Manual práctico de contabilidad pública local

Adaptado a la Instrucción de 2013

Fernando Sánchez-Mayoral García-Calvo
Susana Villaluenga de Gracia
Elena Merino Madrid
Jesús Antonio Sánchez Araque



PIRÁMIDE

Manual práctico de contabilidad pública local

Adaptado a la Instrucción de 2013

FERNANDO SÁNCHEZ-MAYORAL GARCÍA-CALVO
SUSANA VILLALUENGA DE GRACIA
ELENA MERINO MADRID
JESÚS ANTONIO SÁNCHEZ ARAQUE
ÁREA DE CONTABILIDAD. UNIVERSIDAD DE CASTILLA-LA MANCHA

Manual práctico de contabilidad pública local

Adaptado a la Instrucción de 2013

EDICIONES PIRÁMIDE

COLECCIÓN «ECONOMÍA Y EMPRESA»

Edición en versión digital

Está prohibida la reproducción total o parcial de este libro electrónico, su transmisión, su descarga, su descompilación, su tratamiento informático, su almacenamiento o introducción en cualquier sistema de repositorio y recuperación, en cualquier forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, conocido o por inventar, sin el permiso expreso escrito de los titulares del copyright.

© Fernando Sánchez-Mayoral García-Calvo, Susana Villaluenga de Gracia, Elena Merino Madrid y Jesús Antonio Sánchez Araque, 2017
© Primera edición electrónica publicada por Ediciones Pirámide (Grupo Anaya, S. A.), 2017
Para cualquier información pueden dirigirse a piramide_legal@anaya.es
Juan Ignacio Luca de Tena, 15. 28027 Madrid
Teléfono: 91 393 89 89
www.edicionespiramide.es
ISBN: 978-84-368-3693-6

Índice

Prólogo 11

1. Marco conceptual: criterios de valoración 13

Supuesto 1.1. Cálculo del coste histórico 13
Supuesto 1.2. Cálculo del valor realizable neto 14
Supuesto 1.3. Cálculo del valor en uso-valor actual 15
Supuesto 1.4. Cálculo del coste amortizado 17

2. Operaciones derivadas del presupuesto de gastos 19

Supuesto 2.1. Apertura del presupuesto de gastos y modificaciones cuantitativas 19
Supuesto 2.2. Cambios en la situación definitiva de los créditos 22
Supuesto 2.3. Fases administrativas 26
Supuesto 2.4. Gastos pendientes de aplicar al presupuesto y periodificación de gastos presupuestarios 31
Supuesto 2.5. Cierre del presupuesto de gastos 35
Supuesto 2.6. Presupuestos de gastos cerrados 41
Supuesto 2.7. Supuesto global de presupuesto de gastos 45

3. Operaciones derivadas del presupuesto de ingresos 53

Supuesto 3.1. Apertura del presupuesto de ingresos y modificaciones presupuestarias 53
Supuesto 3.2. Reconocimiento y recaudación de derechos 55
Supuesto 3.3. Anulaciones de derechos reconocidos 59
Supuesto 3.4. Cancelaciones de derechos reconocidos 65

© Ediciones Pirámide

Supuesto 3.5. Supuesto global de presupuesto de ingresos 70
Supuesto 3.6. Supuesto global de presupuestos de gastos e ingresos 79

4. Operaciones de financiación: patrimonio neto 91

Supuesto 4.1. Patrimonio 91
Supuesto 4.2. Subvenciones 92
Supuesto 4.3. Ajustes por valoración 102

5. Operaciones de financiación: endeudamiento 107

Supuesto 5.1. Provisiones 107
Supuesto 5.2. Empréstito 112
Supuesto 5.3. Deudas con entidades de crédito 116
Supuesto 5.4. Arrendamiento financiero 120

6. Operaciones de inversión: inmovilizado 127

Supuesto 6.1. Adquisición del inmovilizado material 127
Supuesto 6.2. Construcción del inmovilizado con medios propios 139
Supuesto 6.3. Correcciones valorativas del inmovilizado no financiero 147
Supuesto 6.4. Deterioro de valor de los elementos de inmovilizado 156
Supuesto 6.5. Venta y baja en inventario del inmovilizado 160
Supuesto 6.6. Inmovilizado intangible 169
Supuesto 6.7. Inversiones para otros entes 175
Supuesto 6.8. Patrimonio público del suelo 184
Supuesto 6.9. Inversiones financieras 189
Supuesto 6.10. Cesiones y adscripciones 201
Supuesto 6.11. Permutas 210

7. Operaciones de explotación: acreedores y deudores 217

Supuesto 7.1. Acreedores presupuestarios 217
Supuesto 7.2. Acreedores no presupuestarios 219
Supuesto 7.3. Deudores presupuestarios (I) 224
Supuesto 7.4. Deudores presupuestarios (II) 229
Supuesto 7.5. Deudores no presupuestarios 234
Supuesto 7.6. Deudores y acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos (I) 236
Supuesto 7.7. Deudores y acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos (II) 241
Supuesto 7.8. Problemática del IVA 249
Supuesto 7.9. Deterioro de valor de créditos 252

