

UNIDAD DIDÁCTICA

6

CASOS PRÁCTICOS

L. MIGUEL PALACIOS ALBARSANZ

Ejercicio 1.

El Ayuntamiento de Avila presenta en las cuentas anuales del año N-1 el siguiente balance de situación:

ACTIVO			PASIVO		
CUENTA	CONCEPTO	IMPORTE	CUENTA	CONCEPTO	IMPORTE
210	Terrenos y bienes naturales.	3.700.000	100	Patrimonio	A determinar
211	Construcciones	700.000	129	Resultado del ejercicio	500.000
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	410.000	170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	1.680.000
4310	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados.. Operaciones de gestión	200.000	4180	Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones. Operaciones de gestión.	30.000
4430	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión.	25.000	485	Ingresos anticipados a corto plazo.	5.000
			490	Deterioro del valor de créditos.	A determinar
			520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito.	210.000
	TOTAL	5.035.000		TOTAL	5.035.000

El Presupuesto del ejercicio N, aprobado definitivamente por el Pleno de la Corporación el 27 de diciembre de N-1, y publicado en el Boletín Oficial el 30 de diciembre de N-1, presenta un importe de los gastos e ingresos de 1.865.000,00 €.

En el año N-1 la Diputación Provincial otorgo al Ayuntamiento una subvención para la financiación del servicio de extinción de incendios, por importe de 100.000 €, que se abona, previa justificación, en dos pagos del 60% y 40% respectivamente. El 15 de diciembre de N-1 la Diputación comunico que había reconocido la obligación del primer pago, si bien a 31 de diciembre el Ayuntamiento no había recibido ningún importe.

Asimismo se sabe que en diciembre del año N-1 se adjudicó la enajenación de un terreno, por un importe de 300.000 €, estando el día 1 de enero del año N pendiente de elevación a escritura pública y cobro.

Conforme a las bases de ejecución de presupuesto, se consideran como de dudoso cobro el 70% de los derechos pendientes de presupuestos cerrados.

Durante el ejercicio N, el Ayuntamiento realiza las siguientes operaciones:

1- Los ingresos anticipados recogidos en el balance inicial corresponden al alquiler de un local.

2- El 10 de enero se aprueba la incorporación de remanentes de crédito por importe de 250.000 €.

3- El 15 de enero la junta de gobierno local aprueba los siguientes padrones:

- IBI: 350.000 €
- IAE: 150.000 €
- IVTM: 75.000 €
- Tasa por recogida de basuras: 60.000 €

4- El 31 de enero se realiza el cobro y elevación a escritura pública de la parcela enajenada en diciembre de 2013.

5- El 28 de febrero se detecta que una liquidación correspondiente al ICIO del año N-1, por importe de 12.800 €, por error se omitió su contabilización.

Asimismo se detecta que una liquidación de tasa por licencia de apertura, por importe de 550 €, por error se contabilizó en un importe de 5.500 €.

Se procede a regularizar tanto la omisión como el error detectados.

6- El día 15 de mayo se produce el reintegro de unas facturas pagadas en el año N-1 por importe de 50.000 €, correspondientes a la conservación de edificios.

7- El 30 de junio la entidad financiera nos comunica que la recaudación asciende a 696.000 €.

8- El 10 de julio la entidad financiera nos comunica que la recaudación corresponde a los siguientes conceptos:

- IBI año N: 310.000 €
- IBI años anteriores: 20.000 €
- IAE año N: 125.000 €
- IAE años anteriores: 12.000 €
- IVTM año N: 73.000 €
- IVTM años anteriores: 8.000 €
- Tasa basuras año N: 43.000 €
- Tasa basuras años anteriores: 5.000 €
- Desconocido: 100.000 €

9- El 12 de julio se recibe en la cuenta corriente autoliquidación del ICIO por importe de 22.000 €

10- El 20 de julio se recibe comunicación de que el ingreso desconocido corresponde a los dos pagos de la subvención de la Diputación Provincial del año N-1, para financiar el servicio de extinción de incendios.

11- El 31 de julio se anulan recibos del impuesto sobre bienes inmuebles, por estimación de recursos de reposición, correspondientes al año N por importe de 23.200 € y al año N-2 por importe de 15.000 €.

12- El 1 de agosto la comunidad autónoma aprueba conceder al Ayuntamiento una subvención de 20.000 € para financiar el 50% de la adquisición de un vehículo para la recogida de residuos.

13- El 5 de agosto el Ayuntamiento acuerda la condonación de una deudas presupuestarias del ejercicio corriente por importe de 1.500 € y del año N-2, por importe de 2.000 €.

14- El 15 de agosto el Ayuntamiento adquiere un vehículo de recogida de residuos por importe de 40.000 €. La amortización se realiza en 4 años.

15- El día 20 de agosto se acuerda otorgar el fraccionamiento de pago de recibos del Impuesto sobre bienes inmuebles del ejercicio N, por importe de 30.000 €, en tres cuotas de 10.000 € anuales, a pagar el día 30 de noviembre de los años N, N+1 y N+2.

16- El 24 de agosto la Comunidad Autónoma ingresa 20.000 € de subvención para financiar el 50% de la adquisición de un vehículo para la recogida de residuos.

17- El 25 de agosto se recibe un terreno en pago de unos ingresos por aprovechamientos urbanísticos reconocidos en N-2 por importe de 120.000 €.

18- El 26 de agosto el sujeto pasivo del ICIO (punto 9) renuncia ejecutar la obra. Se acuerda la devolución del impuesto.

19- El 1 de septiembre se perciben 9.000 € en concepto de alquiler de un local municipal, hasta el 31 de agosto de N+1.

20- El 10 de septiembre se aprueba la prescripción de derechos del IAE por importe de 30.000 €.

21- El 15 de septiembre se produce el vencimiento de las cuotas tributarias aplazadas en ejercicios anteriores, que corresponden a una liquidación del IIVTNU.

