

I. Disposiciones generales

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA

12441 *ORDEN de 31 de marzo de 1986 por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado.*

Excelentísimos e ilustrísimos señores:

La Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977 establece las líneas básicas a las que deberá adaptarse la Contabilidad Pública, atribuyendo al Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública al que se adaptarán los Organismos Autónomos del Estado.

Mediante Ordenes de 16 de junio de 1978 y 10 de julio del mismo año, se dictaron normas provisionales reguladoras de la contabilidad de los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo y de los Organismos Autónomos de carácter administrativo, respectivamente, de preceptiva aplicación en tanto no fuera promulgado el Plan General de Contabilidad Pública.

Aprobado dicho plan contable, con carácter provisional, mediante Orden de 14 de octubre de 1981 así como la nueva versión del mismo, mediante resolución de la Intervención General de la Administración del Estado de 11 de noviembre de 1983, y en la actualidad aplicado al Subsector Estado, procede, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 125 de la Ley General Presupuestaria, extender su aplicación a los Organismos Autónomos de la Administración del Estado.

En su virtud, y en uso de las facultades que a este Ministerio otorga el artículo 124 de la Ley General Presupuestaria, vengo en disponer:

Primero.—Se aprueba la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado, tanto de carácter administrativo como de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, que se acompaña como anexo a la presente Orden.

Segundo.—A partir de 1 de enero de 1987, todos los Organismos Autónomos del Estado aplicarán, con carácter obligatorio el Plan General de Contabilidad Pública de acuerdo con las normas contenidas en la Instrucción de Contabilidad que se aprueba por esta Orden.

Tercero.—Por la Intervención General de la Administración del Estado se elaborarán y aprobarán los planes contables parciales o especiales a aplicar en aquellos Organismos Autónomos que, debido a las singularidades de las funciones y actividades que desarrollan, requieran adaptaciones del Plan General de Contabilidad Pública.

DISPOSICION FINAL

La Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado que se aprueba por la presente Orden entrará en vigor el 1 de enero de 1987.

DISPOSICION DEROGATORIA

A partir de la fecha de entrada en vigor a que se hace referencia en la disposición final, quedarán derogadas cuantas disposiciones, de igual o inferior rango se opongan a lo que dispone la Instrucción de Contabilidad que se aprueba por la presente Orden.

En particular, quedarán derogadas en la fecha indicada las siguientes disposiciones:

— Orden de 16 de junio de 1978 por la que se dictaron normas provisionales sobre la contabilidad de Organismos Autónomos del Estado de carácter comercial, industrial, financiero o análogo.

— Orden de 10 de julio de 1978 por la que se dictaron normas provisionales sobre la contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado de carácter administrativo.

Lo que comunico a VV. EE. y VV. II. para su conocimiento y efectos.

Madrid, 31 de marzo de 1986.

SOLCHAGA CATALAN

Excmos. e Ilmos. Sres.

ANEXO

Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado

INDICE

Preámbulo

Título I. El sistema de Contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado

- Capítulo 1. Principios generales del sistema.
- Capítulo 2. Ambito de aplicación.
- Capítulo 3. Competencias.
- Capítulo 4. Fines de la contabilidad.
- Capítulo 5. El plan general de contabilidad y su adaptación a Organismos Autónomos.

Título II. Documentos y libros de contabilidad

- Capítulo 1. Documentos contables.
 - Sección 1.^a Normas generales.
 - Sección 2.^a Documentos presupuestarios.
 - Sección 3.^a Documentos de operaciones comerciales.
 - Sección 4.^a Documentos extrapresupuestarios.
- Capítulo 2. Los libros de contabilidad.
 - Sección 1.^a Normas generales.
 - Sección 2.^a Libros principales.
 - Sección 3.^a Libros auxiliares.

Título III. Operaciones contables

- Capítulo 1. La apertura de la contabilidad.
 - Sección 1.^a El asiento de apertura.
 - Sección 2.^a La apertura del presupuesto de gastos.
 - Sección 3.^a La apertura del presupuesto de ingresos.
- Capítulo 2. La contabilidad del presupuesto de gastos.
 - Sección 1.^a Los créditos definitivos.
 - Sección 2.^a Modificaciones de créditos iniciales.
 - Sección 3.^a Operaciones de gestión del presupuesto de gastos.
 - Sección 4.^a Operaciones en «firme».
 - Sección 5.^a Operaciones «a justificar».
 - Sección 6.^a Operaciones de regularización y cierre del presupuesto de gastos.
- Capítulo 3. La contabilidad del presupuesto de ingresos.
 - Sección 1.^a Modificación de las previsiones.
 - Sección 2.^a Reconocimiento de los derechos a cobrar.
 - Sección 3.^a Anulación de derechos.
 - Sección 4.^a Recaudación.
 - Sección 5.^a Devolución de ingresos indebidos.
 - Sección 6.^a Operaciones de regularización y cierre del presupuesto de ingresos.
- Capítulo 4. La contabilidad de las operaciones comerciales.
 - Sección 1.^a Características de este tipo de operaciones.
 - Sección 2.^a Compras.
 - Sección 3.^a Devoluciones de compras.

- Sección 4.^a Ventas.
- Sección 5.^a Devoluciones de ventas.
- Sección 6.^a Problemática contable de las existencias.
- Sección 7.^a El resultado de las operaciones comerciales.

Capítulo 5. La contabilidad del inmovilizado.

- Sección 1.^a Inmovilizado material.
- Sección 2.^a Inmovilizado inmaterial.
- Sección 3.^a Inmovilizado financiero.

Capítulo 6. Los gastos amortizables.

Capítulo 7. La contabilidad de las amortizaciones.

Capítulo 8. La contabilidad de las provisiones.

Capítulo 9. La contabilidad de las transferencias.

- Sección 1.^a La contabilidad de las transferencias corrientes.
- Sección 2.^a La contabilidad de las transferencias de capital.

Capítulo 10. La contabilidad de los compromisos de gastos con imputación a ejercicios futuros.

Capítulo 11. La contabilidad de los anticipos de tesorería.

- Sección 1.^a Concesión y fases de gestión de los anticipos de tesorería.
- Sección 2.^a La cancelación de los anticipos de tesorería.
- Sección 3.^a Reintegros de anticipos de tesorería.

Capítulo 12. Las cuentas de orden.

Capítulo 13. Regularización y cierre de la contabilidad.

- Sección 1.^a La regularización.
- Sección 2.^a El cierre de la contabilidad.

Título IV. Información a rendir por los Organismos Autónomos

Capítulo 1. Información anual.

- Sección 1.^a Estados anuales.
- Sección 2.^a Anexos a los estados anuales.
- Sección 3.^a Normas complementarias.

Capítulo 2. Información mensual.

Disposiciones transitorias

- Anexo I. Subgrupos 40, 41, 43 y 45.
- Anexo II. Documentos presupuestarios.
- Anexo III. Documentos de operaciones comerciales.
- Anexo IV. Documentos extrapresupuestarios.
- Anexo V. Libros de contabilidad.
- Anexo VI. Modelos de estados a rendir por los Organismos Autónomos.

PREAMBULO

Los Organismos Autónomos del Estado constituyen una figura característica de la descentralización institucional del sector público, que aparece como una necesidad impuesta por la profunda ampliación de los objetivos básicos de los Estados modernos. Su existencia en el Derecho español se consolida mediante su regulación por la Ley de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas de 26 de diciembre de 1958, que en su artículo 2 define a los Organismos Autónomos como «Entidades de derecho público creadas por Ley, con personalidad jurídica y patrimonio propios independientes de los del Estado, a quienes se encomienda expresamente, en régimen de descentralización, la organización y administración de algún servicio público y de los fondos adscritos al mismo, el cumplimiento de actividades económicas al servicio de fines diversos y la administración de determinados bienes del Estado, ya sean patrimoniales o de dominio público».

Por consiguiente, los Organismos Autónomos son personas jurídicas de derecho público, estando sometidos a un régimen de Derecho Administrativo, sin más peculiaridades que las establecidas taxativamente, derivadas de adaptar la legislación del Estado a la naturaleza de su actividad, particularmente evidente en los Organismos Autónomos de carácter no administrativo.

En lo referente a la contabilidad, los Organismos Autónomos quedan expresamente sometidos al régimen de contabilidad pública por la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria, que en su artículo 122 establece «la Administración del Estado y de los Organismos Autónomos y las Sociedades Estatales quedan sometidos al régimen de la contabilidad pública en los términos previstos en esta Ley». De este modo, la presente instrucción constituye un paso más en la necesaria incorporación de los Organismos Autónomos al proceso de modernización y reforma del sistema de contabilidad pública cuyas bases sienta la Ley 11/1977.

Las notas más características del sistema de contabilidad pública anterior a esta reforma y que arrancan de la Ley de

Administración y Contabilidad de 20 de febrero de 1850, pueden resumirse en las siguientes:

1. Sólo se contempla la contabilidad de los entes públicos administrativos y fundamentalmente del subsector Estado.
2. Es una contabilidad del presupuesto.
3. Es una contabilidad de flujos, recogidos en las cuentras de rentas públicas, gastos públicos y tesorería, en lugar de una contabilidad de fondos que tendiera a mostrar la situación patrimonial.
4. Está básicamente al servicio del control de legalidad, lejos de un sistema de información útil para la toma de decisiones.
5. Es una contabilidad de responsables, enfocada a la rendición de cuentas, que muestra la honestidad, pero no la eficacia en los gestores.
6. Se lleva por el método de partida simple, a pesar de las intenciones de aplicar la partida doble, estando constituida por un conjunto complejo de documentos, libros y cuentas que presenta como «output» esencial la Cuenta General del Estado.

Hasta la promulgación de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, la normativa básica existente respecto a la contabilidad de los Organismos Autónomos es la contenida en el capítulo VII de la Ley de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas de 26 de diciembre de 1958, que les permite organizar su contabilidad en la forma que consideren conveniente, adaptándola, de ser posible, al sistema de partida doble, de manera que permita suministrar los datos necesarios para rendir las cuentas establecidas en el artículo 66 de la mencionada norma.

La reforma del sistema de contabilidad pública, cuyas bases legales quedan sentadas por la Ley General Presupuestaria de 1977, consiste en el tránsito de una contabilidad administrativa a una contabilidad gerencial, con el objetivo esencial de permitir gestionar de la manera más eficiente. Las premisas de esta reforma son las siguientes:

1. Ampliación del campo de aplicación en su doble aspecto, subjetivo -todo el sector público, no sólo los entes administrativos- y objetivo -todas las operaciones y resultados de la actividad, no sólo el presupuesto.
2. La gestión deber ser enjuiciada no sólo desde la legalidad, sino desde la economía, eficiencia y eficacia.
3. Debe satisfacer las necesidades del gestor para la toma de decisiones.

La Ley 11/1977 no señala ni el sistema contable ni las cuentas parciales a rendir, quedando condicionada la reforma a la elaboración del Plan General de Contabilidad Pública, cuyo establecimiento es encomendado al Ministro de Hacienda, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado.

En desarrollo de la mencionada norma, y con carácter provisional hasta tanto fuera aprobado el Plan General de Contabilidad Pública, se dictaron la Orden de 16 de junio de 1978, por la que se establecen normas sobre la contabilidad de los Organismos Autónomos de carácter no administrativo, y la Orden de 10 de julio de 1978, para los Organismos Autónomos de carácter administrativo, posteriormente desarrolladas por otras disposiciones, entre las que cabe destacar:

- Circular de 21 de diciembre de 1978, sobre Organismos Autónomos no administrativos, en aclaración de la Orden de 16 de junio de 1978.
- Circular de 12 de febrero de 1979, sobre Organismos Autónomos Administrativos, en desarrollo de la Orden de 10 de julio de 1978.
- Orden de 30 de octubre de 1980, por la que se dictan normas sobre información a remitir por los Organismos Autónomos.
- Circular de la Intervención General de la Administración del Estado de 23 de junio de 1981, sobre anulación de obligación y derechos reconocidos referentes a los Organismos Autónomos de carácter administrativo.
- Circular de la Intervención General de la Administración del Estado de 29 de junio de 1981, sobre anulación de obligaciones y derechos reconocidos referentes a los Organismos Autónomos de carácter no administrativo.

El Plan General de Contabilidad Pública fue aprobado, con carácter provisional, por Orden de 14 de octubre de 1981. A partir del 1 de enero de 1982 se comienza a aplicar, de manera centralizada, en el subsector Estado. Esta aplicación fue regulada por la Orden de 19 de noviembre de 1982, teniendo un carácter meramente experimental y, en cualquier caso, provisional.

Los resultados obtenidos de este ensayo aconsejaron la elaboración de una nueva versión del Plan Contable Público que le dotara de un carácter más universal, al objeto de facilitar su adaptación a la contabilidad de otros entes públicos. Dicha nueva versión fue aprobada por Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado de 11 de noviembre de 1983.

Durante los años 1984 y 1985 la Intervención General de la Administración del Estado, con la colaboración de personal especializado de los respectivos Organismos Autónomos, ha elaborado planes especiales adaptados a todos y cada uno de ellos, realizándose ensayos puntuales de aplicación. Con base a estos estudios y trabajos y teniendo en cuenta el objetivo esencial de modernizar la contabilidad pública en orden a pasar de una contabilidad administrativa a una contabilidad para la gerencia, el Real Decreto 2145/1985, de 23 de octubre, asigna la gestión de la contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado a la Dirección General o Unidad Administrativa equivalente de las mismas, iniciándose con ello el proceso de reforma.

El citado Real Decreto regula las competencias contables en la Administración Institucional del Estado. Tal como se señala en su preámbulo, los nuevos sistemas de control mediante procedimientos de auditoría establecidos por la Ley General Presupuestaria y las crecientes necesidades de información para la gestión, aconsejaron la separación entre las funciones propiamente contables y las relativas a la dirección, planificación, vigilancia e inspección de la contabilidad. Por ello, se distinguen dos ámbitos de competencia:

- Corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado las funciones específicas en los artículos 124, 125, 126 y 130 de la Ley General Presupuestaria; es decir, la superior dirección de la contabilidad; la elaboración de las normas contables; la planificación, coordinación e impulsión de las oficinas contables; la recogida y centralización de la información, y la elaboración de las cuentas de los Organismos Autónomos que forman parte de la General del Estado.

- Corresponde a los órganos gestores llevar y desarrollar la contabilidad financiera o externa, la presupuestaria y la analítica del Organismo, así como la rendición de cuentas según lo prevenido en el artículo 128, b) de la Ley General Presupuestaria.

La presente Instrucción tiene por objeto establecer las normas contables a las que se tienen que ajustar los Organismos Autónomos en el desarrollo de su contabilidad.

TITULO PRIMERO

El sistema de contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado

CAPITULO PRIMERO

Principios generales del sistema

Regla 1. Los Organismos Autónomos, tanto de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, quedan plenamente sometidos al régimen de contabilidad pública en los términos previstos en la Ley General Presupuestaria.

Regla 2. La sujeción al régimen de la contabilidad pública lleva consigo la obligación de rendir cuenta de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado.

Regla 3. Cada Organismo Autónomo desarrollará su contabilidad, ajustándola a su Plan de Contabilidad parcial o especial, mediante la implantación de los sistemas de tratamiento de la información que se consideren más adecuados para satisfacer los fines enumerados en el capítulo 4.º del presente título.

Regla 4. Todos los actos y operaciones de carácter administrativo, civil o mercantil con repercusión financiera, patrimonial o económica en general, tendrán su expresión contable por medio de asientos en el Libro Diario General de Operaciones, donde se registrarán cronológicamente según los principios de la partida doble.

Estos asientos tendrán como justificante los documentos que originen las operaciones, que, como norma general, serán los que se indican en el capítulo primero del título segundo de la presente Instrucción.

Regla 5. El ejercicio contable coincidirá con el ejercicio presupuestario.

CAPITULO II

Ámbito de aplicación

Regla 6. Las disposiciones contenidas en la presente Instrucción serán de aplicación tanto a los Organismos Autónomos de carácter administrativo, como a los de carácter comercial, industrial, financiero o análogo.