© Ediciones Pirámide

8. Operaciones de tesorería 257

Supuesto 8.1. Cuentas financieras 257
Supuesto 8.2. Otras cuentas financieras 266
Supuesto 8.3. Anticipos de caja fija 271
Supuesto 8.4. Anticipos de caja fija. Pagos a justificar 275

9. Gastos e ingresos 283

Supuesto 9.1. Compras 283
Supuesto 9.2. Servicios exteriores 288
Supuesto 9.3. Ventas e ingresos 294

10. Supuestos globales 299

Supuesto global 10.1 299
Supuesto global 10.2 313

© Ediciones Pirámide

Prólogo

El presente manual surge como respuesta a la aprobación, en septiembre de 2013, de las Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local. Esta normativa ha supuesto un cambio en algunas de las problemáticas contables, lo que ha ocasionado que un gran número de usuarios, entre ellos profesionales de la administración local, opositores y estudiantes universitarios, necesiten actualizar sus conocimientos en esta materia. Con el trabajo que aquí presentamos pretendemos dar respuesta a estas necesidades, que se plantean desde un enfoque eminentemente práctico.

En este manual se proponen diferentes supuestos resueltos sobre las diversas problemáticas contables recogidas en el Plan General Público Local (2013), habiendo sido estructurado en diez partes.

En la primera parte se recogen supuestos relacionados con el contenido del marco conceptual, especialmente por lo que se refiere a los diferentes criterios de valoración.

En la segunda y tercera partes se proponen diferentes ejercicios sobre la ejecución del presupuesto de gastos y de ingresos, tanto por lo que se refiere a las operaciones relacionadas con el presupuesto corriente como de los presupuestos cerrados.

La cuarta y quinta partes se destinan a las operaciones de financiación de la administración local. En concreto, la cuarta parte recoge supuestos relacionados con el patrimonio neto, mientras que la parte quinta se dedica al endeudamiento.

La sexta parte contiene supuestos relacionados con las operaciones de inversión, es decir, relacionadas con el inmovilizado (material, intangible y financiero), incluyendo operaciones especiales como son las cesiones, adscripciones y permutas, así como las diferentes correcciones valorativas que dichos elementos pueden sufrir.

La séptima parte incluye supuestos en relación con los deudores y acreedores, tanto presupuestarios como no presupuestarios.

© Ediciones Pirámide

La octava parte se ha dedicado a las diferentes operaciones de tesorería, en especial a operaciones exclusivas de las Administraciones locales, como son los anticipos de caja fija y los pagos a justificar.

La novena parte incluye algunos supuestos en los que se analiza la problemática contable de ingresos y gastos desde la óptica económica.

Finalmente, la décima parte recoge dos supuestos globales donde se analizan diferentes problemáticas de las ya recogidas en las partes anteriores pero expuestas de una manera conjunta.

LOS AUTORES

© Ediciones Pirámide

1 Marco conceptual: criterios de valoración

Supuesto 1.1

CÁLCULO DEL COSTE HISTÓRICO

Una entidad pública local adquiere mobiliario por un importe de 35.000 €. El vendedor de la misma concede un descuento por pronto pago del 2% y un *rappel* del 3%. El transporte, por importe de 600 €, corre por cuenta del comprador.

La instalación del mobiliario en la entidad pública requiere de una pequeña obra, por la cual se han facturado 1.000 €.

Por otra parte, la entidad pública local ha pedido un préstamo por importe de 30.000 € a un 6% de interés anual.

Trabajo a realizar

Determinar el coste histórico del mobiliario y de la deuda contraída.

SOLUCIÓN

Según establece la parte 6.ª, «Criterios de valoración», del marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, en lo sucesivo PGCPL (2013), «el precio de adquisición de un activo es el importe, en efectivo u otros activos, pagado o pendiente de pago, que corresponda al mismo, así como cualquier coste directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado». Sobre la base de esta definición, el coste histórico o precio de adquisición del mobiliario adquirido por la entidad local se calcularía del siguiente modo:

© Ediciones Pirámide

Coste histórico (precio de adquisición) del mobiliario

Importe de la compra	+35.000
Descuento por pronto pago	–700
Rappel	–1.050
Transporte	+600
Obra para la instalación	+1.000
Precio de adquisición del mobiliario	**34.850**

Los referidos criterios de valoración establecen que el coste de un pasivo es el valor de la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda. En este caso, como la entidad pública recibe 30.000 €, este es su coste.