22- El día 16 de septiembre el deudor del punto anterior no realiza el ingreso de las cantidades pendientes, por lo que se notifica providencia de apremio.

23- El 25 de septiembre se acuerda la prescripción de una devolución de ingresos por importe de 3.500 €, y se realiza el pago del resto de las devoluciones de ingresos pendientes.

24- El 30 de septiembre se aprueba el pliego de condiciones para la concertación de una operación de crédito, prevista en el presupuesto, por importe de 300.000 €.

25- El 8 de octubre la diputación provincial otorga al Ayuntamiento una subvención para la financiación del servicio de extinción de incendios por importe de 150.000 €, que se abonará en dos pagos del 60% y 40%.

26- El 20 de octubre se concierta y percibe la operación de crédito prevista en el presupuesto.

27- El día 1 de noviembre se produce el cobro de la deuda fraccionada en el ejercicio (punto 13)

28- El 15 de noviembre se aprueba la insolvencia del deudor del punto 19, que tenía pendiente de pago asimismo el recibo del IBI del año N-1 por importe de 530 €.

29- El 20 de diciembre la Diputación Provincial comunica que ha reconocido la obligación correspondiente al 60% inicial de la subvención del servicio de extinción de incendios.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones del ejercicio N.

SOLUCIÓN

1- OPERACIONES DE INICIO DE EJERCICIO

Las contabilización de las operaciones presupuestarias sin trascendencia patrimonial, mediante cuentas del Grupo 0 "Cuentas de control presupuestario" del Plan, tiene carácter voluntario para las entidades locales.

En consecuencia, si la entidad local decide voluntariamente utilizar estas cuentas, las primeras tres operaciones que deben contabilizarse al inicio del ejercicio, con fecha 1 de enero, serán las siguientes:

- Apertura de la contabilidad.
- Apertura del presupuesto de gastos
- Apertura del presupuesto de ingresos.

APERTURA DE LA CONTABILIDAD: El primer asiento del ejercicio siempre es la apertura de la contabilidad, consistente en carga las cuentas con saldo deudor (activo) con abono a las cuentas acreedora (pasivo).

Para contabilizar el asiento de apertura es necesario determinar el importe de la provisión por deterioro del valor de los créditos y del patrimonio.

Conforme a las bases de ejecución del presupuesto, se considera de dudoso cobro el 70% del saldo de la cuenta 431 "Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados" a 31 de diciembre, que era de 200.000 €.

En consecuencia, la provisión ascenderá al siguiente importe:

$$\text{Provisión} = (200.000 \times 70\%) = 140.000 \text{ €}.$$

El valor del patrimonio lo obtenemos por diferencia entre el Activo total y los demás elementos del pasivo:

$$\text{Patrimonio} = 5.035.000 - 2.565.000 = 2.470.000 \text{ €}.$$

Finalmente, debemos recordar que, al iniciarse el ejercicio, los saldos a 31 de diciembre de la cuenta 430 "Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente", a través de sus divisionarias, automáticamente en el asiento de apertura se integran en la cuenta 431 "Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados", a través de sus divisionarias.

En consecuencia, el asiento de apertura de la contabilidad será el siguiente:

1 de enero de n

3.700.000	210	Terrenos y bienes naturales.		
700.000	211	Construcciones		
610.000	4310	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión		
25.000	4430	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión.		
		a		
		Patrimonio	100	2.470.000
		Resultado del ejercicio	129	500.000
		Deudas a largo plazo con entidades de crédito	170	1.680.000
		Acreedores por devolución de ingresos	4180	30.000
		Ingresos anticipados a corto plazo	485	5.000
		Deterioro del valor de los créditos	490	140.000
		Deudas a corto plazo con entidades de crédito	520	210.000

APERTURA DEL PRESUPUESTO DE GASTOS: A continuación se realiza la apertura del presupuesto de gastos mediante dos asientos simultáneos:

1 de enero de n				
1.865.000	000	Presupuesto ejercicio corriente		
		a		
		Presupuesto de gastos: créditos iniciales	001	1.865.000
1.865.000	001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales		
		a		
		Presupuesto de gastos: créditos disponibles	0030	1.865.000

APERTURA DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS: En tercer lugar, dentro de las operaciones de inicio de ejercicio, se realiza la apertura del presupuesto de ingresos, igualmente mediante dos asientos simultáneos:

1 de enero de n				
1.865.000	006	Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales		
		a		
		Presupuesto ejercicio corriente	000	1.865.000
1.865.000	008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas		
		a		
		Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales	006	1.865.000

2- OPERACIONES DEL EJERCICIO

Una vez contabilizadas las operaciones de inicio del ejercicio, procedemos a reflejar las operaciones del ejercicio. Estas operaciones deben reflejarse por orden cronológico.

1- Ingresos anticipados recogidos en el balance inicial.

Los ingresos anticipados son ingresos que la Entidad Local percibe anticipadamente respecto a su devengo económico.

Por ello, si bien presupuestariamente esos ingresos se imputan al ejercicio en el que se reciben, desde el punto de vista económico, y conforme al principio del devengo, a final del ejercicio se realiza su periodificación, cargando la cuenta de ingreso que corresponda, con abono a la cuenta 485 "Ingresos anticipados a corto plazo" (de manera que se disminuye el importe del ingreso económico en el ejercicio que se cierra). Al inicio del ejercicio siguiente se procede a hacer el asiento inverso, cargando la cuenta 485 "Ingresos anticipados a corto plazo" con abono a la cuenta de ingreso que corresponda.

Esta operación de ajuste por periodificación tiene carácter no presupuestario, y por tanto no afecta al presupuesto del ejercicio que se cierra ni del que se inicia.