CAPITULO III

Competencias

Regla 7. Corresponden a la Intervención General de la Administración del Estado, en materia de contabilidad de los Organismos Autónomos, las siguientes funciones:

1. Como Centro Directivo de la Contabilidad Pública:

- Aprobar los planes contables particulares aplicables a cada Organismo Autónomo, y sus modificaciones, que se elaboren conforme al Plan General de Contabilidad Pública.
- Promover el ejercicio de la potestad reglamentaria en orden a la determinación de la estructura, justificación, tramitación y rendición de las cuentas y demás documentos relativos a la contabilidad de los Organismos Autónomos.
- La intervención de las normas contenidas en la presente Instrucción.
- Inspeccionar la contabilidad de los Organismos Autónomos y realizar comprobaciones mediante procedimientos de auditoría contable.

2. Como Centro Gestor de la Contabilidad Pública:

- Examinar, formular, en su caso, observaciones y preparar las cuentas que hayan de rendirse al Tribunal de Cuentas.
- Recabar de los referidos entes la presentación de las cuentas, estados y demás documentos sujetos a su examen crítico.
- Centralizar la información deducida de la contabilidad de los Organismos Autónomos.
- Formar la cuenta de los Organismos Autónomos administrativos y la de los Organismos Autónomos comerciales, industriales, financieros y análogos, que forman parte de la Cuenta General del Estado.
- Vigilar, impulsar y asesorar la actividad de las Oficinas Contables existentes en los Organismos Autónomos.

Regla 8. Corresponde a la Dirección General, Gerencia o Unidad Administrativa equivalente de los Organismos Autónomos llevar y desarrollar la contabilidad financiera o externa, la presupuestaria y la analítica, de acuerdo con las normas contenidas en la presente Instrucción.

Regla 9. La responsabilidad de la remisión al Tribunal de Cuentas, por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado, de los estados a que se refiere el capítulo 1.º del título IV de la presente Instrucción, corresponderá a los Presidentes o Directores de los Organismos Autónomos que en la fecha de dicha remisión ostenten la jefatura de los mismos.

CAPITULO IV

Fines de la contabilidad

Regla 10. Cada Organismo Autónomo, tanto de carácter administrativo como comercial, industrial, financiero o análogo, organizará su contabilidad de modo que, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 124 de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977 cumpla los siguientes fines:

a) Registrar las operaciones que se realicen en ejecución de sus presupuestos, poniendo de manifiesto, por lo que se refiere al presupuesto de gastos:

- Los créditos iniciales.
- Las modificaciones de créditos.
- Los créditos definitivos.
- Los gastos autorizados.
- Los gastos comprometidos.
- Las obligaciones reconocidas a pagar.
- Los pagos ordenados.
- Los pagos realizados.

Por lo que respecta al presupuesto de ingresos:

- Las previsiones iniciales.
- Las modificaciones de dichas previsiones.
- Las previsiones definitivas.
- Los derechos reconocidos a cobrar.
- Los ingresos realizados.

b) Conocer el movimiento y situación de su Tesorería.

c) Poner de manifiesto la composición y situación de su patrimonio, así como sus variaciones.

d) Proporcionar los datos necesarios para la formación y rendición de la Cuenta General del Estado, así como las demás cuentas, estados y documentos que deban elaborarse o remitirse al Tribunal de Cuentas y que se establecen en el título IV de la presente Instrucción.

e) Facilitar los datos y demás antecedentes que sean precisos para la confección de las cuentas económicas del sector público y las nacionales de España.

f) Rendir la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en orden político como en el de gestión.

g) Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad, financiero y de eficacia.

h) Determinar los resultados desde el punto de vista económico-patrimonial, poniendo de manifiesto:

- Los gastos e ingresos de explotación.
- La inversión realizada.

i) Determinar los resultados analíticos, poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios públicos.

j) Suministrar información para posibilitar el análisis de los efectos económicos de la actividad desarrollada por el Organismo.

CAPITULO V

El Plan General de Contabilidad Pública y su adaptación a Organismos Autónomos

Regla 11. La aplicación del Plan General de Contabilidad Pública en los distintos Organismos Autónomos se efectuará a través de planes parciales o especiales que serán elaborados por cada Organismo, bajo la dirección y asesoramiento de la Intervención General de la Administración del Estado (Subdirección General de Planificación y Dirección de la Contabilidad), en base al citado plan general.

Regla 12. Cuando varios Organismos Autónomos coincidan en el tipo de actividades que desarrollan se elaborará un plan sectorial que será de aplicación a cada uno de dichos Organismos.

Regla 13. En todo caso, con carácter general, los planes parciales, especiales o sectoriales habrán de contener, respecto al Plan General de Contabilidad Pública, las modificaciones que se incluyen en el anexo I de la presente Instrucción.

Regla 14. Los planes de contabilidad parciales, especiales o sectoriales elaborados por los Organismos habrán de ser sometidos a la aprobación de la Intervención General de la Administración del Estado.

Regla 15. Estos planes de contabilidad habrán de constar, al igual que su modelo, de las siguientes partes:

a) Introducción, que deberá contener una descripción del Organismo, la necesidad de elaboración de la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública y, fundamentalmente, un examen de las principales características contables del Organismo y la solución adoptada.

b) Cuadro de cuentas, que contendrá las cuentas a utilizar por el Organismo, clasificándolas en grupos, subgrupos, cuentas de primer orden y cuentas de segundo orden.

Los grupos 1 a 5 contendrán las cuentas de balance; los grupos 6 y 7, las de gestión; el grupo 8, las de resultados; el grupo 9, las de contabilidad analítica, y el grupo 0, las de control presupuestario y de orden.

Cada grupo se desarrollará sucesivamente en subgrupos (dos cifras), cuentas de primer orden (tres cifras), y si fuese necesario cuentas de segundo orden (cuatro cifras).

c) Definiciones y relaciones contables, donde se indicará el contenido de los grupos, subgrupos y cuentas, así como los motivos de cargo y abono de estas últimas.

d) Cuentas anuales, donde se establecerán los modelos de las siguientes cuentas:

- Balance de situación.
- Cuentas de resultados, con el siguiente detalle:

1. Resultados corrientes del ejercicio.
2. Resultados extraordinarios.
3. Resultados de la cartera de valores.
4. Modificación de derechos y obligaciones de ejercicios anteriores.

5. Resultados del ejercicio.

- Cuadro de financiamiento anual, que constará de las tres partes siguientes:

1. Aplicaciones e inversiones permanentes de los recursos.
2. Recursos permanentes obtenidos en el ejercicio.
3. Variaciones activas y pasivas del circulante.

e) Criterios de valoración, donde se establecerán los adoptados en la valoración de las distintas partidas del balance.

Regla 16. Se deberá someter a la aprobación de la Intervención General de la Administración del Estado las modificaciones que los gestores de la contabilidad consideren necesario introducir

respecto a los planes de contabilidad parciales, especiales o sectoriales aprobados para cada Organismo.

Regla 17. Todas las cuentas que tengan el carácter de cuentas de control presupuestario deberán desarrollarse como mínimo al nivel de desagregación que vincule jurídicamente en la disposición de los créditos. No obstante, dicho desarrollo podrá efectuarse a un mayor nivel de desagregación en virtud de las necesidades de información que cada Organismo precise y del detalle de su presupuesto.

TITULO II

Documentos y libros de contabilidad

CAPITULO PRIMERO

Documentos contables

SECCIÓN 1.ª NORMAS GENERALES

Regla 18. Todo hecho susceptible de producir el nacimiento, modificación o cancelación de derechos u obligaciones deberá reflejarse en el correspondiente documento justificativo.

Regla 19. Con independencia de los justificantes que en cada caso sean exigibles, toda anotación deberá estar soportada en un documento contable.

Regla 20. Todo documento contable, para que produzca la correspondiente anotación en Contabilidad, habrá de estar debidamente acreditado por la autoridad competente en cada caso, según la legislación vigente.

Regla 21. En todo documento, que haya producido anotación en Contabilidad, deberá figurar una diligencia del Jefe de Contabilidad del Organismo acreditativa de la fecha y número de asiento con el que dicho documento ha sido sentado en el correspondiente libro.

Regla 22. Los documentos a que hace referencia el presente capítulo habrán de conservarse debidamente ordenados hasta que, de la Intervención General de la Administración del Estado o Tribunal de Cuentas, se reciban instrucciones para su envío o archivo.

SECCIÓN 2.ª DOCUMENTOS PRESUPUESTARIOS

Regla 23. Los hechos económico-contables motivados por la ejecución de los Presupuestos de Gastos e Ingresos de cada Organismo deberán reflejarse en los correspondientes documentos presupuestarios justificativos de los mismos.

Regla 24. La contabilización de los créditos iniciales y de las previsiones de ingresos se realizará en base a los datos que figuren en el Presupuesto aprobado para cada Organismo, y la contabilización de sus posteriores modificaciones se efectuará mediante la expedición de documentos «MC» para cada una de ellas, consignando en los mismos el tipo de modificación presupuestaria a que se refieren. Por las modificaciones de carácter negativo se expedirán documentos inversos «MC/».

Regla 25. Cuando se acuerde la retención o no disponibilidad de todo o parte de un crédito consignado en el Presupuesto del Organismo, habrá de expedirse un documento «RC», en el que se indicará si se trata de una retención como consecuencia de transferencias de crédito o por cualquier otra causa, o si se trata de la no disponibilidad del mismo. La anulación de tales retenciones motivará la expedición del documento inverso «RC/», que permita la utilización de los créditos.

Regla 26. La contabilización de las operaciones de gestión del Presupuesto de Gastos se efectuará en base a los siguientes documentos;

- Documento «A»: Se expedirá por las autorizaciones de gastos, una vez aprobados los correspondientes expedientes. Por las anulaciones de autorizaciones de gastos se formularán documentos «A/».

- Documento «D»: Se expedirá este tipo de documento por los compromisos de gastos adquiridos con terceros, que vincularán al Organismo a realizar un gasto concreto de cuantía determinada. Por las anulaciones de compromisos se deberán expedir documentos «D/».

- Documento «AD»: En el caso de que un mismo expediente de gastos lleve aparejadas las fases de autorización y disposición, se expedirá un documento de este tipo. Por su anulación se deberá formular un documento «AD/».

- Documento «O»: Se expedirá por el reconocimiento de obligaciones. Por la anulación de tales obligaciones reconocidas deberán formularse documentos «O/».

- Documento «P»: Por la ordenación del pago de obligaciones contraídas por el Presidente, Director o Autoridad competente del

Organismo se expedirá este documento. Por las anulaciones de pago se formularán documentos «P/»

- Documento «OP»: Se expedirá cuando un mismo gasto lleve aparejadas las fases O y P. En caso de anulaciones se formulará el documento inverso «OP/».

- Documento «ADOP»: Se expedirá cuando un mismo expediente de gasto lleve aparejadas todas las fases de gestión del Presupuesto de Gastos. En caso de anulación de este tipo de gastos se formulará el documento «ADOP/».

Regla 27. En la contabilización de las operaciones de gestión del Presupuesto de Ingresos habrá que distinguir:

a) Ingresos de contraído previo: La contabilización del reconocimiento del derecho se hará en base a la correspondiente liquidación del mismo y la realización del ingreso se contabilizará en base al documento de ingreso mediante el cual se efectúe la entrada material o virtual de fondos en la Tesorería del Organismo

b) Ingresos de contraído simultáneos: La contabilización, tanto del reconocimiento del derecho como de la realización del ingreso, se efectuará en base al correspondiente documento de ingreso.

Las devoluciones de ingresos indebidos llevarán aparejada la expedición de un mandamiento de pago que, al hacerse efectivo, originará la contabilización, tanto de la devolución del ingreso, como de la anulación del correspondiente derecho.

Regla 28. Los distintos documentos presupuestarios a los que se refiere la presente sección se elaborarán para cada Organismo Autónomo en función de sus necesidades, pudiéndose tomar como modelo los incluidos, a título indicativo, en el anexo II de esta Instrucción.

Regla 29. Los documentos representativos de la ejecución del presupuesto de gastos podrán comprender operaciones referidas a varios conceptos presupuestarios.

Regla 30. En el caso de pagos realizados en formalización, se hará constar tal hecho mediante un sello en el correspondiente documento P. OP, ADOP o mandamiento de pago por devolución de ingresos indebidos, debiéndose indicar, asimismo, los números de los documentos de ingreso en formalización con los que se compensan.

SECCIÓN 3.ª DOCUMENTOS DE OPERACIONES COMERCIALES

Regla 31. Los Organismos Autónomos de carácter no administrativo habrán de contabilizar las operaciones derivadas de su actividad comercial o industrial, en base a documentos representativos de las mismas.

Regla 32. En el caso de compras, el reconocimiento de la obligación de pagar a proveedores se contabilizará en base a un mandamiento de pago por operaciones comerciales, expedido a la vista de las correspondientes facturas. El pago material de dichas compras se contabilizará en base al mismo documento.

Regla 33. En el caso de ventas, el reconocimiento del derecho a cobrar a clientes se contabilizará en base a las correspondientes facturas justificativas de dichas ventas; mientras que, la entrada de fondos en la Tesorería del Organismo como consecuencia de las mencionadas operaciones se contabilizará en base a un documento de ingreso por operaciones comerciales.

Regla 34. Las devoluciones de ventas y las devoluciones de compras tendrán un tratamiento similar a las compras y las ventas, respectivamente.

Regla 35. Los modelos de documentos a que se refieren las reglas anteriores, se elaborarán para cada Organismo Autónomo en función de sus necesidades, pudiéndose tomar como base los incluidos, a título indicativo, en el anexo III de la presente instrucción.

SECCIÓN 4.ª DOCUMENTOS EXTRAPRESUPUESTARIOS

Regla 36. Los hechos económico-contables que se originen con independencia del Presupuesto del Organismo deberán reflejarse en los correspondientes documentos extrapresupuestarios justificativos de los mismos.

Regla 37. Las entradas materiales o virtuales de fondos que se produzcan en la Tesorería del Organismo como consecuencia de este tipo de operaciones, se contabilizarán en base a los correspondientes documentos de ingreso en efectivo o formalización, en los que habrá de consignarse la agrupación general a que pertenecen y el concepto parcial.

Regla 38. Asimismo, las salidas materiales o virtuales de fondos, se contabilizarán en base a los correspondientes mandamientos de pago en efectivo o formalización, en los que habrá de consignarse la agrupación general a que pertenecen y el concepto parcial.

Regla 39. Los modelos de documentos a que se refiere la presente sección se elaborarán para cada Organismo Autónomo en

función de sus necesidades, pudiéndose tomar como base los incluidos, a título indicativo, en el anexo IV de esta Instrucción.

CAPITULO II

Los libros de contabilidad

SECCIÓN 1.ª NORMAS GENERALES

Regla 40. Los documentos contables a que hace referencia el capítulo 1.º del presente título deberán producir las anotaciones que correspondan en libro de contabilidad cuyo objeto será ordenar, clasificar y sistematizar, de forma metódica y cronológica, todos los hechos contables que se produzcan en el ejercicio por la actividad del Organismo.

Regla 41. Los libros de contabilidad que obligatoriamente hayan de llevar los Organismos Autónomos deberán ser debidamente encuadernados y foliados, con diligencia acreditativa de la naturaleza del libro y del número de folios, en la que figure: «El presente tomo que forma parte del libro, consta de folios. El Interventor». Debiendo aparecer firmada por el Interventor Delegado del Organismo, haciendo constar la fecha en que la misma se practique.

Será válida la realización de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los mencionados libros.

Regla 42. Los libros de contabilidad deberán ser llevados con claridad y exactitud, por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, raspaduras ni tachaduras. Deberán salvarse inmediatamente que se adviertan los errores u omisiones padecidas en las anotaciones contables.

Las anotaciones contables deberán ser hechas expresando los valores en pesetas.