Supuesto 1.2

CÁLCULO DEL VALOR REALIZABLE NETO

La entidad pública local «T» fabrica y vende el producto «Z». A 31-12-N dispone en su almacén de las siguientes existencias del referido producto:

— **Productos terminados:** 10.000 unidades físicas (u.f.). Su precio de venta asciende a 10 €/unidad. Los gastos de transporte, seguros, etc., en que habría que incurrir para llevar a cabo la venta de estos productos, son de 2.000 €.
— **Productos en curso:** 4.000 unidades físicas. Su precio de venta asciende a 10 €/unidad. El grado de terminación de estos productos es del 70%, en tanto que el coste incorporado a los mismos es de 7.000 €. Los gastos de transporte, seguros, etc., en que habría que incurrir para llevar a cabo la venta de estos productos, son de 1.000 €.

Trabajo a realizar

Calcular el valor realizable neto de las unidades del producto «Z» que la entidad pública «T» mantiene en almacén a 31-12-N.

SOLUCIÓN

Según establece la parte 6.ª, «Criterios de valoración», del marco conceptual del PGCPL (2013), el «valor realizable neto de un activo es el importe que

© Ediciones Pirámide

se puede obtener por su enajenación en el mercado, de manera natural o no forzada, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación». Sobre la base de esta definición, el valor neto realizable de los productos terminados es:

Valor neto realizable de los productos terminados

Importe previsible de la venta (10.000 u.f. × 10 €) Gastos necesarios para llevar a cabo la venta	+100.000 –2.000
Valor neto realizable	**98.000**

Y el de los productos en curso:

Valor neto realizable de los productos en curso

Importe previsible de la venta (4.000 u.f. × 10 €) Costes en que se estima incurrir para terminar los productos[1] Gastos necesarios para llevar a cabo la venta	+40.000 –3.000 –1.000
Valor neto realizable	**36.000**

[1] Siendo x el importe total, $0{,}7x = 7.000$ €; $x = 10.000$ €, entonces $0{,}3 \times 10.000 = 3.000$ €.

Supuesto 1.3

CÁLCULO DEL VALOR EN USO-VALOR ACTUAL

La entidad pública local «X» dispone de un local que alquila a empresas de la localidad de nueva creación. Este local se piensa derribar transcurridos cuatro años. Los flujos de caja netos que espera obtener en los próximos cuatro años por el citado arrendamiento son los siguientes:

— Año 1: 8.000 €.
— Año 2: 7.000 €.
— Año 3: 6.000 €.
— Año 4: 5.000 €.

Igualmente, dispone de un vehículo utilizado para el transporte de ancianos al centro de día de la localidad. El coste de reposición de este vehículo es de 30.000 €, encontrándose amortizado en un 30%.

© Ediciones Pirámide

Por otro lado, la entidad mantiene una deuda con una entidad financiera, para la amortización de la cual es necesario realizar un pago de 5.000 € al final de los años 1, 2 y 3.

Trabajo a realizar

Determinar el valor en uso del local y del vehículo, realizando la hipótesis de que los flujos de caja se generan al final de cada ejercicio, así como el valor actual de la deuda que la entidad pública «X» mantiene con la entidad financiera, considerando un tipo de descuento del 5% anual.

SOLUCIÓN

Según establece la parte 6.ª, «Criterios de valoración», del marco conceptual del PGCPL (2013), el valor en uso «de aquellos activos que incorporan rendimientos económicos futuros para la entidad es el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el curso normal de la actividad de la entidad, y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgos. Cuando la distribución de los flujos de efectivo esté sometida a incertidumbre, se considerará esta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán tener en cuenta cualquier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado». De acuerdo con esta definición, el valor en uso del local se calculará del siguiente modo:

$$\text{Valor en uso (local)} = 8.000 \times (1 + 0{,}05)^{-1} + 7.000 \times (1 + 0{,}05)^{-2} + 6.000 \times \\ \times (1 + 0{,}05)^{-3} + 5.000 \times (1 + 0{,}05)^{-4} = 23.264{,}79 \text{ €}$$

Por otra parte, la citada norma de valoración establece que «el valor en uso de aquellos activos portadores de potencial de servicio para la entidad es el valor actual del activo manteniendo su potencial de servicio. Se determina por el coste de reposición del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de ese coste, para reflejar el uso ya efectuado del activo». Según esto, el valor en uso del vehículo será:

— Coste de reposición: 30.000 €.
— Porcentaje de amortización acumulada vehículo actual: 30%.
— Amortización acumulada sobre la base del coste de reposición:

$$30.000 \times 0{,}3 = 9.000 \text{ €}$$

© Ediciones Pirámide

— Valor en uso (vehículo):

$$30.000 - 9.000 = 21.000 \text{ €}$$

En relación con el valor actual de un activo o un pasivo, la parte 6.ª, «Criterios de valoración», del marco conceptual del PGCPL (2013) establece que este es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal de la actividad de la entidad, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado. El valor actual de la deuda que la entidad pública mantiene con una entidad financiera se calcula como:

$$\text{Valor actual (deuda)} = 5.000 \times (1 + 0{,}05)^{-1} + 5.000 \times (1 + 0{,}05)^{-2} + \\ + 5.000 \times (1 + 0{,}05)^{-3} = 13.616{,}24 \text{ €}$$