En el supuesto, dado que la periodificación que se realizó al final del ejercicio N-1 (recogido en el saldo de la cuenta 485 "Ingresos anticipados a corto plazo" corresponde con un ingreso por arrendamiento, el 1 de enero de N el asiento a realizar será:

1 de enero de n				
5.000	485	Ingresos anticipados a corto plazo		
		a		
		Ingresos por arrendamientos	776	5.000

Tras realizar este asiento, la cuenta 485 "Ingresos anticipados a corto plazo" deberá quedar saldada.

2- Incorporación de remanentes de crédito.

La incorporación de los remanentes de crédito supone un incremento del Presupuesto de gastos que debe ir acompañado de la correspondiente modificación del Presupuesto de ingresos.

Como se ha indicado anteriormente, la contabilización de estas operaciones sin trascendencia patrimonial tiene carácter voluntario para la entidad local.

Por tanto, si la entidad local voluntariamente decide reflejar estas operaciones, los asientos a realizar por la incorporación de remanentes de crédito serán:

10 de enero de n				
250.000	000	Presupuesto ejercicio corriente a Incorporación de remanentes de crédito	0024	250.000
250.000	0024	Incorporación de remanentes de crédito a Presupuesto de gastos: créditos disponibles	0030	250.000
250.000	007	Presupuesto de ingresos: modificación de las previsiones a Presupuesto ejercicio corriente	000	250.000
250.000	008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas a Presupuesto de ingresos: modificación de las previsiones	007	250.000

3- Aprobación de los padrones.

La aprobación de cada padrón tributario dará lugar a una carga en la cuenta 430 "Deudores por derechos reconocidos", a través de la divisionaria que corresponda, con abono a la cuenta del grupo 7 "Ingresos y ventas" que corresponda en función de la naturaleza del ingreso.

Por tanto, los asientos a realizar en el supuesto serán:

- Por el padrón del Impuesto sobre bienes inmuebles:

15 de enero de n				
350.000	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión a Impuesto sobre bienes inmuebles	724	350.000

- Por el padrón del Impuesto sobre actividades económicas:

15 de enero de n				
150.000	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión a Impuesto sobre actividades económicas	727	150.000

- Por el padrón del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica:

15 de enero de n				
------------------	--	--	--	--

75.000	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	725	75.000

- Por el padrón de la tasa por retirada de residuos:

15 de enero de n				
60.000	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Tasas por prestación de servicios	740	60.000

4- Por el cobro y elevación a escritura pública de la parcela enajenada.

El reconocimiento de los ingresos con contraprestación se regula en la norma de valoración 15, que establece:

2. Reconocimiento y valoración.

Con carácter general los ingresos con contraprestación deben reconocerse cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) *Cuando su importe pueda medirse con fiabilidad.*
- b) *Cuando sea probable que la entidad reciba los rendimientos económicos o potencial de servicio asociados a la transacción.*

En relación a los ingresos por venta de bienes, la norma de valoración 15.3 establece:

Los ingresos procedentes de la venta de bienes deben ser registrados cuando se cumplan además de los requisitos generales todos y cada uno de los siguientes:

- a) *La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes, con independencia de la cesión o no del título legal de propiedad.*
- b) *La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.*
- c) *Los gastos asociados con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.*

Conforme al enunciado del supuesto, y al no haberse elevado a escritura pública la enajenación en n-1, no se cumplirían los requisitos anteriores y por tanto el derecho se reconocerá en el ejercicio n.

Por tanto, los asientos a realizar serán:

31 de enero de n

300.000	571	Bancos		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras	4303	300.000
300.000	4303	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras.		
		a		
		Terrenos y bienes naturales	210	300.000

5- Rectificación del saldo inicial de derechos de ejercicios cerrados.

Los errores y omisiones en la contabilización de derechos de ejercicios anteriores debe ser objeto de rectificación.

Dicha rectificación se contabilizará cargando la cuenta 431 “Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados”, a través de la divisionaria que corresponda, con abono, con carácter general, a la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores” (la cuenta de abono podrá ser también la cuenta de balance que corresponda, o una cuenta de ingreso económico cuando el ingreso no tenga importancia relativa).

Los asientos a realizar serán de signo positivo, en el caso de rectificación de errores al alza, o de signo negativo en el caso de rectificación de errores a la baja.

Por lo tanto, los asientos a realizar en el supuesto serán:

- Por la rectificación de la omisión de la contabilización del ICIO (aumento del saldo inicial de los derechos pendientes de cobro):

El importe de la rectificación será: Importe correcto – importe contabilizado = 12.800 – 0 = 12.800 €.

28 de febrero de n				
12.800	4310	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión.		
		a		
		Resultados de ejercicios anteriores.	120	12.800

- Por la rectificación del error en la contabilización de la tasa por licencia de apertura (disminuye el saldo inicial de los derechos pendientes de cobro):

El importe de la rectificación será: Importe correcto – importe contabilizado = 550 – 5.500 = - 4.950 €

28 de febrero de n				
--------------------	--	--	--	--

-4.950	4310	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión.		
		a		
		Resultados de ejercicios anteriores.	120	-4.950

6- Reintegro de facturas de conservación de edificios.

Los reintegros de pagos de ejercicios anteriores se contabilizan como un ingreso presupuestario del ejercicio en el que se produce el reintegro.

Respecto a la contabilización de la operación, el reintegro de ejercicios anteriores se contabiliza mediante un cargo en la cuenta 430 “Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente”, con abono a la cuenta del 120 “Resultados de ejercicios anteriores”, o la cuenta de balance que se vio afectada en su momento.

El Plan General de Contabilidad para las entidades locales prevé que, cuando los reintegros de pagos derivados de gastos económicos tengan poca importancia relativa, la cuenta de abono pueda ser la cuenta 775 “Reintegros”.

En consecuencia, los asientos a realizar en el supuesto serán:

- Por el reintegro de ejercicios anteriores:

15 de mayo de n				
50.000	571	Bancos		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	50.000
50.000	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Resultados de ejercicios anteriores.	120	50.000

7 - Recaudación comunicada por la entidad financiera.