Regla 43. Los libros de contabilidad se extenderán por duplicado en aquellos casos en que un ejemplar de los mismos deba ser remitido al Tribunal de Cuentas como justificante de los estados que se deban rendir, de acuerdo con las normas contenidas en la presente Instrucción o las que se dicten en desarrollo de las mismas.

Los ejemplares que queden en poder del Organismo se conservarán debidamente ordenados hasta que, de la Intervención General de la Administración del Estado o Tribunal de Cuentas, se reciban las instrucciones para su envío o conservación.

SECCIÓN 2.ª LIBROS PRINCIPALES

Regla 44. Los Organismos Autónomos habrán de llevar necesariamente los libros principales de contabilidad que se indican a continuación:

- Diario General de Operaciones.
- Mayor de Cuentas.
- Inventarios y Balances.
- Diarios de Operaciones Presupuestarias.
- Mayor de Conceptos Presupuestarios (Presupuesto de gastos).
- Mayor de Conceptos Presupuestarios (Presupuesto de ingresos).

Regla 45. El libro Diario General de Operaciones registrará día a día todas las operaciones de naturaleza económica y financiera relativas al ejercicio de la actividad del Organismo, tanto si tienen incidencia presupuestaria como si no la tienen. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de operaciones por periodo no superiores al mes, siempre que su detalle aparezca en otros libros o registros auxiliares concordantes.

Las anotaciones en este libro se realizarán por el método de partida doble. En su caso, los asientos se realizarán a nivel de cuentas de segundo orden, que deberán aparecer totalizadas en la correspondiente cuenta de primer orden.

El modelo de hoja del libro diario general de operaciones habrá de ser análogo al recogido, a título indicativo, en el anexo V de la presente Instrucción.

Regla 46. El libro mayor de cuentas recogerá la situación de cada una de éstas en función de cómo hayan sido afectadas por cada una de las operaciones realizadas.

El modelo de hojas del libro mayor de cuentas habrá de ser análogo al recogido, a título indicativo, en el anexo V de la presente Instrucción.

Regla 47. El libro de inventarios y balances se abrirá con el balance inicial detallado del organismo y recogerá, anualmente, el inventario, siendo éste el recuento sistematizado de todos los bienes, derechos y cargos que constituyen el patrimonio de aquél, debidamente valorados. Con igual periodicidad incluirá el Balance de Situación del ejercicio, las Cuentas de Resultados y el cuadro de financiamiento, de acuerdo con los principios contables establecidos en el Plan de Contabilidad Parcial, Especial o Sectorial.

Asimismo, al menos trimestralmente, se transcribirán, con sumas y saldos, los Balances de Comprobación.

Regla 48. El diario de contabilidad presupuestaria registrará por orden cronológico todas las operaciones relativas al presupuesto de gastos llevadas a cabo por el organismo, distinguiendo entre operaciones correspondientes al presupuesto corriente, al ejercicio anterior, a ejercicios previos al anterior y a anticipos de tesorería a que se refiere el artículo 65 de la Ley General Presupuestaria.

Los modelos de hojas del libro diario de contabilidad presupuestaria habrán de ser similares a los incluidos, a título indicativo, en el anexo V de la presente Instrucción.

Regla 49. El libro mayor de conceptos presupuestarios (presupuesto de gastos), reflejará la situación de cada concepto presupuestario en función de cómo se hayan visto afectados por las distintas operaciones de ejecución del presupuesto de gastos, distinguiendo entre operaciones correspondientes al presupuesto corriente, al ejercicio anterior, a ejercicios previos al anterior y a anticipos de tesorería, a que se refiere el artículo 65 de la Ley General Presupuestaria.

Este libro servirá de base para la confección de la Cuenta de Liquidación del Presupuesto.

Los modelos de hojas del libro mayor de conceptos presupuestarios (presupuesto de gastos), habrán de ser similares a los recogidos, a título indicativo, en el anexo V de la presente Instrucción.

Regla 50. El libro mayor de conceptos presupuestarios (presupuesto de ingresos), reflejará la situación de cada concepto presupuestario en función de cómo se hayan visto afectados por las distintas operaciones de ejecución del presupuesto de ingresos, distinguiendo entre operaciones correspondientes a presupuesto corriente, al ejercicio anterior y a ejercicios previos al anterior.

Este libro servirá de base para la confección de la Cuenta de Liquidación del Presupuesto.

Los modelos de hojas del libro mayor de conceptos presupuestarios (presupuesto de ingresos) habrán de ser similares a los recogidos, a título indicativo, en el anexo V de la presente Instrucción.

SECCIÓN 3.^a LIBROS AUXILIARES

Regla 51. Los Organismos Autónomos habrán de llevar los siguientes libros auxiliares:

a) Del presupuesto de ingresos:

- Los registros necesarios para recoger, en la forma que se considere más conveniente de acuerdo con los procedimientos técnicos del organismo, la información relativa a las liquidaciones practicadas durante el ejercicio, así como la referente a las anulaciones y bajas por insolvencia, prescripción y otras causas que de las mismas se produzcan.

- Un registro de mandamientos de pago, donde se recogerán por orden cronológico los datos correspondientes a los mandamientos de pago expedidos como consecuencia de devoluciones de ingresos presupuestados.

b) De operaciones comerciales (Organismos Autónomos no administrativos):

- Un registro de compras, donde se recogerá la información relativa a las compras efectuadas durante el ejercicio como consecuencia de operaciones comerciales.

- Un registro de ventas, donde, de la misma forma, se recogerán los datos correspondientes a las ventas efectuadas durante el ejercicio como consecuencia de operaciones comerciales.

c) De operaciones extrapresupuestarias:

- Un registro de mandamientos de pago, donde se recogerán por orden cronológico los datos correspondientes a los expedidos como consecuencia de pagos extrapresupuestarios.

d) De tesorería:

- Un registro general de tesorería-ingresos que recogerá de forma detallada y por orden cronológico los ingresos efectuados en la tesorería del organismo. En este registro se detallarán por columnas los producidos en caja, Bancos o formalización.

- Un registro general de tesorería-pagos donde, de forma análoga al anterior y con la misma estructura, se recogerán los pagos efectuados por el organismo.

- Auxiliar de cuentas corrientes, donde se llevarán tantas cuentas como las que el organismo tenga abiertas en las distintas Entidades bancarias, reuniéndose en cada una de ellas, al menos, de manera global y diariamente los ingresos y pagos efectuados.

Regla 52. Los Organismos Autónomos podrán llevar, además de los indicados en la regla anterior, los libros registros auxiliares

que estimen convenientes de acuerdo con sus necesidades y con los procedimientos técnicos utilizados por los mismos.

TITULO III

Operaciones contables

CAPITULO PRIMERO

La apertura de la contabilidad

SECCIÓN 1.^a EL ASIENTO DE APERTURA

Regla 53. En primero de enero de cada ejercicio, la apertura de la contabilidad en el libro diario general de operaciones se efectuará mediante un asiento en el que se cargarán las cuentas de Activo con abono a las de Pasivo, por el saldo con el que figuren en el Balance de Situación del organismo a 31 de diciembre anterior, atendiendo a las siguientes normas:

A) Débitos y créditos del ejercicio anterior:

a) Respecto a los débitos, las cuentas 401, «Acreedores por Obligaciones Reconocidas. Ejercicio anterior», 411, «Acreedores por Pagos Ordenados. Ejercicio anterior» y 451, «Acreedores por Operaciones Comerciales. Ejercicio anterior», aparecerán en este asiento por el saldo que en el Balance de Situación a 31 de diciembre anterior presenten las cuentas 400, «Acreedores por Obligaciones Reconocidas. Ejercicio corriente», 410, «Acreedores por Pagos Ordenados. Ejercicio corriente» y 450, «Acreedores por Operaciones Comerciales. Ejercicio corriente», respectivamente.

b) Respecto a los créditos, las cuentas 431, «Deudores por Derechos Reconocidos. Ejercicio anterior» y 456, «Deudores por Operaciones Comerciales. Ejercicio anterior», aparecerán en este asiento por el saldo que en el Balance de Situación presenten las cuentas 430, «Deudores por Derechos Reconocidos. Ejercicio corriente» y 455, «Deudores por Operaciones Comerciales. Ejercicio corriente», respectivamente.

B) Débitos y créditos de ejercicios previos al anterior:

a) Respecto a los débitos, las cuentas 402, «Acreedores por Obligaciones Reconocidas. Ejercicios previos al anterior», 412, «Acreedores por Pagos Ordenados. Ejercicios previos al anterior» y 452, «Acreedores por Operaciones Comerciales. Ejercicios previos al anterior», aparecerán en este asiento por la suma del saldo que presenten las mismas en el Balance de Situación, más el que en dicho Balance figure en las cuentas 401, «Acreedores por Obligaciones Reconocidas. Ejercicio anterior», 411, «Acreedores por Pagos Ordenados. Ejercicio anterior» y 451, «Acreedores por Operaciones Comerciales. Ejercicio anterior», respectivamente.

b) Respecto a los créditos, las cuentas 432, «Deudores por Derechos Reconocidos. Ejercicios previos al anterior» y 457, «Deudores por Operaciones Comerciales. Ejercicios previos al anterior», aparecerán en este asiento por la suma del saldo que presenten las mismas en el Balance de Situación, más el que en dicho Balance figure en las cuentas 431, «Deudores por Derechos Reconocidos. Ejercicio anterior» y 456, «Deudores por Operaciones Comerciales. Ejercicio anterior», respectivamente.

C) Anticipos de Tesorería (artículo 65 de la Ley General Presupuestaria):

Las cuentas 403, «Acreedores por Obligaciones Reconocidas. Anticipos de Tesorería», 413, «Acreedores por Pagos Ordenados. Anticipos de Tesorería» y las contenidas en el subgrupo 03, «Anticipos de Tesorería», aparecerán en este asiento por las sumas del Debe y del Haber que figuren en el Balance de Sumas previo al Balance de Situación a 31 de diciembre anterior.

D) Amortizaciones y provisiones:

Las Cuentas de Amortizaciones y Provisiones, así como cualquier otra que aparezca en el Balance de Situación minorando cuentas de Activo, se abonarán en este asiento de apertura por el importe por el que figuren en dicho Balance. Las correspondientes Cuentas de Activo se cargarán por el importe por el que figuren en el asiento de cierre de la contabilidad correspondiente al ejercicio anterior.

E) Gastos presupuestarios a realizar en ejercicios posteriores:

Los saldos que, en el Balance de Situación, presentan las cuentas 010, «Presupuesto de Gastos de Ejercicios Posteriores», 013, «Autorizaciones de Gastos de Ejercicios Posteriores» y 014, «Gastos Comprometidos de Ejercicios Posteriores», a través de sus divisionarias correspondientes a los años 2, 3 y 4, aparecerán en este asiento imputados a las divisionarias relativas a los años 1, 2 y 3, respectivamente. El saldo figurado en la divisionaria relativa al año 1 no aparecerá en el asiento de apertura, ya que al formar

parte del Presupuesto de Gastos del ejercicio corriente se imputará al subgrupo 00, «De Control Presupuestario. Ejercicio corriente».

Regla 54. Todas las cuentas con el carácter de control presupuestario que se incluyan en el asiento de apertura habrán de aparecer con el desarrollo presupuestario con el que figuren en el asiento de cierre del ejercicio anterior, teniendo presentes las normas anteriormente citadas.

SECCIÓN 2.ª LA APERTURA DEL PRESUPUESTO DE GASTOS

Regla 55. Una vez realizado el asiento de apertura de la contabilidad se procederá a realizar la apertura del Presupuesto de Gastos.

Regla 56. Dicha apertura se efectuará por el importe del Presupuesto de Gastos aprobado en cada ejercicio para el organismo, mediante los siguientes asientos en el libro diario general de operaciones.

a) Por el reflejo de los créditos iniciales figurados en el Presupuesto del organismo:

	x		
(000) Presupuesto ejercicio corriente.		a Presupuesto de Gastos: Créditos iniciales	(001)
	x		

b) Por el traspaso de dichos créditos iniciales a créditos definitivos:

	x		
(001) Presupuesto de Gastos: Créditos definitivos.		a Presupuestos de Gastos: Créditos definitivos	(003)
	x	Créditos disponibles	(0030)
	x		

Regla 57. Los asientos anteriormente indicados se efectuarán simultáneamente, por lo que la cuenta 001, «Presupuesto de Gastos: Créditos iniciales», deberá aparecer constantemente saldada.

SECCIÓN 3.ª LA APERTURA DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

Regla 58. De la misma forma que para el Presupuesto de Gastos, una vez realizado el asiento de apertura de la contabilidad, se procederá a realizar la apertura del Presupuesto de Ingresos.

Regla 59. Dicha apertura se efectuará por el importe del Presupuesto de Ingresos aprobado en cada ejercicio para el organismo, mediante los siguientes asientos en el Libro Diario General de Operaciones.

a) Por el reflejo de las previsiones iniciales figuradas en el presupuesto del Organismo:

	x		
(006) Presupuesto de Ingresos: Previsiones iniciales.		a Presupuesto ejercicio corriente	(000)
	x		

b) Por el traspaso de dichas previsiones iniciales a previsiones definitivas:

	x		
(008) Presupuesto de Ingresos: Previsiones definitivas.		a Presupuesto de Ingresos: Previsiones iniciales	(006)
	x		

Regla 60. Los asientos anteriormente indicados se efectuarán simultáneamente, por lo que la cuenta 006, «Presupuesto de Ingresos: Previsiones iniciales», deberá aparecer constantemente saldada.

CAPITULO II

La Contabilidad del Presupuesto de Gastos

SECCIÓN 1.ª LOS CRÉDITOS DEFINITIVOS

Regla 61. Los créditos inicialmente consignados en el Presupuesto de Gastos de cada Organismo, así como sus posteriores

modificaciones, podrán encontrarse en una de las tres situaciones siguientes:

- Créditos disponibles.
- Créditos retenidos pendientes de utilización.
- Créditos no disponibles.

Regla 62. En principio, todos los créditos definitivos aprobados para cada Organismo se considerarán créditos disponibles, según se indica en la sección 2.ª del capítulo I y sección 2.ª del capítulo II del presente título referentes a la apertura del Presupuesto de Gastos y a las modificaciones de los créditos iniciales, respectivamente.

Regla 63. Cuando tenga lugar una retención de crédito producida como consecuencia de la expedición del certificado de existencia de crédito en los expedientes de gastos y de transferencias de créditos se deberá realizar el traspaso de créditos disponibles a créditos retenidos pendientes de utilización mediante el siguiente asiento en el Libro Diario General de Operaciones.

	x		
(003) Presupuesto de Gastos: Créditos definitivos.		a Presupuesto de Gastos: Créditos definitivos	(003)
(0030) Créditos disponibles.		Créditos retenidos pendientes de utilización	(0031)
	x		

Regla 64. En el caso de que se anule tal retención se efectuará un asiento análogo al descrito en la regla anterior, pero de signo negativo.

Regla 65. Cuando se produzcan retenciones de créditos que provoquen la no disponibilidad de los mismos, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley General Presupuestaria, se procederá a realizar el traspaso de créditos disponibles a créditos no disponibles mediante el siguiente asiento en el Libro General de Operaciones.

	x		
(003) Presupuestos de Gastos: Créditos definitivos.		a Presupuesto de Gastos: Créditos definitivos	(003)
(0030) Créditos disponibles.		Créditos no disponibles	(0032)
	x		

Regla 66. En el caso de que se produzca la anulación de la retención indicada en la regla anterior se efectuará un asiento análogo al descrito en dicha regla, pero de signo negativo.