Supuesto 1.4

CÁLCULO DEL COSTE AMORTIZADO

La entidad pública local «Y» recibe un préstamo por importe de 300.000 €. El cuadro de amortización que le facilita la entidad financiera es el siguiente:

Fecha	Término amortizativo	Cuota de interés	Cuota de amortización	Total amortizado	Capital vivo
01-01-N	—	—	—	—	300.000,00
01-01-N + 1	130.000,00	30.000,00	100.000,00	100.000,00	200.000,00
01-01-N + 2	120.000,00	20.000,00	100.000,00	200.000,00	100.000,00
01-01-N + 3	110.000,00	10.000,00	100.000,00	300.000,00	—
Total	**360.000,00**	**60.000,00**	**300.000,00**	—	—

Trabajo a realizar

Determinar el coste amortizado de la deuda el día 31 de diciembre y 1 de enero de cada uno de los ejercicios de vida del préstamo.

SOLUCIÓN

La parte 6.ª, «Criterios de valoración», del marco conceptual del PGCPL (2013) establece que el «coste amortizado de un activo financiero es el importe

© Ediciones Pirámide

al que inicialmente fue valorado un activo financiero menos los reembolsos de principal, más o menos, según proceda, la parte que de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento se haya imputado en la cuenta de resultado económico patrimonial mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo y menos cualquier reducción de valor por deterioro reconocida mediante una cuenta correctora de su valor».

Por otra parte, el coste amortizado de un pasivo financiero es el «importe al que inicialmente fue valorado un pasivo financiero menos los reembolsos de principal y, más o menos, según proceda, la parte que de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento se haya imputado en la cuenta de resultado económico patrimonial mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo».

El tipo de interés efectivo es el «tipo de actualización que iguala exactamente el valor contable de un activo o un pasivo financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida del mismo, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación. Cuando no se disponga de una estimación fiable de los flujos de efectivo a partir de un determinado período, se considerará que los flujos restantes son iguales a los del último período para el que se dispone de una estimación fiable».

Sobre la base de las anteriores disposiciones, el coste amortizado de la deuda que mantiene la entidad pública «Y» será el siguiente:

Fecha	Cuota de interés	Cuota de amortización	Total amortizado	Coste amortizado
01-01-N	—	—	—	300.000,00
31-12-N	—	—	—	330.000,00
01-01-N+1	30.000,00	100.000,00	100.000,00	200.000,00
31-12-N+1	—	—	—	220.000,00
01-01-N+2	20.000,00	100.000,00	200.000,00	100.000,00
31-12-N+2	—	—	—	110.000,00
01-01-N+3	10.000,00	100.000,00	300.000,00	0,00
Total	**60.000,00**	**300.000,00**	—	—

El coste amortizado a una determinada fecha se calcula como el coste amortizado en una fecha anterior, al que se le suman los intereses devengados y se le restan los términos amortizativos pagados en una y otra fechas. Representa la deuda total (principal más intereses devengados) que la entidad pública local «Y» tiene con el prestamista en una fecha concreta.

© Ediciones Pirámide

2 Operaciones derivadas del presupuesto de gastos

Supuesto 2.1

APERTURA DEL PRESUPUESTO DE GASTOS Y MODIFICACIONES CUANTITATIVAS

El ente público «A» desarrolla su contabilidad con arreglo al PGCPL (2013).

Todas las operaciones de tesorería se realizan a través de la cuenta corriente que tiene abierta en una entidad financiera.

Las operaciones realizadas durante el ejercicio N han sido las siguientes:

1. El presupuesto de gastos para el ejercicio N aprobado para esta entidad pública es el siguiente:

Capítulo I: gastos de personal	50.000 €
Capítulo II: gastos en bienes corrientes y servicios ..	35.000 €
Capítulo III: gastos financieros	10.000 €
Capítulo VI: inversiones reales	6.000 €
Total	101.000 €

   Se procede a la apertura contable del mismo.
2. Como consecuencia del derrumbamiento de un inmueble, se aprueba la concesión de unas ayudas a los damnificados por importe de 10.000 €, para las que no existía dotación presupuestaria. Debido a ello se aprueba el oportuno crédito extraordinario por dicho importe.
3. Durante el presente ejercicio, la Administración Pública «A» tuvo que hacer frente a unas reparaciones en un edificio como consecuencia de una inundación en el mismo. Si bien existía dotación presupuestaria para reparaciones, esta no es suficiente, por lo que se aprueba un crédito suplementario por importe de 3.500 €.
4. Se aprueban expedientes de anulación de determinados créditos del capítulo III, «Gastos financieros», por importe de 1.750 €.

© Ediciones Pirámide

5. Una vez aprobado el oportuno expediente de incorporación de remanentes de crédito del ejercicio anterior correspondientes al capítulo II, «Gastos en bienes corrientes y servicios», por importe de 6.300 €, se procede a dicha incorporación en el presente ejercicio.
6. Como consecuencia de la obtención de determinados ingresos no previstos en este ejercicio, por importe de 3.000 €, se aprueba la modificación del presupuesto de gastos.