Como el banco nos comunica el importe recaudado, pero no a que tributos corresponde, tanderemos que contabilizar un cobro pendiente de aplicación, en la cuenta 554 “Cobros pendientes de aplicación”, hasta que dispongamos de información de los ingresos a los que corresponde la recaudación, y por tanto a los que debe aplicarse la misma.

Por tanto, el asiento a realizar será:

30 de junio de n

696.000	571	Bancos		
		a		
		Cobros pendientes de aplicación	554	696.000

8- Aplicación de los cobros pendientes:

Al recibir información de la entidad financiera de a que ingresos corresponde la recaudación, aplicamos cada cantidad al ingreso a que corresponda:

- IBI año N

10 de julio de n				
310.000	554	Cobros pendientes de aplicación.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	310.000

- IBI años anteriores:

10 de julio de n				
20.000	554	Cobros pendientes de aplicación.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión	4310	20.000

- IAE año N:

10 de julio de n				
125.000	554	Cobros pendientes de aplicación.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	125.000

- IAE años anteriores:

10 de julio de n				
12.000	554	Cobros pendientes de aplicación.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión	4310	12.000

- IVTM año N:

10 de julio de n				
------------------	--	--	--	--

73.000	554	Cobros pendientes de aplicación. a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	73.000
--------	-----	---	------	--------

- IVTM años anteriores:

10 de julio de n				
8.000	554	Cobros pendientes de aplicación. a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión	4310	8.000

- Tasa recogida basuras N:

10 de julio de n				
43.000	554	Cobros pendientes de aplicación. a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	43.000

- Tasa recogida basuras años anteriores:

10 de julio de n				
5.000	554	Cobros pendientes de aplicación. a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión	4310	5.000

Los ingresos desconocidos (100.000 €) seguirán pendientes de aplicación en la cuenta 554 "Cobros pendientes de aplicación" hasta que se disponga de información de a que ingreso corresponden.

9- Autoliquidación del ICIO.

En las autoliquidaciones el cobro es simultáneo al reconocimiento del derecho, por lo que se realizan dos asientos, uno correspondiente al reconocimiento del derecho y un segundo asiento de cobro.

En consecuencia, en el supuesto los asientos a realizar serán:

12 de julio de n				
------------------	--	--	--	--

22.000	571	Bancos		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	22.000
22.000	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	733	22.000

10- Aplicación de la subvención de la Diputación provincial.

La Diputación Provincial subvencionó en el año N-1 el servicio de extinción de incendios en 100.000 €, que abona mediante dos pagos del 60% y 40 %.

Conforme al "Marco conceptual de la contabilidad", y la norma de valoración n 18, *el reconocimiento del ingreso presupuestario derivado de transferencias o subvenciones recibidas debe realizarse cuando se produzca el incremento del activo en el que se materialicen (tesorería). No obstante el ente beneficiario de las mismas podrá reconocer el ingreso presupuestario con anterioridad, si conoce de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.*

De acuerdo con el criterio anterior, y dado que en diciembre de N-1 el Ayuntamiento ya tenía conocimiento de que la Diputación Provincial había reconocido la obligación correspondiente al primer pago (60%), en ese momento habrá reconocido el derecho presupuestario, que el día 1 de enero se habrá convertido en un derecho pendientes de cobro de ejercicio cerrados, por importe de 60.000 €, reflejado en la cuenta 431 "deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados".

Como el cobro de dicho importe ya está contabilizado (como ingreso pendiente de aplicación, punto 7), el cargo se realiza desde la cuenta 554 "Cobros pendientes de aplicación", mediante el siguiente asiento:

20 de julio de n				
60.000	554	Cobros pendientes de aplicación.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión	4310	60.000

Respecto a la subvención correspondiente al segundo pago (40%), el Ayuntamiento no tenía conocimiento el 31 de diciembre del año N-1 de que la Diputación hubiese reconocido su obligación, por lo que conforme a la norma de valoración 18 el derecho presupuestario se reconocerá con cargo al Presupuestó del ejercicio N.

Igual que se ha señalado anteriormente, al haberse producido ya el cobro, que se encuentra pendiente de aplicación, la cuenta de cargo será la 554 "Cobros pendientes de aplicación", procediendo simultáneamente el reconocimiento del derecho, mediante los siguientes asientos:

20 de julio de n				
40.000	554	Cobros pendientes de aplicación. a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	40.000
40.000	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión a Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio.	751	40.000

11- Anulación de recibos del impuesto sobre bienes inmuebles.

La anulación de ingresos por anulación de liquidaciones tiene diferente tratamiento contable según se anulen ingresos de presupuesto corriente o de presupuestos cerrados.

Así, respecto al Presupuesto corriente, la anulación dará lugar a un cargo en la cuenta del grupo 7 "Ventas e ingresos por naturaleza" que corresponda, con abono a la cuenta 433 "Derechos anulados de presupuesto corriente", a través de la divisionaria que corresponda.

Sin embargo, respecto a presupuestos cerrados, la cuenta de cargo será, con carácter general, la 120 "Resultados de ejercicios anteriores", con abono a la cuenta 434 "Derechos anulados de presupuestos cerrados", a través de la divisionaria que corresponda.

Por tanto, en el supuesto los asientos a realizar serán:

- Por la anulación de recibos del IBI del año N:

31 de julio de n				
23.200	724	Impuesto sobre bienes inmuebles a Derechos anulados de presupuesto corriente. Por anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión	4330	23.200

- Por la anulación de recibos del IBI del año N-2:

31 de julio de n				
------------------	--	--	--	--

15.000	120	Resultados de ejercicios anteriores. a Derechos anulados de presupuestos cerrados. Por anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión	4340	15.000
--------	-----	---	------	--------

12- Obtención de una subvención para adquisición de activos no corrientes

Como se ha señalado en el punto 10, conforme al "Marco conceptual de la contabilidad", y la norma de valoración n 18, *el reconocimiento del ingreso presupuestario derivado de transferencias o subvenciones recibidas debe realizarse cuando se produzca el incremento del activo en el que se materialicen (tesorería). No obstante el ente beneficiario de las mismas podrá reconocer el ingreso presupuestario con anterioridad, si conoce de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación, por lo que por la concesión de la subvención no tiene reflejo en la contabilidad.*

13- Condonación de deudas.