SECCIÓN 2.ª MODIFICACIONES DE LOS CRÉDITOS INICIALES

Regla 67. Las modificaciones que a lo largo del ejercicio se produzcan en los créditos figurados en el Presupuesto de Gastos aprobado para el Organismo, de acuerdo con lo preceptuado en la Ley General Presupuestaria y demás disposiciones complementarias, serán contabilizadas en el Libro Diario General de Operaciones, según la naturaleza de la modificación, de la siguiente forma:

a) Los créditos extraordinarios, suplementos de crédito, ampliaciones de créditos, incorporaciones de remanentes de crédito y los créditos generados por ingresos, regulados en los artículos 64, 66, 71 y 73 de la Ley General Presupuestaria, darán lugar a los siguientes asientos:

Por el reflejo de la modificación:

	x		
(000) Presupuesto ejercicio corriente.		a Presupuesto de Gastos: Modificación crédito	(002)
	x	Créditos extraordinarios	(0020)
	x	Suplementos de crédito	(0021)
	x	Ampliación de créditos	(0022)
	x	Incorporación remanente de créditos	(0024)
	x	Créditos generados por ingresos	(0025)
	x		

Por el traspaso a créditos definitivos de estas modificaciones:

(002)	Presupuestos de Gastos: Modificación de créditos.	
(0020)	Créditos extraordinarios.	
(0021)	Suplementos de crédito.	
(0022)	Ampliaciones de créditos.	
(0024)	Incorporaciones remanentes de créditos.	
(0025)	Créditos generados por ingresos.	
	a Presupuesto de Gastos: Créditos definitivos	(003)
	Créditos disponibles	(0030)

Los dos asientos anteriores se efectuarán simultáneamente, por lo que la cuenta 002, «Presupuesto de Gastos: Modificaciones de créditos», deberá aparecer constantemente saldada.

b) Las transferencias de créditos, regulados en los artículos 67, 68.1 y 70 de la Ley General Presupuestaria, darán lugar a los siguientes asientos:

Por las retenciones de créditos al formularse las correspondientes propuestas de transferencias y en base al certificado de existencia de créditos:

(003)	Presupuesto de Gasto: Créditos definitivos.	
(0030)	Créditos disponibles.	
	a Presupuesto de Gastos: Créditos definitivos	(003)
	Créditos retenidos pendientes de utilización	(0031)

Por las disminuciones de créditos en los conceptos presupuestarios en que se haya aprobado la transferencia (asientos negativos):

(-) (000)	Presupuesto ejercicio corriente.	
	a Presupuesto de Gastos: Modificación de créditos	(002) (-)
	Transferencia crédito	(0023) (-)

Y simultáneamente:

(-) (002)	Presupuesto de Gastos: Modificación de créditos.	
(-) (0023)	Transferencia de créditos.	
	a Presupuestos de Gastos: Créditos definitivos	(003) (-)
	Créditos retenidos pendientes de utilización	(0031) (-)

- Por los aumentos de créditos en los conceptos presupuestarios para los que se haya acordado la transferencia.

(000)	Presupuesto ejercicio corriente.	
	a Presupuesto de Gastos: Modificación de créditos	(002)
	Transferencia de créditos	(0023)

Y simultáneamente:

(002)	Presupuesto de Gastos: Modificación de créditos.	
(0023)	Transferencias de créditos.	

	a Presupuesto de Gastos: Créditos definitivos	(003)
	Créditos disponibles	(0030)
	c) Las anulaciones de créditos se contabilizarán, dado su carácter, de distinta forma que el resto de los modificaciones de créditos, dando lugar a la realización de los siguientes asientos:	

(002)	Presupuesto de Gastos: Modificación de créditos.	
(0028)	Bajas por anulación.	

	a Presupuesto ejercicio corriente	(000)
--	-----------------------------------	-------

Y simultáneamente:

(003)	Presupuesto de Gastos: Créditos definitivos.	
(0030)	Créditos disponibles	
	a Presupuestos de Gastos: Modificación de créditos	(002)
	Bajas por anulación	(0028)

Regla 68. En los Organismos Autónomos toda modificación de crédito habrá de ir acompañada de la correspondiente modificación de los recursos.

SECCIÓN 3.^a OPERACIONES DE GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS.

Regla 69.—En la ejecución del Presupuesto de Gastos de cada Organismo se deben distinguir las siguientes fases:

a) Autorización (fase A): Es el acto por el cual el Presidente, Director o autoridad competente del Organismo acuerda la realización de un gasto calculado en forma cierta o aproximada, reservando a tal fin la totalidad o una parte de crédito presupuesto. Este acto no implica aún relaciones con terceros ajenos al Organismo, pero supone la puesta en marcha del proceso administrativo.

b) Disposición (fase D): Es el acto por el que se acuerda o concierta, según los casos, la realización de obras, prestación de servicios, adquisiciones, etc., formalizando así la reserva de crédito constituida por la operación de autorización, pero por un importe exacto. Es, por tanto, un acto con relevancia jurídica para con terceros, vinculando al Organismo a la realización de un gasto concreto y de cuantía determinada que supone el fin del proceso previo que se inició en la fase anterior.

c) Reconocimiento de la obligación (fase O): Es el acto por el cual se realiza la contracción en cuentas de los créditos exigibles contra el Organismo. Es decir, se reconoce la obligación de pagar, como consecuencia de la realización de los obras, prestación de los servicios, recepción de los bienes, etc., que se contrataron con terceros ajenos al Organismo.

d) Ordenación del pago (fase P): Es el acto por el cual el Presidente, Director o autoridad competente del Organismo, según lo establecido en las normas reguladoras del mismo, ordena el pago de una obligación contraída, mediante la expedición del correspondiente mandamiento de pago contra la Tesorería del Organismo.

e) Realización del pago: Es el acto por el cual se produce la salida material o virtual de fondos de la Tesorería del Organismo, dando lugar a la cancelación de la deuda consecuencia de obligaciones reconocidas para con terceros.

Regla 70. Para cada uno de los conceptos presupuestarios la contabilidad del Organismo ha de informar sobre la situación de cada una de las fases teniendo en cuenta que, las relativas a la concesión de crédito, autorización y compromiso del gasto no originan efectos patrimoniales, mientras que sí producen dichos efectos las relativas al reconocimiento de la obligación, ordenación del pago y realización del mismo.

Regla 71. Las fases descritas en la regla 69 tendrán su reflejo contable mediante los siguientes asientos en el Libro Diario General de Operaciones:

a) Autorización.—Pueden existir dos situaciones:

a.1) Si el crédito está disponible:

	_____	x	_____
(003)	Presupuesto de Gastos: Créditos definitivos.		
(0031)	Créditos retenidos pendientes de utilización.		
	a	Presupuesto de Gastos: Gastos autorizados	(004)
	_____	x	_____

a.2) Si el crédito está retenido y pendiente de utilización:

	_____	x	_____
(003)	Presupuesto de Gastos: Créditos definitivos.		
(0030)	Créditos disponibles.		
	a	Presupuesto de Gastos: Gastos autorizados	(004)
	_____	x	_____

b) Disposición.

	_____	x	_____
(004)	Presupuesto de Gastos: Gastos autorizados.		
	a	Presupuesto de Gastos: Gastos comprometidos	(005)
	_____	x	_____

c) Reconocimiento de la obligación:

	_____	x	_____
(xxx)	Cuenta que proceda según la naturaleza económica del gasto.		
	a	Acree. oblig. reconoc. ejercicio corriente	(400)
	_____	x	_____

Excepcionalmente, cuando el correspondiente gasto presupuestario no se pueda imputar inmediatamente a la cuenta que le correspondería según su naturaleza económica, por no estar ésta perfectamente definida, se cargará transitoriamente a la cuenta 558, «Gastos presupuestarios realizados pendientes de aplicación», en espera de que en un momento posterior y antes del cierre del ejercicio se le dé la imputación definitiva.

d) Ordenación de pago. Pueden existir tres situaciones:

d.1) Pago ordenado en el mismo ejercicio del reconocimiento de la obligación:

	_____	x	_____
(400)	Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente.		
	a	Acreedores pagos ordenad. ejercicio corriente	(410)
	_____	x	_____

d.2) Pago ordenado en el ejercicio siguiente al de reconocimiento de la obligación:

	_____	x	_____
(401)	Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio anterior.		
	a	Acreedores pagos ordenad. ejercicio anterior	(411)
	_____	x	_____

d.3) Pago ordenado en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de reconocimiento de la obligación.

	_____	x	_____
(402)	Acreedores oblig. reconoc. ejercicio prev. anterior.		
	a	Acreedores pag. ord. ejercicio prev. anterior	(412)
	_____	x	_____

e) Realización del pago:

	_____	x	_____
(410)			
(411)			
(412)	Acreedores por pagos ordenados.		
	a	Tesorería	(57)
		y/o	
	a	Formalización	(589)
	_____	x	_____

Se cargará una u otra cuenta, 410, 411 ó 412, según que el pago corresponda a una obligación reconocida en el ejercicio corriente, en el anterior o en ejercicios previos al anterior.

Se abonará alguna de las cuentas del subgrupo 57 en el caso de pagos materiales, la cuenta 589 en el caso de pagos virtuales o ambas, en el caso de pagos mixtos. En el caso de que el Organismo opte por no utilizar la cuenta 589, «Formalización» se abonará la cuenta que corresponda según la naturaleza.

Regla 72. Un mismo expediente de gastos podrá llevar aparejados más de una de las fases definidas en la regla 69, pudiéndose dar los siguientes casos:

a) Autorización-disposición (AD).

b) Reconocimiento de la obligación-ordenación del pago (OP).

c) Autorización-disposición-reconocimiento de la obligación-ordenación del pago (ADOP).

Regla 73. La contabilización, en el Libro Diario General de Operaciones de aquellas en las que se dé alguno de los casos descritos en la regla anterior, se efectuará de la siguiente forma:

a) AD.—Podrán existir dos situaciones:

a.1) Si el crédito está disponible, se realizarán, simultáneamente, los asientos indicados en los apartados a.1) y b) de la regla 71 del presente capítulo.

a.2) Si el crédito está retenido y pendiente de utilización, los asientos a.2) y b) de dicha regla.

b) OP.—En este caso se efectuarán, simultáneamente, los asientos indicados en los apartados c y d.1 de la regla 71.

c) ADOP.—Podrá existir dos situaciones:

c.1) Si el crédito está disponible, se realizarán, simultáneamente, los asientos indicados en los apartados a.1), b), c) y d.1) de la regla 71.

c.2) Si el crédito está retenido y pendiente de utilización, los asientos indicados en los apartados a.2), b), c) y d.1) de dicha regla.

Regla 74. La contabilización de las anulaciones de Autorizaciones y Disposiciones de gastos se efectuarán, al objeto de no desvirtuar el significado de las sumas del Debe y el Haber de las cuentas representativas de las mismas, mediante asientos análogos a los descritos en los apartados a) y b) de la regla 71, pero de signo negativo. En el caso de que se anulen conjuntamente las dos fases, los asientos se efectuarán simultáneamente.

Regla 75. En la contabilización de la anulación de obligaciones habrá que tener en cuenta el estado en que se encuentra la obligación en el momento de ser anulada, pudiéndose presentar los siguientes casos:

a) Anulación de obligación reconocida y cuyo pago no ha sido ordenado. Existen tres posibles situaciones:

a.1) Anulación producida en el mismo ejercicio en el que se reconoció la obligación. El asiento a efectuar será el siguiente:

	_____	x	_____
(405)	Obligaciones anuladas. Ejercicio corriente.		
(4050)	Obligaciones anuladas. Obligaciones reconocidas.		
	a	Cta. proceda según natur. económica gasto	(xxx)
	_____	x	_____

Siendo la cuenta que se abona aquella a la que se imputó el correspondiente gasto presupuestario en el momento de reconocerse la obligación.

a.2) Anulación producida en el ejercicio siguiente al de reconocimiento de la obligación. El asiento será el siguiente:

	_____	x	_____
(406)	Obligaciones anuladas. Ejercicio anterior.		
(4060)	Obligaciones anuladas, obligaciones reconocidas.		
	a	Modificación obligación ejercicios anteriores	(841)
		o	
	a	Cuenta de Balance	(xxx)
	_____	x	_____

Se abonará la cuenta 841 si, en el momento de reconocerse la obligación, el gasto presupuestario correspondiente se cargó a una cuenta de gastos (grupo 6). Si dicho gasto se cargó a una cuenta de Balance, será esta cuenta la que se abone en el asiento anteriormente indicado.

a.3) Anulación producida en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de reconocimiento de la obligación. El asiento será:

	x	
(407) Obligaciones anuladas, ejercicios prev. anteriores.		
(4070) Obligaciones anuladas, obligaciones reconocidas.		
	a	Modificación obligatoria ejercicios anteriores (841)
		o
	a	Cuenta de Balance (xxx)
	x	

Se abonará la cuenta 841 si, en el momento de reconocerse la obligación, el gasto presupuestario correspondiente se cargó a una cuenta de gastos (grupo 6). Si dicho gasto se cargó a una cuenta de Balance, será esta cuenta la que se abone en el asiento anteriormente indicado.

b) Anulación de obligación reconocida y cuyo pago ha sido ordenado, pero no hecho efectivo. Existen tres posibles situaciones:

b.1) Anulación producida en el mismo ejercicio en el que se reconoció la obligación. El asiento a efectuar será el siguiente:

	x	
(405) Obligaciones anuladas. Ejercicio corriente.		
(4051) Obligaciones anuladas de pagos ordenados.		
	a	Cuenta proced. nat. económica gasto (xxx)
	x	

Siendo la cuenta que se abona aquella a la que se imputó el correspondiente gasto presupuestario en el momento de reconocerse la obligación.

b.2) Anulación producida en el ejercicio siguiente al de reconocimiento de la obligación. El asiento será el siguiente:

	x	
(406) Oblig. anuladas. Ejercicio anterior.		
(4061) Oblig. anuladas de pagos ordenados.		
	a	Modif. oblig. Ej.º anterior (841)
		o
	a	Cta. Balance (xxx)
	x	

Se abonará la cuenta 841 si, en el momento de reconocerse la obligación, el gasto presupuestario correspondiente se cargó a una cuenta de gastos (Grupo 6). Si dicho gasto se cargó a una cuenta de Balance, será esta cuenta la que se abone en el asiento anteriormente indicado.

b.3) Anulación producida en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de reconocimiento de la obligación. El asiento será:

	x	
(407) Oblig. anuladas. Ej.º pre. al anterior.		
(4071) Oblig. anuladas de pagos ordenados.		
	a	Modif. oblig. Ej.º anterior (841)
		o
	a	Cta. Balance (xxx)
	x	

Se abonará la cuenta 841 si, en el momento de reconocerse la obligación, el gasto presupuestario correspondiente se cargó a una cuenta de gastos (Grupo 6). Si dicho gasto se cargó a una cuenta de Balance, será esta cuenta la que se abone en el asiento anteriormente indicado.

c) Anulación de obligación reconocida y cuyo pago ha sido ordenado y hecho efectivo (Reintegros de Ejercicio Corriente). Surgirán por el reintegro efectuado como consecuencia de la realización de un pago presupuestario indebido, siempre que el reconocimiento de la obligación, la ordenación del pago, la realización del mismo y el correspondiente reintegro se produzcan dentro del mismo ejercicio. En el caso de que alguno o algunos de estos hechos tengan lugar en ejercicios diferentes se producirá un «Reintegro de Ejercicios cerrados», que tendrán la consideración de

recurso del Presupuesto de Ingresos, no ocasionando la anulación de la obligación correspondiente.

La contabilización de los Reintegros de Ejercicio Corriente se efectuará a través de los siguientes asientos:

- Por el ingreso, material o virtual, del reintegro:

	x	
(57) Tesorería.		
y/o		
(589) Formalización.		
	a	Reinteg. ej.º Cte. (417)
	x	

- Y simultáneamente, por la anulación de la obligación:

	x	
(405) Oblig. anulad. Ej.º Corriente.		
(4059) Oblig. anuladas por reintegros.		
	a	Cta. proceda según natur. económica gasto (xxx)
	x	

Siendo la cuenta que se abona aquella a la que se imputó el correspondiente gasto presupuestario en el momento de reconocerse la obligación.