Trabajo a realizar

Contabilizar las operaciones anteriormente descritas.

SOLUCIÓN

1. Por la apertura del presupuesto de gastos:

101.000	(000) Presupuesto ejercicio corriente	a	(001) Presupuesto de gastos: créditos iniciales	101.000
101.000	(001) Presupuesto de gastos: créditos iniciales	a	(0030) Créditos disponibles	101.000

Las anotaciones en el debe de la cuenta «(000) Presupuesto ejercicio corriente» informan del total de créditos que, a una fecha dada del ejercicio presupuestario, han estado a disposición de una Administración para su gestión.

La cuenta «(001) Presupuesto de gastos: créditos iniciales» aparecerá siempre saldada, ya que únicamente se utiliza para dejar constancia del importe del presupuesto aprobado al inicio del ejercicio.

Por último, las anotaciones en el haber de la cuenta «(0030) Créditos disponibles» permiten conocer el total de créditos definitivos a una fecha dada, sumando a los créditos inicialmente aprobados las modificaciones efectuadas hasta dicha fecha.

2. Las modificaciones en el presupuesto de gastos irán acompañadas de las correspondientes modificaciones en el presupuesto de ingresos con el fin de conseguir el equilibrio presupuestario, que trataremos en el tema del presupuesto de ingresos.

© Ediciones Pirámide

— Por la aprobación del crédito extraordinario:

10.000	(000) Presupuesto ejercicio corriente	a	(0020) Créditos extraordinarios	10.000
10.000	(0020) Créditos extraordinarios	a	(0030) Créditos disponibles	10.000

La subcuenta «(0020) Créditos extraordinarios» se utiliza para recoger una modificación de los créditos iniciales para hacer frente a un gasto de naturaleza urgente que no se puede aplazar para el ejercicio siguiente y para el cual no existe crédito dentro del presupuesto.

3. Por la contabilización de los suplementos de crédito:

3.500	(000) Presupuesto ejercicio corriente	a	(0021) Suplementos de crédito	3.500
3.500	(0021) Suplementos de crédito	a	(0030) Créditos disponibles	3.500

Para contabilizar los créditos suplementarios se utiliza la subcuenta «(0021) Suplementos de crédito», entendiéndose como tales los créditos concedidos para hacer frente a un gasto que, teniendo el carácter de urgente, no se puede aplazar para el próximo ejercicio, y aunque existe crédito, este no es suficiente ni ampliable.

4. Por la disminución de los créditos iniciales:

–1.750	(000) Presupuesto ejercicio corriente	a	(0028) Bajas por anulación	–1.750
–1.750	(0028) Bajas por anulación	a	(0030) Créditos disponibles	–1.750

La subcuenta «(0028) Bajas por anulación» recoge las modificaciones que minoran, total o parcialmente, los créditos iniciales.

© Ediciones Pirámide

5. Por la incorporación de remanentes:

6.300	(000) Presupuesto ejercicio corriente	a	(0024) Incorporaciones de remanentes de crédito	6.300
6.300	(0024) Incorporaciones de remanentes de crédito	a	(0030) Créditos disponibles	6.300

Los remanentes de crédito no utilizados en el ejercicio anterior que se incorporan a los créditos aprobados para el ejercicio actual se recogen en la subcuenta «(0024) Incorporaciones de remanentes de crédito».

6. Por el incremento del presupuesto de gastos como consecuencia de la incorporación de ingresos no previstos:

3.000	(000) Presupuesto ejercicio corriente	a	(0025) Créditos generados por ingresos	3.000
3.000	(0025) Créditos generados por ingresos	a	(0030) Créditos disponibles	3.000

Si como consecuencia de la realización de determinadas operaciones se generan ingresos no previstos, con cargo a ellos se pueden generar créditos en el presupuesto de gastos, en cuyo caso se utilizará la subcuenta «(0025) Créditos generados por ingresos».

Supuesto 2.2

CAMBIOS EN LA SITUACIÓN DEFINITIVA DE LOS CRÉDITOS

El ente público «A» desarrolla su contabilidad con arreglo al PGCPL (2013).

Todas las operaciones de tesorería se realizan a través de la cuenta corriente que tiene abierta en una entidad financiera.