La condonación de deudas por parte de la entidad local tiene el carácter de subvención corriente, por lo que dará lugar a la cancelación del derecho correspondiente (distinguiendo en función de si se trata un derecho de ejercicio corriente o de ejercicios cerrados), con cargo a la cuenta 651 "Subvenciones".

En consecuencia, los asientos a realizar en el supuesto serán:

- Por la condonación de deudas de ejercicio corriente:

5 de agosto de n				
1.500	651	Subvenciones. a Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por insolvencia y otras causas. Por operaciones de gestión.	43810	1.500

- Por la condonación de deudas de ejercicios cerrados.

5 de agosto de n				
2.000	651	Subvenciones. a Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por insolvencia y otras causas. Por operaciones de gestión.	43910	2.000

14- Adquisición de una furgoneta.

La adquisición de un activo no corriente se reflejará en el presupuesto de gastos mediante una carga en la cuenta del activo con abono a la cuenta 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente”. (Ver el Módulo 2. Capítulo 1).

En consecuencia, el asiento a realizar en el supuesto será:

15 de agosto de n				
40.000	218	Elementos de transporte.		
		a		
		Acreedores por obligaciones reconocidas.		
		Presupuesto corriente. Otras deudas.	4003	40.000

15- Aprobación del fraccionamiento del pago de deudas.

El punto 5.4 del Marco conceptual de la contabilidad, establece que la concesión de aplazamientos o fraccionamientos en los derechos a cobrar presupuestarios reconocidos que implique el traslado del vencimiento del derecho a un ejercicio posterior supondrá la reclasificación de tales créditos en el balance y la anulación presupuestaria de los mismos, que deberán aplicarse al presupuesto en vigor en el ejercicio de su nuevo vencimiento.

Simultáneamente a la anulación de los derechos se reconocerán los derechos de cobro de los ejercicios siguientes en el balance, con la debida distinción entre los derechos con vencimiento en el ejercicio siguiente, que se reflejarán como un derecho de cobro a corto plazo (cuenta 443 “Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento”) y aquellos que tengan su vencimiento en ejercicios posteriores al siguiente, que se reflejarán como un derecho de cobro a largo plazo (cuenta 2621 “Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento”).

En consecuencia, en la aprobación del aplazamiento y fraccionamiento del pago de deudas podemos distinguir tres situaciones:

- El vencimiento del aplazamiento o fraccionamiento se produce en el mismo ejercicio. En este caso el cobro de la deuda se va a realizar en el mismo ejercicio, por lo que no es necesario anular el derecho presupuestario. En consecuencia, por estos aplazamientos, o por la parte de los fraccionamientos que vence en el mismo ejercicio, no será necesario realizar ningún asiento.
- El vencimiento del aplazamiento o fraccionamiento se produce en el ejercicio inmediato siguiente. En estos casos debe procederse a anular el derecho, dado que el nuevo vencimiento no se va a producir en el presente ejercicio, y a reflejar en el balance un derecho de cobro a corto plazo (cuenta 443 “Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento”).

- El vencimiento del aplazamiento o fraccionamiento se produce en ejercicios posteriores al inmediato siguiente. En estos casos debe procederse a anular el derecho, dado que el nuevo vencimiento no se va a producir en el presente ejercicio, y a reflejar en el balance un derecho de cobro a largo plazo (cuenta 2621 “Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento”).

En consecuencia, los asientos a realizar en el supuesto serán:

- Por los 10.000 € con vencimiento en el ejercicio n: No se realiza ninguna anotación contable.
- Por los 10.000 € con vencimiento en el ejercicio n+1:

20 de agosto de n				
10.000	4430	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión. a Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión	43320	10.000

- Por los 10.000 € con vencimiento en el ejercicio n+2:

10 de agosto de n				
10.000	2621	Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento. a Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión	43320	10.000

16- Por la recepción de la subvención para la financiación de activos no financieros.

La recepción de la subvención para adquirir activos no financieros constituye un ingreso presupuestario, que se reflejará en el capítulo 7 “Transferencias de capital” del Presupuesto de ingresos.

Sin embargo, en la contabilidad financiera no se refleja como un ingreso del Grupo 7 “Ventas e ingresos”, sino como un ingreso que se imputa directamente a patrimonio, a través de la cuenta 940 “Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos e estado de venta”.

En consecuencia, esta subvención inicialmente no se refleja en la cuenta del “Resultado económico patrimonial” del ejercicio. Dicha imputación de la subvención a resultados se realizará posteriormente, en la medida en que el bien se vaya amortizando.

En consecuencia, los asientos a realizar serán:

24 de agosto de n				
20.000	57	Tesorería.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	20.000
20.000	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. Del resto de entidades.	9401	20.000

17- Por la recepción de terrenos en pago de aprovechamientos urbanísticos.

La recepción de terrenos en pago de una deuda dará lugar a una cancelación de derechos por cobros en especie. Al cancelarse un derecho del año N-2, se trata de una cancelación de derechos de ejercicios cerrados que se contabilizara mediante el siguiente asiento:

25 de agosto de n				
120.000	210	Terrenos y bienes naturales.		
		a		
		Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por cobros en especie.	4390	120.000

18- Acuerdo de devolución de ingresos del ICIO.

Al no ejecutarse la obra, el sujeto pasivo tiene derecho a la devolución del impuesto. Por el acuerdo de devolución del ingreso se procederá a cargar la cuenta representativa del ingreso, reflejando simultáneamente la deuda con el sujeto pasivo en la cuenta 418 "Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones" a través de la divisionaria que corresponda.