SECCIÓN 4.ª OPERACIONES «EN FIRME»

Regla 76. Las cantidades que, con cargo al Presupuesto del Organismo, se libren «en firme» para ser distribuidas entre distintos perceptores en pago de adquisiciones o suministros, lo serán a favor del Habilitado, Pagador o Cajero del Organismo, y su importe líquido se transferirá a las cuentas corrientes que, bajo la rúbrica «Fondos Librados en firme» estén abiertas a nombre de la correspondiente Habilitación o Pagaduría en el Banco de España o, excepcionalmente, en otros Bancos o Instituciones de Crédito distintos de aquél, de acuerdo con las disposiciones vigentes en esta materia.

Regla 77. Al efectuar dichos pagos en firme se deberán realizar los siguientes asientos en el Libro Diario General de Operaciones:

- Por el pago presupuestario:

	x	
(410) Acreedores por pagos ordenados.		
(411)		
(412)		
	a	Tesorería. (57)
	x	

Se cargará una u otra cuenta, 410, 411 ó 412, en función del estado en que se encuentre la obligación correspondiente.

Y simultáneamente, por el reflejo de los fondos librados «en firme»:

1.º Si la cuenta de la Habilitación o Pagaduría está abierta en el Banco de España:

	x	
(572) Banco de España. Otras cuentas.		
(5725) Ctas. pagos firme y a just.		
	a	Acreed. firme y a justific. (553)
	x	

2.º Si está abierta en otra Entidad distinta al Banco de España, el asiento será análogo al anterior, pero cargando la cuenta del subgrupo 57, «Tesorería», que corresponda.

Tanto las cuentas correspondientes del subgrupo 57, como la cuenta 553, podrán desglosarse de forma que pueda distinguirse lo que son pagos en firme, de lo que son pagos a justificar:

Regla 78. Cuando el titular de la cuenta en firme disponga de los fondos o pague a terceros, el asiento a realizar será el siguiente:

	x	
(553) Acreed. pagos en firme a justificar.		
	a	Bancó España. Otras cuentas (572)
		Ctas. pagos en firme y a justific. (5725)
	x	

Al igual que lo indicado en la regla anterior, si la cuenta de pagos «en firme» estuviese abierta en otra Institución bancaria distinta al Banco de España, se abonaría la cuenta correspondiente del subgrupo 57.

Regla 79. La manera de funcionar descrita en la regla anterior puede ser sustituida por una sola anotación contable a efectuar en fin de cada mes, ajustando el saldo de las cuentas correspondientes del subgrupo 57 al existente en las cuentas de pagos «en firme» de las que son titulares los Habilitados o Pagadores del Organismo.

Regla 80. Por las cantidades no invertidas en su destino definitivo, el Habilitado o Pagador del Organismo procederá a efectuar el oportuno reintegro, de acuerdo con las disposiciones vigentes en esta materia.

Los reintegros podrán ser bien de Ejercicio Corriente, en cuyo caso producirán los asientos indicados en el apartado c) de la regla 75, o bien de Ejercicio Cerrado, en cuyo caso tendrán la consideración de recursos del Presupuesto de Ingresos.

SECCIÓN 5.^a OPERACIONES «A JUSTIFICAR»

Regla 81. Las cantidades que deban satisfacerse por el Organismo y cuyos justificantes no puedan obtenerse al tiempo en que se realice la ordenación de los correspondientes pagos, porque éstos deban tener lugar en el extranjero o no sea posible justificar inmediatamente la cuantía del gasto, así como porque tengan por objeto satisfacer gastos a realizar en localidad donde no exista dependencia del Organismo, habrán de librarse «a justificar» con cargo al presupuesto del Organismo, a favor del Habilitado, Pagador o Cajero del mismo, y sin perjuicio de que tales pagos se apliquen directamente al respectivo Presupuesto.

Regla 82. Los libramientos para atender el pago de las cantidades a las que se refiere la regla anterior, se expedirán a favor de las correspondientes Habilitaciones o Pagadurías, y su importe líquido se transferirá a cuentas corrientes que, bajo la rúbrica «Fondos a justificar» figuren abiertas a nombre de las mismas en el Banco de España, excepcionalmente, en otros Bancos o Instituciones de Crédito distintos de aquél, de acuerdo con las disposiciones vigentes en esta materia.

Regla 83. Por los pagos «a justificar» efectuados por el Organismo, así como por la utilización de dichos fondos por el Habilitado o Pagador y, en su caso, por los posibles reintegros de cantidades sobrantes, los asientos a realizar en el Libro Diario General de Operaciones serán análogos a los indicados en las reglas 77, 78, 79 y 80 de la Sección 4.^a, «Operaciones en firme», del presente capítulo.

SECCIÓN 6.^a OPERACIONES DE REGULARIZACIÓN Y CIERRE DEL PRESUPUESTO DE GASTOS

Regla 84. Los asientos que se indican en las reglas siguientes de la presente Sección se realizan como consecuencia de que las cuentas 405, 406, 407, 417 y las del subgrupo 00, al ser de duración anual, se han de cerrar al final del ejercicio, no pudiendo aparecer en el asiento de cierre de la contabilidad, ni en el de apertura de la misma.

Regla 85. En fin de ejercicio, una vez determinado el resultado definitivo de la gestión del Organismo, y previamente a la realización de los asientos de cierre del Presupuesto de Gastos, se procederá a la regularización de las obligaciones anuladas, distinguiendo los siguientes casos:

a) Anulación de obligación reconocida y cuyo pago no ha sido ordenado.—Existen tres posibles situaciones:

a.1) Anulación producida en el mismo ejercicio en el que se reconoció la obligación. El asiento de regularización a efectuar será el siguiente:

_____ x _____	
(400) Acreed. oblig. reconoc. Ejercicio Cte.	
a Oblig. Anulad. Ej. ^o Cte.	(405)
Oblig. Anulad. Oblig. reconoc.	(4050)
_____ x _____	

Este asiento se hará por el saldo deudor que presente la cuenta 4050, «Obligaciones anuladas de obligaciones reconocidas», quedando, por lo tanto, dicha cuenta saldada.

a.2) Anulación producida en el ejercicio siguiente al de reconocimiento de la obligación. El asiento de regularización será el siguiente:

_____ x _____	
(401) Acreed. Oblig. Reconoc. Ej. ^o Anterior.	
a Oblig. Anulad. Ej. ^o Anter.	(406)
Oblig. Anulad. Oblig. Reconoc.	(4060)
_____ x _____	

Este asiento se hará por el saldo deudor que presente la cuenta 4060, quedando, por lo tanto, dicha cuenta saldada.

a.3) Anulación producida en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de reconocimiento de la obligación. El asiento de regularización será el siguiente:

_____ x _____	
(402) Acreed. Obligaciones Reconocidas. Ej. ^o Previos al anterior.	
a Oblig. anulad. Ej. ^o prev. ant.	(407)
Oblig. Anulad. Oblig. Reconoc.	(4070)
_____ x _____	

Este asiento se hará por el saldo deudor que presente la cuenta 4070, quedando, por lo tanto, dicha cuenta saldada.

b) Anulación de obligación reconocida y cuyo pago ha sido ordenado pero no hecho efectivo.—Existen tres posibles situaciones:

b.1) Anulación producida en el mismo ejercicio en el que se reconoció la obligación. Los asientos de regularización a efectuar serán los siguientes:

_____ x _____	
(410) Acreed. Pagos Ordenados. Ej. ^o Cte.	
a Acreeedores. Oblig. Rec. Ej. ^o Cte.	(400)
_____ x _____	

Y, simultáneamente:

_____ x _____	
(400) Acreed. Oblig. Rec. Ej. ^o Cte.	
a Oblig. Anulad. Ej. ^o Cte.	(405)
Oblig. Pagos Ordenados	(4051)
_____ x _____	

Estos dos asientos se harán por el saldo deudor que presente la cuenta 4051, quedando, por lo tanto, dicha cuenta saldada.

b.2) Anulación producida en el ejercicio siguiente al de reconocimiento de la obligación. Los asientos de regularización serán los siguientes:

_____ x _____	
(411) Acreed. pagos ordenados. Ej. ^o anterior.	
a Acreed. Oblig. Reconoc. Ej. ^o Ant.	(401)
_____ x _____	

Y, simultáneamente:

_____ x _____	
(401) Acreed. Oblig. Rec. Ejercicio Anterior.	
a Oblig. Anulad. Ej. ^o Anterior	(406)
Oblig. Anulad. Pagos Ordenad.	(4061)
_____ x _____	

Ambos asientos se harán por el saldo deudor que presente la cuenta 4061, quedando, por lo tanto, dicha cuenta saldada.

b.3) Anulación producida en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de reconocimiento de la obligación. Los asientos de regularización serán los siguientes:

_____ x _____	
(412) Acreed. pagos ordenados. Ej. ^o pre. ant.	
a Acreed. oblig. Rec. Ej. ^o prev. anterior	(402)
_____ x _____	

Y, simultáneamente:

	x	
(402) Acreed. Oblig. Reconoc. Ej.º prev. ant.		
	a	Oblig. Anulad. Ej.º prev. ant. (407)
		Oblig. Anulad. Pagos ordenad. (4071)

Ambos asientos se harán por el saldo deudor que presente la cuenta 4071, quedando, por lo tanto, dicha cuenta saldada.

c) Anulación de obligación reconocida y cuyo pago ha sido ordenado y hecho efectivo (Reintegros de Ejercicio Corriente). Por su regularización se harán, simultáneamente, los tres asientos siguientes:

	x	
(417) Reintegros de Ejercicio Corriente.		
	a	Acreed. pagos. Ordenad. Ej.º Corriente (410)

	x	
(410) Acreed. pagos ordenados. Ej.º Cte.		
	a	Acreed. oblig. reconoc. Ej.º Corriente (400)

	x	
(400) Acreed. Oblig. Reconocidas. Ej.º Cte.		
	a	Oblig. Anulad. Ej.º Cte. (405)
		Oblig. Anulad. por reinteg. (4059)

Estos tres asientos se harán por el saldo deudor que presente la cuenta 4059, que ha de coincidir con el acreedor de la cuenta 417, quedando, por lo tanto, dichas cuentas saldadas.

Regla 86. Después de realizados los asientos indicados en la regla anterior, los saldos que presenten las cuentas de Acreedores por obligaciones reconocidas, 400, 401 y 402; más los de las cuentas de Acreedores por pagos ordenados, 410, 411 y 412, deberán coincidir con las cantidades figuradas, en fin de ejercicio, en las relaciones de acreedores por conceptos presupuestarios.

Regla 87. Una vez realizados los asientos de regularización indicados en la regla 85 se procederá a efectuar el cierre del Presupuesto de Gastos, que dado que por un lado ha de servir para la formación de la liquidación del Presupuesto, y por otro, para obtener el remanente de crédito, se habrá de hacer en dos fases. Los asientos a realizar, en el Libro Diario General de Operaciones, serán los siguientes:

Primera fase.—Por el importe total de las obligaciones reconocidas netas:

	x	
(005) Ppto. Gastos: Gastos comprometidos.		
	a	Ppto. Gastos: Gastos Autorz. (004)

	x	
(004) Ppto. Gastos: Gastos autorizados.		
	a	Ppto. Gastos: Créd. definitv. (003)
		Créd. disponib. (0030)

	x	
(003) Ppto. Gastos: Créditos definitivos.		
(0030) Créditos disponibles.		
	a	Ppto. Ej.º Cte. (000)

Estos tres asientos, que se efectuarán simultáneamente, se harán por la diferencia entre las sumas que presenten el Haber de la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente», y el Debe de la cuenta 405, «Obligaciones anuladas. Ejercicio corriente», antes de los asientos de regularización realizados en la regla anterior.

Segunda fase.—En esta segunda fase habrá que distinguir, a su vez, otros tres bloques de asientos:

1. Por el saldo pendiente de reconocimiento de obligaciones:

	x	
(005) Ppto. Gastos: Gastos comprometidos.		
	a	Ppto. Gastos: Gtos. Autorizados. (004)

	x	
(004) Ppto. Gastos: Gastos autorizados.		
	a	Ppto. Gastos: Créd. Definitv. (003)
		Créd. Disponib. (0030)

Ambos asientos se efectuarán simultáneamente por la diferencia entre la suma del Haber de la cuenta 005 y el importe de las obligaciones netas, calculado según se indicó en la fase anterior. Dicha diferencia debe coincidir con el saldo que, una vez realizados los asientos correspondientes a la primera fase, presente la cuenta 005, por lo que dicha cuenta quedará saldada en este momento.

2. Por el importe del saldo no comprometido:

	x	
(004) Ppto. Gastos: Gastos autorizados.		
	a	Ppto. Gastos: Créd. Definitv. (003)
		Créd. Disponib. (0030)

Este asiento se efectuará por la diferencia entre las sumas que presenten el Haber de la cuenta 004 y el Haber de la cuenta 005, antes de los asientos de cierre indicados en los apartados anteriores. Esta diferencia debe coincidir con el saldo que, una vez realizados los asientos indicados en los apartados anteriores, presente la cuenta 004, por lo que dicha cuenta quedará saldada en este momento.

3. Por el importe del remanente de créditos:

	x	
(003) Ppto. Gastos: Créditos definitivos.		
(0030) Créditos disponibles.		
(0031) Créditos retenid. pdtes. utiliz.		
(0032) Créditos no disponibles		
	a	Ppto. Ej.º Cte. (000)

En este asiento, las divisionarias de la cuenta 003 se cargarán por los siguientes importes:

0030 Créditos disponibles.—Por la diferencia entre la suma de los asientos indicados en los apartados anteriores y el importe de las obligaciones reconocidas netas, calculado según se indicó en la primera fase. Esta diferencia debe coincidir con el saldo que, una vez realizados los asientos indicados en los apartados anteriores, presente la cuenta 0030, por lo que dicha cuenta quedará saldada en este momento.

0031 Créditos retenidos pendientes de utilización.—Por el saldo que en este momento presente esta cuenta, quedando de esta forma saldada.

0032 Créditos no disponibles.—Por el saldo que en este momento presente esta cuenta, quedando de esta forma saldada.

Regla 88. Con los asientos indicados en la regla anterior, así como con el que se realice al efectuar el cierre del Presupuesto de Ingresos, según se establece en la regla 111 de la presente Instrucción, la cuenta 000 «Presupuesto ejercicio corriente» deberá quedar saldada.

CAPITULO III

La Contabilidad del Presupuesto de Ingresos

SECCIÓN 1.ª MODIFICACIÓN DE LAS PREVISIONES

Regla 89. Las modificaciones que, a lo largo del ejercicio, se produzcan en las previsiones figuradas en el Presupuesto de Ingresos aprobado para el Organismo serán contabilizadas en el Libro Diario General de Operaciones a través de los siguientes asientos:

a) Por el aumento de las previsiones (modificaciones positivas):

— Por el reflejo de la modificación.

(007) Ppto. Ingresos: Modific. previsiones.
 a Ppto. ej.^o Cte. (000)
 — x —
 — Por el traspaso a previsiones definitivas:

(008) Ppto. Ingresos: Previs. definitivas.
 a Ppto. Ingresos: Modific. prev. (007)
 — x —

— Los dos asientos anteriores se efectuarán simultáneamente, por lo que la cuenta 007 deberá aparecer constantemente saldada.

b) Por la disminución de las previsiones (modificaciones negativas), los asientos a realizar serán análogos a los indicados en el apartado anterior, pero con signo negativo.

Regla 90. Las modificaciones a las que se refiere la regla anterior lo han de ser a través de un acto formal y no por una recaudación distinta a la prevista.

SECCIÓN 2.^a RECONOCIMIENTO DE LOS DERECHOS A COBRAR

Regla 91. En la ejecución del Presupuesto de Ingresos del Organismo el Reconocimiento de Derechos es el acto por el cual se realiza la contracción en cuentas de los derechos exigibles por el Organismo.

Regla 92. Este reconocimiento, que en todo caso se aplicará al Presupuesto del ejercicio corriente, se puede efectuar en dos momentos diferentes:

a) Reconocimiento previo al ingreso (contraído previo): La contracción en cuentas del derecho correspondiente se realizará en base al documento acreditativo de la liquidación del mismo, independientemente de cuando se produzca el ingreso de éste.

b) Reconocimiento simultáneo al ingreso (contraído por recaudado): La contracción en cuentas del derecho correspondiente se realizará en base al documento acreditativo de su ingreso en el momento de producirse éste.