El presupuesto de gastos aprobado para el ejercicio N es el siguiente:

Capítulo I: gastos de personal	30.000 €
Capítulo II: gastos en bienes corrientes y servicios	12.000 €
Capítulo IV: transferencias corrientes	28.000 €
Capítulo VI: inversiones reales	15.000 €
Total	85.000 €

© Ediciones Pirámide

Las operaciones realizadas durante el ejercicio N han sido las siguientes:

1. Se realiza la apertura del presupuesto de gastos.
2. Para atender unos gastos imprevistos se tramita, y es aprobado, un expediente de transferencia de crédito por importe de 800 €. A estos efectos se realizó la oportuna retención de crédito.
3. Se acordó, por los órganos competentes, la no disponibilidad del 10% de los créditos asignados para inversiones en el presupuesto de gastos.
4. Con respecto a la transferencia de crédito, se extienden y contabilizan los documentos precisos para llevar a cabo la misma.
5. Como consecuencia del inicio de un expediente de gasto para el pago de los salarios de los trabajadores correspondientes al mes de marzo, se retiene un 8% del crédito existente en el correspondiente capítulo I, «Gastos de personal».
6. A fin de reservar crédito para proceder a la realización de las transferencias corrientes presupuestadas, se ha producido la retención de crédito por el correspondiente importe.

Trabajo a realizar

Contabilizar las operaciones anteriormente descritas.

SOLUCIÓN

1. Por la apertura del presupuesto de gastos:

85.000	(000) Presupuesto ejercicio corriente	a	(001) Presupuesto de gastos: créditos iniciales	85.000
85.000	(001) Presupuesto de gastos: créditos iniciales	a	(0030) Créditos disponibles	85.000

2. Las transferencias de crédito no suponen una modificación del importe total de los créditos, sino el trasvase de recursos de una o varias partidas presupuestarias, que disminuyen, a otra u otras, que se incrementan. Contablemente, en primer lugar, debe producirse una retención de crédito en la partida presupuestaria que es objeto de minoración, llevándose a la subcuenta «(0032) Créditos retenidos para transferencias y bajas». Esta operación implica la no disponibilidad de los créditos retenidos para otros fines más que para ser transferidos, de modo que cambia la situación de los mismos.

© Ediciones Pirámide

— Por la retención de créditos para, posteriormente, ser transferidos:

800	(0030) Créditos disponibles	a	(0032) Créditos retenidos para transferencias y bajas	800

3. Por la retención de créditos para que no estén disponibles:

1.800	(0030) Créditos disponibles	a	(0034) Créditos no disponibles	1.800

En la subcuenta «(0034) Créditos no disponibles» se recogerán aquellos créditos aprobados en el ejercicio, tanto los iniciales como sus modificaciones, que tienen condicionada su disponibilidad en virtud del artículo 173.6 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, o que han sido declarados en situación «no disponible» en virtud del acuerdo adoptado al efecto.

4. Las transferencias de crédito suponen que una partida presupuestaria cede crédito a otra, de ahí que, por un lado, en la partida que cede el crédito, por el importe retenido, se procede contablemente a la reducción del presupuesto de gastos y anulación del mencionado crédito:

— Por la partida que cede el crédito:

–800	(000) Presupuesto ejercicio corriente	a	(0023) Transferencias de crédito	–800
–800	(0023) Transferencias de crédito	a	(0030) Créditos disponibles	–800

La cuenta «(0023) Transferencias de crédito» recoge las modificaciones de los créditos presupuestarios aprobadas por la autoridad competente, en este caso para llevar a cabo una transferencia entre una o varias partidas presupuestarias y otra u otras.

— Por otro lado, en relación con la partida presupuestaria que recibe el crédito, se procederá a incrementar el mismo:

© Ediciones Pirámide

800	(000) Presupuesto ejercicio corriente	a	(0023) Transferencias de crédito	800
800	(0023) Transferencias de crédito	a	(0030) Créditos disponibles	800

Cuando las transferencias de crédito se producen dentro de un mismo centro, las sumas del debe y el haber de la subcuenta «(0030) Créditos disponibles» son irreales; para salvar esta situación sería necesario realizar el siguiente asiento:

— Por la restitución de la situación de los créditos disponibles:

–800	(0030) Créditos disponibles	a	(0032) Créditos retenidos para transferencias y bajas	–800

5. Un crédito disponible se convierte en retenido para gastar, recogiéndose en la subcuenta «(0031) Créditos retenidos para gastar» cuando, iniciado un expediente de gasto, se certifica la existencia de crédito. Una vez que el crédito se ha traspasado a esta subcuenta, únicamente se podrá destinar a la cobertura del gasto previsto:

2.400	(0030) Créditos disponibles	a	(0031) Créditos retenidos para gastar	2.400

6. Por la retención del crédito para ser transferido:

28.000	(0030) Créditos disponibles	a	(0031) Créditos retenidos para gastar	28.000

No hay que confundir las transferencias de crédito, analizadas en el punto 4 de este ejercicio, con las transferencias corrientes incluidas en el presupuesto de gastos. En este último caso se produce un traspaso de recursos de una entidad a otra, originando un gasto presupuestario en la entidad que paga y un ingreso presupuestario en la que cobra, en tanto que, en el caso de transferencias de crédito se produce un traspaso de crédito entre diferentes partidas de un mismo presupuesto de gastos.

© Ediciones Pirámide

Supuesto 2.3

FASES ADMINISTRATIVAS

El ente público «A» desarrolla su contabilidad con arreglo al PGCPL (2013).