La anulación del derecho no se realizará hasta que se proceda a la cancelación del acreedor mediante la devolución material del dinero.

Por tanto, en el supuesto el asiento a realizar será:

26 de agosto de n				
22.000	733	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.		
		a		
		Acreedores por devolución de ingresos u otras minoraciones. Operaciones de gestión.	4180	22.000

19- Alquiler de local municipal.

El alquiler de un local municipal por un periodo que abarca los años N y N+1 es un ingreso anticipado que, tal y como se explicó anteriormente, tendrá un distinto tratamiento desde el punto de vista presupuestario y desde el punto de vista económico.

Así, desde el punto de vista presupuestario el arrendamiento se contabiliza como un ingreso presupuestario del ejercicio N por el importe total percibido, con independencia de que una parte del ingreso corresponda al alquiler del año N+1.

Sin embargo, desde el punto de vista económico el Plan General de Contabilidad Pública Local establece la obligación de que el ingreso se imputé a cada ejercicio en la parte que corresponda a cada uno de ellos (en nuestro caso, 4 meses al año N y 8 meses al año N+1). Para ello, el 31 de diciembre, dentro de las operaciones de fin de ejercicio, se realizará la periodificación del ingreso económico.

Por tanto, en el momento de producirse el ingreso, este se contabiliza como un ingreso presupuestario del ejercicio N por el importe total, mediante los siguientes asientos:

1 de septiembre de n				
9.000	571	Bancos		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión.	4300	9.000
9.000	43001	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión.		
		a		
		Ingresos por arrendamiento.	776	9.000

20- Prescripción de derechos del IAE.

Conforme a la Ley 58/2003 General Tributaria, prescribe a los 4 años el derecho de la Administración a recaudar los tributos, que se contarán desde el momento en que se apruebe la liquidación correspondiente, y sin perjuicio de que el periodo de prescripción se interrumpirá por cualquier actuación de la Administración, con conocimiento del deudor, encaminada al cobro del tributo.

En consecuencia, la prescripción de derechos solo se produce respecto a los ejercicios cerrados, y dará lugar a un cargo en la cuenta 667 "Perdidas de créditos incobrables" con abono a la cuenta 439 "Derechos cancelados de presupuestos cerrados".

Así, en el supuesto, el asiento a realizar será:

10 de septiembre de n				
-----------------------	--	--	--	--

30.000	667	Perdidas de créditos incobrables. a Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por prescripción.	4392	30.000
--------	-----	--	------	--------

21- Vencimiento de cuotas aplazadas en ejercicios anteriores.

Tal y como se ha indicado en el punto 13, el Marco conceptual de la contabilidad establece que la concesión de aplazamientos o fraccionamientos en los derechos a cobrar presupuestarios reconocidos que implique el traslado del vencimiento del derecho a un ejercicio posterior supondrá la reclasificación de tales créditos en el balance y la anulación presupuestaria de los mismos, que deberán aplicarse al presupuesto en vigor en el ejercicio de su nuevo vencimiento.

En el balance de 1 de enero figura la cuenta 443 "Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento", con un saldo de 25.000 €.

Por tanto, en el momento del vencimiento de las cuotas aplazadas en ejercicios anteriores, el asiento a realizar será:

15 de septiembre de n				
25.000	4300	Deudores por derechos reconocidos presupuesto corriente. Operaciones de gestión. a Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento.	443	25.000

22- Inicio del procedimiento de apremio.

El inicio del procedimiento de apremio contra un deudor no se refleja en la contabilidad, por lo que no se realiza ningún asiento.

23- Prescripción y pago de las devoluciones de ingresos.

El plan de contabilidad pública local prevé que las devoluciones de ingresos aprobadas puedan dar lugar únicamente a dos operaciones:

- La devolución del dinero.
- La prescripción de la obligación.

En el primero de los casos, la devolución del dinero al acreedor (que es la solución habitual), simultáneamente a la devolución se realizará la anulación del derecho correspondiente. Dicha anulación de derechos por devolución de ingresos siempre se imputa al presupuesto corriente, con independencia de que el derecho que se anula sea de ejercicio corriente o de ejercicios cerrados.

Esto implica que, tal y como sucede en el supuesto, los asientos de contabilización de las devoluciones de ingresos son idénticos en las devoluciones de ingresos del ejercicio corriente y en las devoluciones de ingresos de ejercicios anteriores.

Respecto a la prescripción de los acreedores por devolución de ingresos, el plan de contabilidad prevé que se contabilice mediante un cargo en la cuenta 418 "Acreedores por devolución de ingresos u otras minoraciones" con abono a la cuenta 778 "Ingresos excepcionales".

Así, los asientos a realizar en el supuesto serán:

- Por los acreedores prescritos:

25 de septiembre de n				
3.500	4180	Acreedores por devolución de ingresos u otras minoraciones. Operaciones de gestión.		
		a		
		Ingresos excepcionales	778	3.500

- Por las devoluciones de ingresos del año N (22.000 € del punto 15)

25 de septiembre de n				
22.000	4180	Acreedores por devolución de ingresos u otras minoraciones. Operaciones de gestión.		
		a		
		Tesorería.	57	22.000
22.000	437	Devoluciones de ingresos		
		a		
		Derechos anulados por devolución de ingresos.	4339	22.000

- Por las devoluciones de ingresos de ejercicios anteriores.

Importe de las devoluciones = 30.000 - 3.500 = 26.500 €.

25 de septiembre de n				
26.500	4180	Acreedores por devolución de ingresos u otras minoraciones. Operaciones de gestión.		
		a		
		Tesorería.	57	26.500
26.500	437	Devoluciones de ingresos		
		a		
		Derechos anulados por devolución de ingresos.	4339	26.500

24-Aprobación del pliego de cláusulas para la concertación de una operación de crédito.