Regla 93. La contabilización, en el Libro Diario General de Operaciones, del Reconocimiento de Derechos, se efectuará mediante el siguiente asiento:

(430) Deudores dchos. reconoc. ej.^o corriente.
 a Cta. proceda según natur. econ. del ingreso (xxx)
 — x —

Excepcionalmente, cuando el correspondiente ingreso presupuestario no se pueda imputar inmediatamente a la cuenta que le correspondería según su naturaleza económica, por no estar ésta perfectamente definida, se abonará transitoriamente la cuenta 559 «Ingresos presupuestarios realizados pendientes de aplicación», en espera de que en un momento posterior, y antes del cierre del ejercicio, se le dé la imputación definitiva.

Regla 94. Cuando el contraído sea simultáneo a la recaudación, el asiento indicado en la regla anterior se efectuará al mismo tiempo que el correspondiente al ingreso en la Tesorería del Organismo.

SECCIÓN 3.^a ANULACIÓN DE DERECHOS

Regla 95. La anulación de derechos se producirá cuando, en virtud de acuerdos administrativos, proceda cancelar total o parcialmente un derecho ya reconocido como consecuencia de alguna de las causas indicadas en la regla siguiente.

Regla 96. Habrán de distinguirse en la anulación de derechos los siguientes casos, en función de las distintas causas por las que aquélla se produzca:

a) Anulación de derechos por anulación de liquidaciones, debiendo distinguir entre:

a.1) Anulación de derechos pendientes de cobro.
 a.2) Anulación de derechos ya ingresados, que, en su caso, dará lugar a un expediente de devolución

b) Anulación de derechos por insolvencias y otras causas.
 c) Anulación de derechos por prescripción.

Regla 97. La contabilización, en el Libro Diario General de Operaciones, de las distintas clases de anulaciones de derechos

enumerados en la regla anterior, siempre que éstos se encuentren pendientes de cobro se efectuará a través de los siguientes asientos:

a) Anulación de derechos por anulación de liquidaciones.—Se pueden presentar tres situaciones:

a.1) Anulación producida en el mismo ejercicio en el que se reconoció el derecho:

(xxx) Cta. procede según natur. econó. inq.
 a Der. Anul. Ej. Cte. (433)
 Der. Anul. por Anulac. Liquid. (4330)
 — x —

Siendo la cuenta que se carga aquella a la que se imputó el correspondiente ingreso presupuestario en el momento del reconocimiento del derecho.

a.2) Anulación producida en el ejercicio siguiente al de reconocimiento del derecho:

(840) Modific. derechos ejercicios anteriores.
 (xxx) Cuenta de Balance.
 a Der. Anulad. Ej. Ant. (434)
 Der. Anulad. por Anulac. Liquid. (4340)
 — x —

Se cargará la cuenta 840 «Modificación de derechos de ejercicios anteriores», si en el momento de reconocerse el derecho, el ingreso presupuestario correspondiente se abonó a una cuenta de ingresos (Grupo 7). Si dicho ingreso se abonó a una cuenta de balance, será esta cuenta la que se cargue en el asiento anteriormente indicado

a.3) Anulación producida en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de reconocimiento del derecho:

(840) Modif. derechos ejerc. anteriores.
 (xxx) Cuenta de Balance.
 a Der. Anulad. Ej. Prev. Ant. (435)
 Dchos. Anulad. liquidaciones (4350)
 — x —

Se cargará la cuenta 840 «Modificación de derechos de ejercicios anteriores», si en el momento de reconocerse el derecho, el ingreso presupuestario correspondiente se abonó a una cuenta de ingresos (Grupo 7). Si dicho ingreso se abonó a una cuenta de balance será esta cuenta la que se cargue en el asiento anteriormente indicado.

b) Anulación de derechos por insolvencias y otras causas.—Al igual que en el caso anterior, existen tres posibles situaciones:

b.1) Anulación producida en el mismo ejercicio que el reconocimiento del derecho:

(xxx) Cuenta procede según natur. econ. ing.
 a Dchos. anulad. Ej. corriente. (433)
 Dchos. anulad. insolv. y otras causas. (4331)
 — x —

Siendo la cuenta que se carga aquella a la que se imputó el correspondiente ingreso presupuestario en el momento del reconocimiento del derecho.

b.2) Anulación producida en el ejercicio siguiente al de reconocimiento del derecho:

(840) Modific. derechos ejercicios anteriores.
 a Dchos. anulad. Ej. anterior. (434)
 Dchos. anulad. insolv. y otras causas. (4341)
 — x —

b.3) Anulación producida en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de reconocimiento del derecho.

	x	
(840) Modific. dchos. ejercicios anteriores.		
a Dchos. anulados Ej. previos al anterior. (435)		
Dchos. anulad. insolv. y otras causas. (4351)		
	x	

Como la aprobación del expediente de insolvencia debe producirse encontrándose el correspondiente derecho en vía de apremio, salvo el caso indicado en el artículo 170 del Reglamento General de Recaudación sobre créditos incobrables por referencia, tendrá que existir, normalmente, una certificación de descubierto que figurará contabilizada a través de cuentas del subgrupo 07 «De Control de Recibos Valores», por lo que al efectuar alguno de los asientos indicados en los apartados b.1), b.2) o b.3), según proceda, deberá efectuarse, simultáneamente, el asiento que refleje la baja de dicha certificación, y que será:

	x	
(076) Dchos. materializ. Certific. Descubierto.		
a Tesorería: Certific. de Descubierto. (072)		
	x	

En el caso de que el control de las certificaciones de descubierto se efectúe a través de cuentas de segundo orden, el asiento indicado anteriormente se realizará por medio de dichas cuentas.

c) Anulación de derechos por prescripción.—Tal como se establece en el artículo 40 de la Ley General Presupuestaria, prescribirá a los cinco años el derecho al cobro de los créditos reconocidos o liquidados, contándose dicho plazo a partir de la fecha de notificación, por lo que, al ser la fecha de notificación posterior a la de reconocimiento del derecho, sólo cabe este tipo de anulación en derechos que figuren contraídos en la agrupación de ejercicios previos al anterior. El asiento a que dará lugar será:

	x	
(840) Modific. dchos. de ejercicios anteriores.		
a Dchos. anulad. Ej. prev. ant. (435)		
Dchos. anulad. por prescripción. (4352)		
	x	

Regla 98. La contabilización de las anulaciones de derechos ya ingresadas se efectuará simultáneamente a la del pago a que da lugar la devolución del correspondiente ingreso. Su problemática contable es tratada, juntamente con las devoluciones de ingresos, en la Sección 5.ª, «Devoluciones de ingresos indebidos», del presente capítulo.

SECCIÓN 4.ª RECAUDACIÓN

Regla 99. En la ejecución del Presupuesto de Ingresos del Organismo, la recaudación, bien sea en periodo voluntario o ejecutivo, según se establece en el Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968, supondrá la realización de los derechos reconocidos a favor del mismo.

Regla 100. Dicha recaudación dará lugar a la entrada material o virtual de fondos en la Tesorería del Organismo, como consecuencia de la realización de ingresos presupuestarios, que podrán ser de dos tipos:

- De contraído previo, que surgirán cuando se produzca el ingreso de un derecho que se haya reconocido con anterioridad.
- De contraído simultáneo, en los que, como consecuencia del ingreso, se producirá el reconocimiento del derecho.

Regla 101. En la contabilización, en el Libro Diario General de Operaciones, de los ingresos de contraído previo, habrá que distinguir tres casos:

- Ingreso producido en el mismo ejercicio que el reconocimiento del derecho.—El asiento a efectuar será el siguiente:

	x	
(57) Tesorería		
	o	
(589) Formalización.		
a Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente. (430)		
	x	

Se cargará la cuenta que corresponde del subgrupo 57 en el caso de ingresos materiales o la cuenta 589 en el caso de ingresos virtuales. En el caso de que el Organismo opte por no utilizar la cuenta 589, «Formalización», se cargará la cuenta que corresponda según la naturaleza de la operación.

- Ingreso producido en el ejercicio siguiente al de reconocimiento del derecho.—El asiento será el siguiente:

	x	
(57) Tesorería		
	o	
(589) Formalización.		
a Deudores por derechos reconocidos. Ejercicios anteriores. (431)		
	x	

- Ingreso producido en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de reconocimiento del derecho.—El asiento será:

	x	
(57) Tesorería		
	o	
(589) Formalización		
a Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio previo al anterior. (432)		
	x	

Regla 102. Por la recaudación de los ingresos de contraído simultáneo se efectuará un asiento análogo al indicado en el apartado a) de la regla anterior. Este asiento se realizará simultáneamente al que refleje el reconocimiento del correspondiente derecho, según se indicó en las reglas 93 y 94.

SECCIÓN 5.ª DEVOLUCIONES DE INGRESOS INDEBIDOS

Regla 103. Los pagos por devolución de ingresos tienen por finalidad el reintegro al interesado de cantidades ingresadas indebidamente o por exceso en la Tesorería del Organismo.

Regla 104. Habrá que distinguir los siguientes casos, en función de la causa que dé lugar a la devolución del ingreso:

- Devoluciones de ingresos por anulación de liquidaciones indebidamente practicadas.
- Devoluciones de ingresos duplicados o excesivos.

Regla 105. La contabilización, en el Libro Diario General de Operaciones, de las devoluciones de ingresos originados por anulación de liquidaciones, se efectuará mediante los siguientes asientos:

- Por el reconocimiento de la obligación de pagar, en el momento de la expedición del correspondiente mandamiento de pago:

	x	
(xxx) Cuenta que proceda según la naturaleza económica del ingreso.		
a Acreedores por devolución de ingresos. (420)		
	x	

Siendo la cuenta que se carga aquella a la que se imputó el correspondiente ingreso presupuestario en el momento del reconocimiento del derecho.

- Por la realización del pago a que dé lugar la devolución:

	x	
(420) Acreedores por devolución de ingresos.		
a Tesorería.	(57)	
y/o		
a Formalización.	(589)	
	x	

Se abonará alguna de las cuentas del subgrupo 57 en el caso de pago de material, la cuenta 589 en el caso de pago virtual o ambas si el pago fuese mixto. Cuando el Organismo opte por no utilizar la cuenta 589, se abonará la cuenta que corresponda según la naturaleza de la operación.

- Y simultáneamente al asiento anterior, por la anulación del derecho que haya dado lugar a la devolución del ingreso:

	x	
(437) Devoluciones de ingresos.		
a Derechos anulados. Ejercicio corriente.	(433)	
Derechos anulados por devolución ingresos.	(439)	
	x	

Se abonará, en todo caso, la cuenta 433, «Derechos anulados. Ejercicio corriente», a través de su divisionaria 4339, ya que las devoluciones de ingresos que se efectúen con cargo a la recaudación de los respectivos conceptos presupuestarios habrán de aplicarse siempre a Presupuesto corriente.

Regla 106. La contabilización de los ingresos duplicados o excesivos habrá de efectuarse, en todo caso, a través del correspondiente concepto extrapresupuestario, no debiéndose aplicar nunca al Presupuesto de Ingresos. El asiento que deberá realizarse en el momento del ingreso, en el Libro Diario General de Operaciones, será el siguiente:

	x	
(57) Tesorería		
a Otras partidas pendientes aplicación.	(555)	
	x	

Regla 107. La devolución de estos ingresos duplicados o excesivos deberá efectuarse, por tanto, con cargo al concepto extrapresupuestario indicado en la regla anterior. El asiento que deberá realizarse al efectuar el pago del importe ingresado en exceso será el siguiente:

	x	
(555) Otras partidas pendientes aplicación.		
a Tesorería.	(57)	
	x	

SECCIÓN 6.^a OPERACIONES DE REGULARIZACIÓN Y CIERRE DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

Regla 108. Los asientos que se indican en las reglas siguientes de la presente Sección, se realizarán como consecuencia de que las cuentas 433, 434, 435, 437 y las del subgrupo 00, al ser de duración anual, se habrán de cerrar al final del ejercicio, no pudiendo aparecer en el asiento de cierre de la contabilidad, ni en el de apertura de la misma.

Regla 109. En fin de ejercicio, una vez determinado el resultado definitivo de la gestión del Organismo, y previamente a la realización del asiento de cierre del Presupuesto de Ingresos, se procederá a la regularización de los derechos anulados y de las devoluciones de ingresos, distinguiendo los siguientes casos:

a) Anulación de derechos por anulación de liquidaciones. Existen tres posibles situaciones:

a.1) Anulación producida en el mismo ejercicio en el que se reconoció el derecho. El asiento de regularización a efectuar será el siguiente:

	x	
(433) Derechos anulados. Ejercicio corriente.		
(4330) Derechos anulados por anulación liquidación.		
a Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente.	(430)	
	x	

Este asiento se hará por el saldo acreedor que presenta la cuenta 4330, debiendo quedar, por lo tanto, dicha cuenta saldada

a.2) Anulación producida en el ejercicio siguiente al de reconocimiento del derecho. El asiento de regularización será el siguiente:

	x	
(434) Derechos anulados. Ejercicio anterior.		
(4340) Derechos anulados por anulación liquidación.		
a Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio anterior.	(431)	
	x	

Este asiento se hará por el saldo acreedor que presente la cuenta 4340, debiendo quedar, por lo tanto, dicha cuenta saldada.

a.3) Anulación producida en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de reconocimiento del derecho. El asiento de regularización será el siguiente:

	x	
(435) Derechos anulados. Ejercicio previo al anterior.		
(4350) Derechos anulados por anulación liquidaciones.		
a Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio previo anterior.	(432)	
	x	

Este asiento se hará por el saldo acreedor que presente la cuenta 4350, debiendo quedar, por lo tanto, dicha cuenta saldada.

b) Anulación de derechos por insolvencias y otras causas. Al igual que en el caso anterior, existen tres posibles situaciones:

b.1) Anulación producida en el mismo ejercicio en el que se reconoció el derecho. El asiento de regularización será el siguiente:

	x	
(433) Derechos anulados. Ejercicio corriente.		
(4331) Derechos anulados por insolvencia y otras causas.		

a Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente. (430)

Este asiento se hará por el saldo acreedor que presenta la cuenta 4331, debiendo quedar, por lo tanto, dicha cuenta saldada.

b.2) Anulación producida en el ejercicio siguiente al de reconocimiento del derecho. El asiento de regularización será el siguiente:

	x	
(434) Derechos anulados. Ejercicio anterior.		
(4341) Derechos anulados por insolvencia y otras causas.		
a Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente.	(430)	
	x	

Este asiento se hará por el saldo acreedor que presenta la cuenta 4341, debiendo quedar, por lo tanto, dicha cuenta saldada.

b.3) Anulación producida en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de reconocimiento del derecho. El asiento de regularización será el siguiente:

	x	
(435) Derechos anulados. Ejercicio anterior.		
(4351) Derechos anulados por insolvencia y otras causas.		
a Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio previo al anterior.	(432)	
	x	

Este asiento se hará por el saldo acreedor que presente la cuenta 4351, debiendo quedar, por lo tanto, dicha cuenta saldada.

c) Anulación de derechos por prescripción.—El asiento de regularización a realizar será el siguiente:

	x	
(435) Derechos anulados. Ejercicio previo al anterior.		
(4352) Derechos anulados por prescripción.		
	a	Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio previo al anterior. (432)
	x	

Este asiento se hará por el saldo acreedor que presente la cuenta 4352, debiendo quedar, por lo tanto, dicha cuenta saldada.

d) Anulación de derechos por devoluciones de ingresos.—El asiento de regularización será el siguiente:

	x	
(433) Derechos anulados. Ejercicio corriente.		
(4339) Derechos anulados por devolución de ingresos.		
	a	Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente. (430)
	x	

Este asiento se hará por el saldo deudor de la cuenta 437, debiendo quedar, por lo tanto, dicha cuenta saldada.

e) Devoluciones de ingresos.—El asiento de regularización a realizar, en este caso, será el siguiente:

	x	
(430) Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente.		
	a	Devoluciones ingresadas. (437)
	x	

Este asiento se hará por el saldo deudor de la cuenta 437, debiendo quedar, por lo tanto, dicha cuenta saldada.