Todas las operaciones de tesorería se realizan a través de la cuenta corriente que tiene abierta en una entidad financiera.

El presupuesto de gastos aprobado para el ejercicio N es el siguiente:

Capítulo I: gastos de personal	70.000 €
Capítulo II: gastos en bienes corrientes y servicios ..	10.000 €
Capítulo IV: transferencias corrientes	25.000 €
Capítulo VI: inversiones reales	75.000 €
Total	180.000 €

Las operaciones realizadas durante el ejercicio N han sido las siguientes:

1. Se realiza la apertura del presupuesto de gastos.
2. La nómina del personal correspondiente al mes de febrero tiene el siguiente detalle:

   — Importe bruto ..... 3.000 €
   — Seguridad Social empleador ..... 1.500 €
   — Retención IRPF ..... 600 €
   — Seguridad Social empleados ..... 400 €

   Se abona la nómina dejándose a deber los importes correspondientes a la Seguridad Social y a Hacienda.
3. Una vez recibidas las correspondientes facturas, se aprueban, por la autoridad pertinente, documentos ADOP, por los siguientes conceptos del capítulo II, «Gastos en bienes corrientes y servicios»:

   — Suministro de energía eléctrica ..... 2.000 €
   — Agua ..... 1.350 €
   — Primas de seguros ..... 1.750 €
   — Publicidad, propaganda y relaciones públicas ... 800 €

4. Se autoriza la realización de una transferencia corriente que se estima en 20.000 €. Finalmente, se dispone que la transferencia se realice por 18.000 €, lo cual supone una reducción sobre lo inicialmente presupuestado.
5. Se contratan los servicios de una empresa para la construcción de un centro para la tercera edad por 60.000 €. Durante este ejercicio, la

© Ediciones Pirámide

Administración Pública ha contabilizado certificaciones de obra por 60.000 €, que suponen la terminación del centro, de las cuales ha pagado la tercera parte.

Trabajo a realizar

Contabilizar las operaciones anteriormente descritas.

SOLUCIÓN

1. Por la apertura del presupuesto de gastos:

180.000	(000) Presupuesto ejercicio corriente	a	(001) Presupuesto de gastos: créditos iniciales	180.000
180.000	(001) Presupuesto de gastos: créditos iniciales	a	(0030) Créditos disponibles	180.000

2. Cuando existe gasto presupuestario, es necesaria la contabilización de las diferentes fases administrativas: autorización, disposición, reconocimiento y pago:

— Por la contabilización de la FASE A (autorización): la autoridad competente determina la realización de un determinado gasto por un importe concreto o aproximado. Esta es una fase interna ya que no se producen relaciones con terceros ajenos a la administración. La cuenta «(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados», en su haber, recogerá el importe total de las autorizaciones de gasto:

4.500	(0030) Créditos disponibles	a	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	4.500

— Por la contabilización de la FASE D (disposición): implica el acuerdo, por parte de la autoridad competente, de realizar un gasto por un importe perfectamente determinado. Se trata también de una fase interna, ya que, aunque supone una vinculación jurídica entre la administración y los terceros, no implica obligaciones a pagar. El importe de los gastos

© Ediciones Pirámide

comprometidos se irá recogiendo en la cuenta «(005) Presupuesto de gastos: gastos comprometidos»:

4.500	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	a	(005) Presupuesto de gastos comprometidos	4.500

— Por la contabilización de la FASE O (reconocimiento de la obligación): nace una obligación de pago para la entidad pública derivado de un gasto autorizado y comprometido. La cuenta «(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente» recoge, en su haber, el total de obligaciones presupuestarias reconocidas durante el ejercicio, en tanto que en su debe, el total de tales obligaciones cuyo pago se ha efectuado:

3.000	(640) Sueldos y salarios			
1.500	(642) Cotizaciones sociales a cargo del empleador	a	(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	4.500

La cuenta «(640) Sueldos y salarios» recoge las remuneraciones fijas y eventuales satisfechas al personal que preste sus servicios a la entidad. Deberá aparecer por el importe bruto devengado. Por otra parte, la cuenta «(642) Cotizaciones sociales a cargo del empleador» recoge las aportaciones de la entidad, sujeto de la contabilidad, a los distintos regímenes de Seguridad Social y de pensiones del personal a su servicio.

— Por la contabilización de la FASE P (pago): mediante esta fase, la entidad pública hace frente a la cancelación de una obligación previamente reconocida:

3.000	(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	a	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	2.000
		a	(557) Formalización	1.000

En la cuenta «(557) Formalización» se recogerán las retenciones practicadas a los trabajadores en concepto de IRPF, Seguridad Social y

© Ediciones Pirámide

otras entidades de previsión social, así como, en su caso, por los anticipos de remuneraciones aplicados que se les hubiesen concedido a los mismos:

1.000	(557) Formalización	a	(4751) Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas	600
		a	(4760) Seguridad Social	400

En la subcuenta «(4751) Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas» se van a recoger las retenciones en concepto de IRPF practicadas a los trabajadores, y en la subcuenta «(4760) Seguridad Social», las retenciones en concepto de Seguridad Social practicadas a los trabajadores.