La norma de valoración nº 9.3 establece que en los supuestos en que la operación de crédito se instrumenta mediante un crédito de disposición gradual, se considerará que la entidad se convierte en parte obligada cuando se produzca la recepción de las disponibilidades líquidas en su tesorería

Conforme a esta norma, la contabilización de las operaciones de crédito se realiza en el momento en que se percibe el dinero, por lo que la aprobación del pliego no dará lugar a ningún asiento contable.

25- Concesión de una subvención por la Diputación Provincial.

Tal y como se señaló en el punto 10 del supuesto, conforme al "Marco conceptual de la contabilidad", y la norma de valoración nº 18, el reconocimiento del ingreso presupuestario derivado de transferencias o subvenciones recibidas debe realizarse cuando se produzca el incremento del activo en el que se materialicen (tesorería). No obstante el ente beneficiario de las mismas podrá reconocer el ingreso presupuestario con anterioridad, si conoce de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.

En consecuencia, por la concesión de la subvención no se realiza ningún asiento contable, sin perjuicio de que se informe de la misma en la Memoria.

26- Concertación y cobro de la operación de crédito.

Como se ha indicado en el punto 21 del supuesto, la operación de crédito se contabiliza en el momento de percibir los fondos, mediante dos asientos simultáneos de recepción de los fondos y de reconocimiento del derecho presupuestario.

Por tanto, los asientos a realizar serán:

20 de octubre de n				
300.000	571	Bancos		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras cuentas a cobrar	4301	300.000
300.000	4301	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras cuentas a cobrar		
		a		
		Deudas a largo plazo con entidades de crédito	170	300.000

27- Cobro de la deuda aplazada (punto 6)

Tal y como se señaló en el punto 6, en el fraccionamiento del pago de las deudas, por el importe de los vencimientos que se producen en el mismo ejercicio no se realiza ningún asiento contable, por lo que el derecho continuará pendiente de cobro.

En consecuencia, por el vencimiento del aplazamiento del ejercicio N y su cobro, el asiento a realizar será:

1 de noviembre de n				
10.000	571	Bancos		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión.	4301	10.000

28- Insolvencia del deudor.

La declaración de insolvencia de los deudores, da lugar a la cancelación del derecho, utilizando la cuenta 438.1 "Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por insolvencia y otras causas", (si el derecho que se cancela es del ejercicio corriente) o la cuenta 439.1 "Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por insolvencia y otras causas" (si el derecho es de ejercicios anteriores), con abono en los dos casos a la cuenta 667 "Pérdidas de créditos incobrables".

En el supuesto, se produce una insolvencia de presupuesto corriente (IIVTNU) y una insolvencia de presupuestos cerrados (IBI), por lo que los asientos a realizar serán:

- Por la insolvencia del IIVTNU (presupuesto corriente):

15 de noviembre de n				
25.000	667	Perdidas de créditos incobrables.		
		a		
		Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por insolvencia y otras causas. Operaciones de gestión.	43810	25.000

- Por la insolvencia del IBI (presupuestos cerrados):

15 de noviembre de n				
530	667	Perdidas de créditos incobrables.		
		a		
		Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por insolvencia y otras causas. Operaciones de gestión.	43910	530

29- Aprobación de la subvención por la Diputación Provincial.

Tal y como se ha indicado anteriormente, conforme al Marco conceptual de la Contabilidad y la Norma de Valoración n 18, al reconocer la Diputación Provincial la obligación por el 60% inicial de la subvención, el Ayuntamiento reconocerá un derecho pendiente de cobro por ese mismo importe, mediante el siguiente asiento:

20 de diciembre de n				
90.000	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión.		
		a		
		Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio.	751	300.000

3- OPERACIONES DE FIN DE EJERCICIO

El 31 de diciembre, y después de contabilizar todas las operaciones del ejercicio, se procede a contabilizar las operaciones de fin de ejercicio, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad Local.

Estas operaciones de fin de ejercicio se pueden agrupar en tres grandes grupos:

- 1- Operaciones previas al cierre.
- 2- Operaciones de regularización
- 3- Operaciones de cierre.

3.1 - Operaciones previas al cierre.

En el supuesto, dentro de las operaciones previas, deberán contabilizarse tres operaciones: La amortización del vehículo para la recogida de residuos (se amortizarían igualmente el resto de los activos no corrientes, pero el supuesto no facilita información) y la correspondiente imputación de la subvención recibida a resultados del ejercicio, la periodificación del ingreso anticipado por arrendamiento y la contabilización de la provisión de dudoso cobro.

1- Amortización vehículo para la recogida de residuos:

De acuerdo con la información del supuesto, el vehículo se adquirió el día 15 de agosto y se amortiza en 4 años, por lo que en el año N el importe de la amortización será:

$$((40.000/12)*4,5\text{meses})/ 4 \text{ años} = 3.750 \text{ €}.$$

Por tanto, el asiento a realizar será:

31 de diciembre de n				
3.750	6818	Amortización de elementos de transporte.		
		a		
		Amortización acumulada de elementos de transporte	2818	3.750

Simultáneamente a la amortización, se realiza la imputación proporcional de la subvención recibida a resultados del ejercicio, a través de la cuenta correspondiente del Grupo 7 “Ventas e ingresos”.

El importe de la subvención a imputar será proporcional a la amortización del activo:

$$((20.000/12)*4,5\text{meses})/4 \text{ años} = 1.875 \text{ €}$$

Por tanto, el asiento a realizar será:

31 de diciembre de n				
1.875	8401	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		
		a		
		Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio. Del resto de entidades	75301	1.875

2- Periodificación de ingresos anticipados

Respecto a la periodificación del ingreso anticipado, consistirá en disminuir el importe del ingreso económico del ejercicio, cargando la cuenta de ingreso (en el supuesto la cuenta 776 “Ingresos por arrendamientos”) por el importe que corresponda al ejercicio N+1, con abono a la cuenta 485 “Ingresos anticipados a corto plazo”.