Regla 110. Después de realizados los asientos indicados en la regla anterior, los saldos que presenten las cuentas de deudores por derechos reconocidos, 430, 431 y 432, deberán coincidir con las cantidades figuradas, en fin de ejercicio, en las relaciones de deudores por conceptos presupuestarios.

Regla 111. Una vez realizados los asientos de regularización indicados en la regla 109, se procederá a efectuar el cierre del Presupuesto de Ingresos mediante el siguiente asiento en el Libro Diario General de Operaciones:

	x	
(000) Presupuesto ejercicio corriente.		
	a	Presupuesto de Ingresos: Previsiones deficitarias. (008)
	x	

Este asiento se hará por el saldo deudor que presente la cuenta 008, debiendo quedar, por lo tanto, dicha cuenta saldada.

Regla 112. Con el asiento indicado en la regla anterior, así como con los que se realicen al efectuar el cierre del Presupuesto de Gastos, según se estableció en la regla 87 de la presente Instrucción, la cuenta 000, «Presupuesto ejercicio corriente», deberá quedar saldada.

CAPITULO IV

La contabilidad de las operaciones comerciales

SECCIÓN 1.ª CARACTERÍSTICAS DE ESTE TIPO DE OPERACIONES

Regla 113. De acuerdo con la normativa vigente sobre estructura y elaboración de los Presupuestos Generales del Estado en los Organismos autónomos de carácter no administrativo, los derechos y obligaciones derivados de operaciones comerciales no tendrán

intrínsecamente carácter presupuestario y, por tanto, no generarán documentos de gestión presupuestaria.

Regla 114. Tal y como se establece en la citada Orden, el resultado de operaciones comerciales, incluido como recurso en el Presupuesto de Ingresos, se obtendrá de la siguiente manera:

Resultado de operaciones comerciales = Existencias finales + Ventas netas – Existencias iniciales – Compras netas.

Siendo:

Ventas netas = Ventas totales – Devoluciones de ventas.

Compras netas = Compras totales – Devoluciones de compras.

Regla 115. Los Planes de Contabilidad parciales, especiales o sectoriales de los Organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo habrán de contener necesariamente el subgrupo 45, «Acreedores y deudores por operaciones comerciales», que será de uso exclusivo en este tipo de Organismos para la contabilización de compras, ventas y devoluciones de las mismas.

SECCIÓN 2.ª COMPRAS

Regla 116. La contabilización en el Libro Diario General de Operaciones de la obligación surgida como consecuencia de una compra se efectuará a través del siguiente asiento:

	x	
(60) Compras.		
	a	Acreed. operac. comerc. ej. ^o corriente (450)
		Acreed. compras (4500)
	x	

Este asiento se efectuará por el importe de la compra más los impuestos y gastos inherentes a la misma que sean por cuenta del Organismo, con excepción de los gastos de transporte que se contabilizarán a través de la cuenta 647, «Transportes».

Los descuentos y bonificaciones consignados en factura, así como los ocasionados por defectos de calidad o incumplimiento de las cláusulas establecidas, minorarán el importe de la compra, contabilizándose ésta por el neto.

Regla 117. En la realización del pago de obligaciones surgidas como consecuencia de compras se pueden presentar los siguientes casos:

a) Pago efectuado en el mismo ejercicio en el que se reconoció la obligación. Se contabilizará mediante el siguiente asiento:

	x	
(405) Acreed. oper. comerc. ej. ^o cte.		
(4500) Acreed. por compras.		

	a	Tesorería (57)
		y/o
	a	Formalización (589)
	x	

Se abonará alguna de las cuentas del subgrupo 57 en el caso de pago material, la cuenta 589 en el caso de pago virtual, o ambas si el pago fuese mixto. En el caso de que el Organismo opte por no utilizar la cuenta 589, «Formalización», se abonará la cuenta que corresponda según la naturaleza económica de la operación.

b) Pago efectuado en el ejercicio siguiente al de reconocimiento de la obligación. El asiento será:

	x	
(451) Acreed. por oper. comerc. ej. ^o anter.		
(4510) Acreedores por compras.		
	a	Tesorería (57)
		y/o
	a	Formalización (589)
	x	

c) El pago efectuado en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de reconocimiento de la obligación. El asiento será:

	x	
(452) Acreed. oper. comerc. ej. ^o prev. ant.		
(4520) Acreed. por compras.		
	a	Tesorería (57)
		y/o
	a	Formaliz. (589)
	x	

SECCIÓN 3.^a DEVOLUCIONES DE COMPRAS

Regla 118. Las remesas devueltas a proveedores deberán contabilizarse a través de la cuenta 608, «Devoluciones de compras», pudiéndose presentar dos situaciones:

- a) Devolución de una compra ya pagada.
- b) Devolución de una compra todavía no pagada.

Regla 119. La contabilización, en el Libro o Diario General de Operaciones, de las devoluciones de compras ya pagadas se efectuará mediante el siguiente asiento, independientemente del ejercicio en el que se haya producido la compra:

	x	
(455) Deud. operac. comerc. ej. ^o corriente.		
(4555) Deudores por devolución de compras.		
	a	Devol. compras. (608)
	x	

Cuando se efectúe el ingreso del derecho correspondiente a la devolución, se realizará alguno de los tres asientos que se indican a continuación, en función del ejercicio en que dicho ingreso se produzca.

- 1.^o En el mismo ejercicio del reconocimiento del derecho:

	x	
(57) Tesorería		
(589) Formalización.		
	a	Deud. operac. comerc. ej. ^o corriente. (455)
		Deud. devoluc. compras (4555)
	x	

- 2.^o En el ejercicio siguiente al de reconocimiento del derecho:

	x	
(57) Tesorería		
(589) Formalización.		
	a	Deud. operac. comerc. ej. ^o anterior. (456)
		Deud. devoluc. compras (4565)
	x	

- 3.^o En ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de reconocimiento del derecho:

	x	
(57) Tesorería		
(589) Formalización.		
	a	Deud. operac. comerc. ej. ^o prev. ant. (457)
		Deud. devoluc. compras (4575)
	x	

Regla 120. En la contabilización de las devoluciones de compras todavía no pagadas habrá que distinguir los siguientes casos:

- a) Devolución en el mismo ejercicio en el que se realizó la compra. Los asientos a efectuar serán los siguientes:

- Por la devolución de la compra:

	x	
(455) Deud. operaciones comerciales, ej. ^o cte.		
(4555) Deud. por devolución de compras.		
	a	Devoluc. comp. (608)
	x	

- Y simultáneamente, por la cancelación de la obligación correspondiente a la compra:

	x	
(450) Acreed. operac. comerc. ej. ^o corriente.		
(4500) Acreedores por compras.		
	a	Deudores operac. comerc. Ej. ^o corriente. (455)
		Deud. devoluc. compras (4555)
	x	

- b) Devolución en el ejercicio siguiente al de la realización de la compra.

Los asientos serán:

- Por la devolución de la compra se efectuará un asiento similar al primero de los indicados en el apartado a) de la presente regla.

- Y simultáneamente al anterior, por la cancelación de la obligación correspondiente a la compra:

	x	
(451) Acreed. operac. comerc. ej. ^o anterior.		
(4510) Acreedores por compras.		
	a	Deudores operac. comerc. ej. ^o corriente. (455)
		Deud. devoluc. compras (4555)
	x	

- c) Devolución en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de la realización de la compra. Los asientos serán:

- Por la devolución de la compra se efectuará un asiento similar al primero de los indicados en el apartado a) de la presente regla.

- Y simultáneamente al anterior, por la cancelación de la obligación correspondiente a la compra:

	x	
(452) Acreed. oper. comerc. ej. ^o ant.		
(4520) Acreedores por compras.		
	a	Deudores operac. comerc. ej. ^o corriente. (455)
		Deud. devoluc. compras (4555)
	x	

SECCIÓN 4.^a VENTAS

Regla 121. La contabilización en el Libro Diario General de Operaciones del derecho surgido como consecuencia de una venta, se efectuará a través del siguiente asiento:

	x	
(455) Deud. operac. comerc. ejercicio cte.		
(4550) Deudores por ventas.		
	a	Ventas. (70)
	x	

Este asiento se efectuará por el importe neto de la venta, contabilizándose los impuestos que graven a la misma de forma independiente, y considerándose los descuentos y bonificaciones incluidos en factura, así como las rebajas hechas por defecto de calidad y por incumplimiento de las condiciones pactadas, como menor importe de la venta.

Regla 122. En la realización del ingreso correspondiente a derechos derivados de ventas se pueden presentar los siguientes casos:

- a) Ingreso producido en el mismo ejercicio en el que se reconoció el derecho. Se contabilizará mediante el siguiente asiento:

	x	
(57) Tesorería		
(589) Formalización.		
	a	Deud. operac. com. ej. ^o cte. (455)
		Deud. ventas. (4550)
	x	

Se cargará alguna de las cuentas del subgrupo 57 en el caso de ingresos materiales o la cuenta 589 en el caso de ingresos virtuales. Cuando el Organismo opte por no utilizar la cuenta 589, se cargará la que corresponda según la naturaleza de la operación.

b) Ingreso producido en el ejercicio siguiente al de reconocimiento del derecho. El asiento será:

	x	
(57) Tesorería		
(589) Formalización.		
	a	Deud. operac. comerc. ej. ^o ant. (456)
		Deud. ventas. (4560)
	x	

c) Ingreso producido en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de reconocimiento del derecho.

El asiento será:

	x	
(57) Tesorería		
(589) Formalización.		
	a	Deud. por oper. comerc. ej. ^o anterior. (456)
		Deud. ventas. (4560)
	x	

SECCIÓN 5.^a DEVOLUCIONES DE VENTAS

Regla 123. Las remesas devueltas por clientes deberán contabilizarse a través de la cuenta 708, «Devoluciones de ventas», pudiéndose presentar dos situaciones:

- Devolución de una venta ya cobrada.
- Devolución de una venta todavía no cobrada.

Regla 124. La contabilización, en el Libro Diario General de Operaciones, de las devoluciones de ventas ya cobradas se efectuará mediante el siguiente asiento, independientemente del ejercicio en que se haya producido la venta:

	x	
(708) Devoluciones de ventas.		
	a	Acreead. operac. comerc. ej. ^o cte. (450)
		Acreead. devoluc. ventas (4505)
	x	

Cuando se efectúe el pago de la obligación correspondiente a la devolución se realizará alguno de los tres asientos que se indican a continuación, en función del ejercicio en que dicho pago se produzca:

1.º En el mismo ejercicio en que se reconoció la obligación:

	x	
(450) Acreead. operac. comerc. ej. ^o cte.		
(4505) Acreeadores por devoluc. ventas.		
	a	Tesorería (57)
		y/o
	a	Formalización. (589)
	x	

2.º En el ejercicio siguiente al de reconocimiento de la obligación:

	x	
(451) Acreeadores operaciones comerciales ejercicio anterior.		
(4515) Acreeadores devolución ventas.		
	a	Tesorería (57)
		y/o
	a	Formalización (589)
	x	

3.º En ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de reconocimiento de la obligación:

	x	
(452) Acreeadores operaciones comerciales ejercicio previo al anterior.		
(4525) Acreeadores por devolución ventas.		

	a	Tesorería (57)
		y/o
	a	Formalización (589)
	x	

Regla 125. En la contabilización de las devoluciones de ventas todavía no cobradas habrá que distinguir los siguientes casos:

a) Devolución en el mismo ejercicio en el que se realizó la venta. Los asientos a efectuar serán los siguientes:

- Por la devolución de la venta:

	x	
(708) Devoluciones de ventas.		
	a	Deudores operacio- nes comerciales. Ejercicio corriente (455)
		Deudores ventas (4550)
	x	

- Y simultáneamente, por la cancelación del derecho correspondiente a la venta:

	x	
(450) Acreeadores operaciones comerciales. Ejercicio corriente.		
(4505) Acreeadores por devoluciones ventas.		
	a	Deudores operacio- nes comerciales. Ejercicio corriente (455)
		Deudores ventas (4550)

b) Devolución en el ejercicio siguiente al de realización de la venta. Los asientos serán:

- Por la devolución de la venta se efectuará un asiento similar al primero de los indicados en el apartado a) de la presente regla.

- Y simultáneamente al anterior, por la cancelación del derecho correspondiente a la venta:

	x	
(450) Acreeadores operaciones comerciales. Ejercicio corriente.		
(4505) Acreeadores por devoluciones ventas.		
	a	Deudores operacio- nes comerciales, ejercicio anterior (456)
		Deudores ventas (4560)
	x	

c) Devolución en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de realización de la venta. Los asientos serán:

- Por la devolución de la venta se efectuará un asiento similar al primero de los indicados en el apartado a) de la presente regla.

- Y simultáneamente al anterior, por la cancelación del derecho correspondiente a la venta:

	x	
(450) Acreeadores operaciones comerciales, ejercicio corriente.		
(4505) Acreeadores devolución ventas.		
	a	Deudores operacio- nes comerciales, ejercicio previsto anterior (4579)
		Deudores ventas (457)
	x	

SECCIÓN 6.^a PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LAS EXISTENCIAS

Regla 126. Los Organismos autónomos que realicen operaciones de carácter comercial habrán de desarrollar el grupo 3, «Existencias», en función de las actividades y operaciones que realicen.

Regla 127. Las cuentas del mencionado grupo no tendrán movimiento a lo largo del ejercicio anterior económico, ya que las compras y ventas correspondientes a la actividad del Organismo se recogerán, respectivamente, en los subgrupos 60, «Compras», y 70, «Ventas», que habrán de tener un desarrollo en cuentas análogo al del grupo 3, «Existencias».

Regla 128. De acuerdo con el Plan General de Contabilidad Pública, la contabilización de compras y ventas habrá de llevarse

a cabo por el procedimiento especulativo, es decir, las compras a precio de coste y las ventas a precio de venta, por lo que para llegar a conocer las existencias finales del ejercicio económico, que a su vez constituirán las iniciales del ejercicio siguiente, habrá de efectuarse un recuento extracontable de las mismas, valorándolas de acuerdo con los criterios del Plan General de Contabilidad Pública o los fijados en el correspondiente Plan parcial o especial adaptado.

Regla 129. En fin de ejercicio, las mencionadas cuentas del grupo 3, «Existencias», se saldarán mediante los siguientes asientos en el Libro Diario General de Operaciones:

- Por el valor del inventario de existencias al comienzo del ejercicio:

_____ x _____

(800) Resultados corrientes del ejercicio.

a Existencias iniciales (3)
_____ x _____

- Por el valor del inventario de existencias al final del ejercicio:

_____ x _____

(3) Existencias finales.

a Resultados corrientes del ejercicio (800)
_____ x _____

SECCIÓN 7.^a EL RESULTADO DE LAS OPERACIONES COMERCIALES

Regla 130. La determinación, en fin de ejercicio, de los resultados por operaciones comerciales (reflejados como recurso en el Presupuesto de Ingresos) obtenidos por el Organismo en dicho ejercicio se realizará de la forma establecida en la regla 114 de la sección 1.^a del presente capítulo.

Regla 131. El cálculo de las compras y ventas netas efectuadas en el ejercicio podrá realizarse por dos vías diferentes:

a) Las compras netas a través de los saldos de las cuentas del subgrupo 60, «Compras», y las ventas netas a través de los saldos de las cuentas del subgrupo 70, «Ventas».

b) Las compras netas por diferencia entre el Haber de la cuenta 4500, «Acreedores por compras», y el Debe de la 4555, «Deudores por devolución de compras», y las ventas netas por diferencia entre el Debe de la cuenta 4550, «Deudores por ventas», y el Haber de la 4505, «Acreedores por devolución de ventas».

Regla 132. El importe de las existencias iniciales se obtendrá mediante el saldo que en 1 de enero figure en las correspondientes cuentas del grupo 3, «Existencias», y, análogamente, el importe de las existencias finales del saldo que a 31 de diciembre del mismo ejercicio figure en dichas cuentas.