3. Por la contabilización de la FASE A (autorización):

5.900	(0030) Créditos disponibles	a	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	5.900

— Por la contabilización de la FASE D (disposición):

5.900	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	a	(005) Presupuesto de gastos: gastos comprometidos	5.900

— Por la contabilización de la FASE O (reconocimiento de la obligación):

3.350	(628) Suministros			
1.750	(625) Primas de seguros			
800	(627) Publicidad, propaganda y relaciones públicas	a	(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	5.900

La cuenta «(628) Suministros» recoge los gastos por electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable, por lo que se ha incluido en esta cuenta el importe del suministro eléc-

© Ediciones Pirámide

trico y la factura del agua. Por su parte, la cuenta «(625) Primas de seguros» recoge las cantidades devengadas por la entidad en concepto de primas de seguros, excepto las que se refieren al personal. Finalmente, la cuenta «(627) Publicidad, propaganda y relaciones públicas» recoge los gastos de divulgación, edición, catálogos, repertorios y cualquier otro medio de propaganda y publicidad conducente a informar a los ciudadanos de los servicios de la entidad, campañas de divulgación, orientación y de fomento o promoción cultural, artística y comercial; las campañas informativas sobre gastos e ingresos públicos, emisión de deuda pública; seguridad vial; medicina preventiva y alimentación, y, en general, las que tiendan a propiciar el conocimiento y colaboración de los servicios públicos, a través de los diversos medios de comunicación social.

— Por la contabilización de la FASE P (pago):

5.900	(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	a	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	5.900

4. Por la contabilización de la FASE A (autorización):

20.000	(0030) Créditos disponibles	a	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	20.000

— Por la contabilización de la FASE D (disposición):

18.000	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	a	(005) Presupuesto de gastos: gastos comprometidos	18.000
–2.000	(0030) Créditos disponibles	a	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	–2.000

La disposición del gasto finalmente ha sido por un importe inferior al recogido en la fase de autorización, por lo que procede anular el exceso de autorización mediante la realización del mismo asiento al realizado en la fase de autorización, pero con signo negativo.

© Ediciones Pirámide

5. Por la contabilización de la FASE A (autorización):

60.000	(0030) Créditos disponibles	a	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	60.000

— Por la contabilización de la FASE D (disposición):

60.000	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	a	(005) Presupuesto de gastos: gastos comprometidos	60.000

— Por la contabilización de la FASE O (reconocimiento de la obligación):

60.000	(211) Construcciones	a	(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	60.000

— Por la contabilización de la FASE P (pago):

20.000	(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	a	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	20.000

Supuesto 2.4

GASTOS PENDIENTES DE APLICAR AL PRESUPUESTO Y PERIODIFICACIÓN DE GASTOS PRESUPUESTARIOS

El ente público «A» desarrolla su contabilidad con arreglo al PGCPL (2013).

Todas las operaciones de tesorería se realizan a través de la cuenta corriente que tiene abierta en una entidad financiera.

El presupuesto de gastos aprobado para el ejercicio N es el siguiente:

Capítulo I: gastos de personal	50.000 €
Capítulo II: gastos en bienes corrientes y servicios	7.000 €
Capítulo III: gastos financieros	25.000 €
Capítulo IV: transferencias corrientes	30.000 €
Total	112.000 €

© Ediciones Pirámide

Las operaciones realizadas durante el ejercicio N han sido las siguientes:

1. Se realiza la apertura del presupuesto de gastos.
2. Se procede al pago de los intereses correspondientes a obligaciones y bonos por importe de 480 €, así como a la amortización de dicho empréstito por importe de 4.000 €.
3. El 1 de diciembre del año N se alquila un local. El pago se realiza trimestralmente al finalizar el período. El importe trimestral asciende a 1.500 €.
4. Se realizan las transferencias corrientes por el importe presupuestado en el capítulo correspondiente.
5. Se sabe que el consumo de luz correspondiente al mes de diciembre asciende a 750 €, importe que se pagará a primeros de febrero.
6. Al final del ejercicio, se sabe que se han realizado gastos en material de oficina por importe de 2.000 €, disponiéndose de la correspondiente factura, si bien no se encuentran registrados, no habiéndose realizado aplicación presupuestaria alguna.

Trabajo a realizar

Contabilizar las operaciones anteriormente descritas.

SOLUCIÓN

1. Por la apertura del presupuesto de gastos:

112.000	(000) Presupuesto ejercicio corriente	a	(001) Presupuesto de gastos: créditos iniciales	112.000
112.000	(001) Presupuesto de gastos: créditos iniciales	a	(0030) Créditos disponibles	112.000

2. Por la contabilización de las fases administrativas como consecuencia del pago de intereses y de la amortización del empréstito:

4.480	(0030) Créditos disponibles	a	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	4.480

© Ediciones Pirámide