Esta operación, tal y como se expuso anteriormente, tiene carácter no presupuestario y por tanto en ningún caso afecta a los derechos reconocidos del ejercicio.

El importe de la regularización será:

$$\text{Importe correspondiente al año N+1} = (9.000/12 \text{ meses}) \times 8 \text{ meses} = 6.000 \text{ €}.$$

Por tanto, el asiento a realizar será:

31 de diciembre de n				
----------------------	--	--	--	--

6.000	776	Ingresos por arrendamiento. a Ingresos anticipados a corto plazo	485	6.000
-------	-----	--	-----	-------

3- Provisión de dudoso cobro.

Respecto a la provisión de dudoso cobro, el 31 de diciembre se procederá a anular la provisión del año anterior, y a dotar la del nuevo ejercicio en base a los nuevos importes pendientes de cobro.

Así, el importe de la provisión del año N ascenderá al siguiente importe:

Derechos pendientes de cobro ejercicios cerrados 31/12: 345.320 €
Porcentaje provisión x 70%

Provisión año N 241.724 €.

Por tanto, los asientos a realizar serán:

- Por la reversión de la provisión de N-1:

31 de diciembre de n				
140.000	490	Deterioro del valor de los créditos a Reversión del deterioro de créditos y otras inversiones financieras	798	140.000

- Por la nueva provisión del año N:

31 de diciembre de n				
241.724	698	Perdidas por deterioro de créditos y otras inversiones financieras. a Deterioro del valor de los créditos	490	241.724

3.2- Operaciones de regularización:

3.2.1- Regularización de los ingresos presupuestarios

A continuación se realiza las operaciones de regularización, que respecto a los ingresos supondrán:

- La regularización de los derechos anulados y derechos cancelados de presupuesto corriente, imputándolos a la cuenta 430 "Deudores por derechos reconocidos de Presupuesto corriente", a través de la divisionaria que corresponda.
- La regularización de las devoluciones de ingresos, cargando la cuenta 433.9 "Derechos anulados por devolución de ingresos" con abono a la cuenta 437 "Devolución de ingresos".
- La regularización de los derechos anulados y derechos cancelados de presupuestos cerrados, imputándolos a la cuenta 431 "Deudores por derechos reconocidos de Presupuestos cerrados", a través de la divisionaria que corresponda.

Así, en el supuesto realizaremos los siguientes asientos:

- Por la regularización de los derechos anulados de Presupuesto corriente:

31 de diciembre de n				
23.200	43300	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión.	4300	23.200

31 de diciembre de n				
20.000	43320	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión.	4300	20.000

- Por la regularización de los derechos cancelados de presupuesto corriente.

31 de diciembre de n				
25.000	43810	Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por insolvencia y otras causas. Operaciones de gestión.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión.	4300	25.000

31 de diciembre de n				
1.500	43810	Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por insolvencia y otras causas. Operaciones de gestión.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión.	4300	1.500

- Por la regularización de las devoluciones de ingresos:

31 de diciembre de n				
48.500	4339	Derechos anulados por devolución de ingresos.		
		a		
		Devoluciones de ingresos	437	48.500

- Por la regularización de los derechos anulados de Presupuestos cerrados:

31 de diciembre de n				
15.000	43400	Derechos anulados de presupuestos cerrados. Por anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión.	4310	15.000

- Por la regularización de los derechos cancelados de presupuestos cerrados.

31 de diciembre de n				
120.000	43900	Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por cobros en especie. Operaciones de gestión.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión.	4310	120.000

31 de diciembre de n				
2.000	43910	Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por cobros en especie. Operaciones de gestión.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión.	4310	2.000

31 de diciembre de n				
30.000	43920	Derechos anulados de presupuestos cerrados. Por prescripción. Operaciones de gestión.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión.	4310	30.000

31 de diciembre de n				
----------------------	--	--	--	--

530	43910	Derechos anulados de presupuestos cerrados. Por insolvencia y otras causas. Operaciones de gestión.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados. Operaciones de gestión.	4310	530

3.2.2- Regularización de los ingresos imputados a patrimonio.

Asimismo, el 31 de diciembre se procede a regularizar los ingresos imputados directamente a patrimonio, mediante la imputación de las cuentas correspondiente de los grupos 8 y 9 a las cuentas del Subgrupo 13 "Subvenciones y ajustes por cambio de valor".

Por tanto, en el supuesto se realizan dos asientos:

31 de diciembre de n				
20.000	9401	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. Del resto de entidades		
		a		
		Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	130	20.000

31 de diciembre de n				
1.875	130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		
		a		
		Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	8401	1.875

3.3- Operaciones de cierre.

Finalmente, las últimas operaciones del ejercicio son las operaciones de cierre, que incluyen:

- Cierre del presupuesto de ingresos.
- Cierre del presupuesto de gastos.
- Cierre de la contabilidad.

Tal y como se ha indicado anteriormente, la contabilización de las operaciones de cierre del presupuesto de ingresos y de cierre del presupuesto de gastos, al no tener trascendencia patrimonial, tienen carácter voluntario para la entidad.

El cierre del Presupuesto de ingresos se realiza cargando la cuenta "000" Presupuesto ejercicio corriente", por el importe de las previsiones definitivas de ingresos, con abono a la cuenta "008" Presupuesto de ingresos. Previsiones definitivas.

En consecuencia, en el supuesto, el asiento a realizar será

31 de diciembre de n				
2.115.000	000	Presupuesto ejercicio corriente.		
		a		
		Presupuesto de ingresos. Previsiones definitivas.	008	2.115.000

Tras realizar el asiento anterior, se realizaría el asiento de cierre del presupuesto de gastos, y el asiento de cierre de la contabilidad, que es el último asiento del ejercicio, y que no se realizan por no disponer de información de los gastos del ejercicio.