuestos cerrados				
• (+) de operaciones no presupuestarias				
4. (+) Partidas pendientes de aplicación		-----		-----
• (-) cobros realizados pendientes de aplicación definitiva				
• (+) pagos realizados pendientes de aplicación definitiva				
I. Remanente de tesorería total (1+2-3+4)		-----		-----
II. Saldos de dudoso cobro		-----		-----
III. Exceso de financiación afectada		-----		-----
IV. Remanente de tesorería para gastos generales (I-II-III)		-----		-----

RESUMEN

La liquidación del presupuesto, como se ha manifestado en el contenido de la presente unidad didáctica, tomando como base el principio de anualidad, muestra cual ha sido el resultado, al final del ejercicio presupuestario, de las actuaciones encaminadas a dar cumplimiento al mandato recogido en el documento presupuestario.

Para el presupuesto de gasto, pone de relieve el grado de realización del mismo, especificando, para cada partida presupuestaria, sus créditos iniciales, las modificaciones, los créditos definitivos, los gastos comprometidos, las obligaciones reconocidas netas, los pagos realizados, las obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre y los remanentes de crédito.

Para el presupuesto de ingreso da a conocer la gestión realizada del mismo, especificando, para cada aplicación presupuestaria, las previsiones iniciales, sus modificaciones, las previsiones definitivas, los derechos reconocidos, los derechos anulados, los derechos cancelados, los derechos reconocidos netos, la recaudación neta, los derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre y el exceso o defecto de previsión.

Además, se explica las operaciones necesarias para determinar los remanentes de créditos, así como las magnitudes más relevantes del proceso de liquidación, tales como el resultado presupuestario y el remanente de tesorería.