Regla 133. En base a lo indicado en las reglas anteriores, el resultado de operaciones comerciales, en fin de ejercicio, se podrá calcular por dos procedimientos diferentes, que en todo caso habrán de arrojar el mismo resultado:

1.º Resultado de operaciones comerciales = (Haber de las cuentas del subgrupo 70 [excepto la 708] - Debe de la cuenta 708) - (Debe de las cuentas del subgrupo 60 [excepto la 608] - Haber de la cuenta 608) + saldo a 31 de diciembre de las cuentas del grupo 3 - saldo a 1 de enero de las cuentas del grupo 3.

Entendiéndose que las cuentas de los subgrupos 60 y 70, que han de tenerse en cuenta en el cálculo anteriormente indicado, deberán ser las que reflejen compras y ventas estimadas en el cuadro de Resumen de Operaciones Comerciales.

2.º Resultado de Operaciones Comerciales = (Debe de la cuenta 4550 - Haber de la cuenta 4505) - (Haber de la cuenta 4500 - Debe de la cuenta 4555) + Saldo a 31 de diciembre de las cuentas del grupo 3 - Saldo a 1 de enero de las cuentas del grupo 3.

CAPÍTULO V

La contabilidad del inmovilizado

SECCIÓN 1.^a INMOVILIZADO MATERIAL

Regla 134. El inmovilizado material de los Organismos autónomos estará constituido por los bienes tangibles, muebles e inmuebles, que sean de su propiedad o que se hallen adscritos a los mismos.

Regla 135. A efectos de su contabilización, que siempre habrá de estar soportada en un adecuado inventario, se ha de distinguir entre:

- Bienes patrimoniales, ya sean propios o adscritos.
- Bienes de dominio público, cualquiera que sea su procedencia.

A su vez, también es preciso hacer distinción entre:

- Inmovilizado terminado.
- Inmovilizado en curso (en adaptación, construcción o montaje).

Regla 136. La contabilización en el Libro Diario General del Organismo de operaciones relativas a bienes patrimoniales ya terminados se efectuará en la siguiente forma:

- Por la adquisición o mejora de bienes se realizará el siguiente asiento:

_____ x _____

(20) Inmovilizado material propio.

a Acreedores de obligaciones reconocidas ejercicio corriente (400)
_____ x _____

En caso de adquisición, este asiento se efectuará por el precio de compra del bien, que incluirá los gastos producidos hasta su puesta en funcionamiento. En caso de mejora, el asiento se realizará por el importe de los gastos que impliquen tal mejora o ampliación del bien.

- Por las cantidades invertidas en construcciones o ampliaciones de bienes, llevadas a cabo por el Organismo para sí mismo utilizando sus propios equipos y personal, que se terminen en el ejercicio, se efectuará al final del mismo el siguiente asiento:

_____ x _____

(20) Inmovilizado material propio.

a Trabajos realizados por el Ente para su inmovilizado material (781)
_____ x _____

- Por la adscripción al Organismo de bienes procedentes de otro Ente se hará:

_____ x _____

(20) Inmovilizado material propio.

a Patrimonio de afectación (101)
_____ x _____

- Por la venta de bienes propios se hará:

_____ x _____

(430) Deudores derechos reconocidos, ejercicio corriente.
(290) Amortización anual inmovilizado material propio.

a Inmovilizado material propio (20)
Resultado extraordinario inmovilizado (821)
_____ x _____

En el caso de que se produzcan bajas en inventario por razones distintas a la venta se realizará un asiento análogo al anterior, cargando las cuentas 290 y 821 con abono a cuentas del subgrupo 20.

- Al término de la afectación de bienes adscritos se hará:

_____ x _____

(101) Patrimonio de afectación.
(290) Amortización acumulado inmovilizado material propio.

a Inmovilizado material propio (20)
a Resultado extraordinario inmovilizado (821)
_____ x _____

Regla 137. La contabilización de operaciones relativas a bienes patrimoniales en adaptación, construcción o montaje se efectuará en la siguiente forma:

- Por las cantidades invertidas en obras en ejecución o en investigaciones encargadas a terceros ajenos al Organismo se hará el siguiente asiento:

	x	
(22)	Inmovilizaciones propias en curso.	
	a	Acreeedores por obligaciones reconocidas ejercicio corriente (400)
	x	

- Por las cantidades invertidas en obras en ejecución o en investigaciones llevadas a cabo por el Organismo para sí mismo utilizando sus propios medios se irán efectuando a lo largo del ejercicio los asientos que correspondan de cargo a cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», y abono a las del subgrupo 40, «Acreeedores por obligaciones reconocidas», y en fin de ejercicio por el importe de dichos gastos se realizará el siguiente asiento:

	x	
(22)	Inmovilizaciones propias en curso.	
	a	Trabajos realizados por el Ente para sus inmovilizaciones en curso (783)
	x	

- A la terminación de dichas obras o investigaciones, cuyo resultado se incorpore a bienes del inmovilizado material propio, se hará:

	x	
(20)	Inmovilizado material propio.	
	a	Inmovilizaciones propias en curso (22)
	x	

- Cuando el resultado de las investigaciones sea negativo se puede optar por:

1. Amortizar los gastos efectuados en un solo ejercicio. El asiento a realizar será:

	x	
(800)	Resultados corrientes del ejercicio.	
	a	Investigación de estudios y proyectos en curso (229)
	x	

2. Amortizar los gastos efectuados en varios ejercicios de la forma en que se establece en el capítulo VI del presente título.

Regla 138. La contabilización de operaciones relativas a bienes calificados de dominio público se efectuará de forma similar a la establecida en las reglas 136 y 137 de la presente sección, pero utilizando las cuentas que correspondan de los subgrupos 23, «Inmovilizado material de dominio público» y 24 «Inmovilizado de dominio público en curso».

Regla 139. Los elementos comprendidos en el inmovilizado material deberán valorarse, como norma general, al precio de adquisición, deducidas en su caso las amortizaciones practicadas, cuyo análisis se efectúa en el capítulo VII del presente título.

Como excepciones a esta norma general pueden establecerse las siguientes:

1. Regularizaciones de valores legalmente establecidas, cuya contabilización se efectuará mediante el siguiente asiento:

	x	
(xxx)	Cuenta de inmovilizado material.	
	a	Plusv. revaloriz. activos (111)
	a	Amortiz. acum. inmov. mat. (290)
	o	(291)
	x	

La regularización puede afectar tanto a bienes patrimoniales como a bienes de dominio público, en el primer caso se cargará la cuenta correspondiente del subgrupo 20, «Inmovilizado material propio», con abono a las 111 y 290, y en el segundo caso se cargará la cuenta correspondiente del subgrupo 23 «Inmovilizado material de dominio público», con abono a las 111 y 291.

En este asiento, la cuenta de inmovilizado se cargará por el importe bruto de la revalorización, abonándose la cuenta 111 por el neto, y la correspondiente cuenta de amortización 290 ó 291, por la diferencia entre ambos.

2. Reducciones efectivas del valor contabilizado. Su contabilización se efectuará mediante el siguiente asiento:

	x	
(821)	Resultados extraord. inmovilizado.	
(290)	o amortiz. acumul. inmov. mat. propio.	
(291)		
	a	Cta. inmov. mat. (xxx)
	x	

La cuenta de inmovilizado se abonará por el importe correspondiente a la reducción del valor histórico, cargándose la cuenta 821 por la reducción del valor contable, y la cuenta de amortización 290 ó 291, por la diferencia entre ambos.

3. Plusvalías efectivas del valor contabilizado. En este caso, la contabilización se efectuará mediante un asiento análogo al indicado en el apartado 1.º de la presente regla, sustituyendo la cuenta 111, «Plusvalía por revalorización de activos», por la cuenta 821, «Resultados extraordinarios del inmovilizado».

SECCIÓN 2.ª INMOVILIZADO INMATERIAL

Regla 140. El inmovilizado inmaterial de los Organismos autónomos estará constituido por los elementos patrimoniales intangibles susceptibles de valoración económica que sean propiedad de los mismos.

Regla 141. La contabilización en el Libro Diario General de Operaciones, relativas a este tipo de Inmovilizado, se efectuará de la siguiente forma:

a) En las altas de inmovilizado hay que distinguir dos casos:

1. Si es de adquisición directa, por el importe de los gastos necesarios para su obtención, se efectuará el siguiente asiento:

	x	
(21)	Inmovilizado inmaterial.	
	a	Acreeed. oblig. reconoc. ej.º corriente (400)
	x	

2. Si es consecuencia del resultado positivo de investigaciones encargadas a terceros o efectuadas directamente por el Organismo con sus propios medios, y siempre que dicho resultado sea incorporable a algún elemento del inmovilizado inmaterial, se hará:

	x	
(21)	Inmovilizado inmaterial.	
	a	Investig. estud. y proyec. curso (229)
	x	

Este asiento se realizará por el importe incluido en la cuenta 220, correspondiente a la investigación cuyo resultado se incorpore al inmovilizado inmaterial, ya que durante el período que duró aquélla se debieron realizar los siguientes asientos:

- Por los gastos originados como consecuencia de trabajos encargados a terceros:

	x	
(229)	Investig., estud. y proyect. en curso.	
	a	Acreeed. oblig. reconoc. ej.º corriente (400)
	x	

- Por los gastos originados como consecuencia de trabajos realizados por el propio Organismo se debieron ir cargando las cuentas correspondientes del grupo 6 con abono a la 400, y por el importe de los gastos anuales.

	x	
(229)	Investig., estud. y proyect. en curso.	
	a	Trabaj. realiz. por el Ente para su inmov. inmat. (782)
	o	
	a	Trabaj. realiz. por el Ente para sus inmov. curso (783)
	x	

Debiendo haber abonado una u otra cuenta, en función de que los trabajos estuviesen o no concluidos al efectuar el asiento.

b) Las bajas de inmovilizado inmaterial darán lugar a los siguientes asientos:

- En caso de enajenación:

	x	
(430)	Deud. dchos. reconoc. ejercicio cte.	
(292)	Amortiz. acumulad. inmov. inmater.	
	a	Inmov. inmat. (21)
		Result. extraord. del inmovilizado. (821)
	x	

- En caso de pérdida total o parcial de su valor, se realizará un asiento análogo al anterior, cargando las cuentas 292 y 821 con abono a las del subgrupo 21, por el importe de la mencionada pérdida.

SECCIÓN 3.ª INMOVILIZADO FINANCIERO

Regla 142. El inmovilizado financiero de los Organismos autónomos está constituido por las inversiones materializadas en acciones, obligaciones y bonos suscritos o adquiridos por los mismos, así como por los préstamos concedidos a otros Entes y las fianzas y depósitos constituidos.

Regla 143. A efectos de su contabilización habrá que distinguir entre:

- Inversiones financieras en el sector público que, en todo caso, se les da la consideración de inversiones permanentes.
- Inversiones financieras permanentes fuera del sector público.
- Inversiones financieras temporales.
- Fianzas y depósitos constituidos.

Regla 144. La contabilización en el Libro Diario General de Operaciones de inversiones financieras en el sector público se efectuará de la siguiente forma, habiendo de distinguir entre:

a) Inversiones materializadas en acciones.

- Al suscribir o comprar acciones se efectuará el siguiente asiento:

	x	
(250)	Acciones con cotización oficial.	
	o	
(251)	Acciones sin cotización oficial.	
	a	Acreead. oblig. reconoc. ej.º cte. (400)
	a	Desemb. pend. sobre acciones y partic. (259)
	x	

Las cuentas 250 y 251 se cargarán por el precio de adquisición, incluyéndose en el mismo el importe satisfecho, en su caso, por derechos de suscripción y los gastos inherentes a la operación; la 400 se abonará por el importe de las entregas que deban realizarse y la 259 por la parte que quede pendiente de desembolso.

- A la enajenación de los títulos se hará:

	x	
(430)	Deud. dchos. reconoc. ej.º corriente.	
	a	Acc. cotiz. ofic. (250)
	o	
	a	Acc. sin cotiz. ofic. (251)
		result. Cartera Valores (830)
	x	

La cuenta 430 se cargará por el importe de la enajenación; la 250 ó 251, según proceda, se abonará por el valor contable de los títulos

enajenados y por la diferencia positiva o negativa entre ambos importes se abonará o cargará la cuenta 830, «Resultados de la Cartera de Valores».

- A la venta de derechos de suscripción se efectuará el siguiente asiento:

	x	
(430)	Deud. dchos. reconoc. ej.º corriente.	
	a	Acciones cotiz. oficial (250)
	o	
	a	Acciones sin cotiz. ofic. (251)
		Resultados de la Cartera de Valores. (830)
	x	

La cuenta 430 se cargará por el importe de la venta de los derechos enajenados, la 250 ó 251, según proceda, se abonará por el valor teórico de los mismos y por la diferencia positiva o negativa entre ambos importes se abonará o cargará la cuenta 830.

b) Inversiones materializadas en obligaciones y bonos:

- A la compra o suscripción de obligaciones y bonos se efectuará el siguiente asiento, por el importe del desembolso que deba realizarse:

	x	
(253)	Oblig. bonos y otras invers. rent. fija.	
	a	Acreead. oblig. reconoc. ej.º corriente.
	x	

- A la enajenación o amortización de las mismas se hará:

	x	
(430)	Aud. dchos. reconoc. ejerc. corriente.	
	a	Oblig., bonos y otras invers. renta fija (253)
		Resultados de la Cartera Valores (830)
	x	

La cuenta 430 se cargará por el importe de la enajenación o amortización; la 253 se abonará por el valor contable de los títulos enajenados o amortizados y por la diferencia positiva o negativa entre ambos importes se abonará o cargará la cuenta 830, «Resultados de la Cartera de Valores».

c) Préstamos concedidos.

- A la formalización del préstamo, y por el importe del mismo,

	x	
		se efectuará el siguiente asiento:
(254)	Prést. a med. y larg. plaz. sect. públic.	
	o	
(255)	Prést. a corto plazo sect. público.	
	a	Acreead. obli. reconoc. ej.º corriente (400)
	x	

Se cargará la cuenta 254 en el caso de que el préstamo concedido sea de vencimiento superior a dieciocho meses, o a la cuenta 255, si su vencimiento es igual o inferior a dicho plazo.

- Por la cancelación total o parcial del préstamo se hará:

	x	
(430)	Deud. dchos. reconoc. ej.º corriente.	
	a	Prést. a med. y larg. plazo al sector público (254)
	o	
	a	Prést. a corto plazo sect. público (255)
	x	

Regla 145. La contabilización en el Libro Diario General de Operaciones de inversiones financieras permanentes fuera del sector público se efectuará mediante asientos análogos a los indicados en la regla anterior, pero utilizando las cuentas que correspondan del subgrupo 26, «Otras inversiones financieras permanentes».

Regla 146. La contabilización de inversiones financieras temporales, que se limitará exclusivamente a la concesión de préstamos a corto plazo, se efectuará de la siguiente forma:

- A la formalización de préstamo, y por el importe del mismo, se efectuará el siguiente asiento:

	x		
(534)	Préstamos concedidos a corto plazo.		
	a	Acreeedores obligaciones reconocidos ejercicio corriente	(400)
	x		
	- Por la cancelación total o parcial del préstamo:		
	x		
(430)	Deudores derechos reconocidos ejercicio corriente.		
	a	Préstamos concedidos a corto plazo	(534)
	x		

Regla 147. La contabilización en el Libro Diario General de Operaciones de fianzas y depósitos constituidos por el Organismo se efectuará de la siguiente forma, habiendo de distinguir entre:

a) Fianzas y depósitos presupuestarios.

- A su constitución:

	x		
(27)	Fianzas y depósitos constituidos.		
(54)	Fianzas y depósitos constituidos.		
	a	Acreeedores de obligaciones reconocidos ejercicio corriente	(400)
	x		

Se cargarán cuentas de uno u otro subgrupo, 27 ó 54, según que se constituyan a largo y medio o a corto plazo.

A su cancelación:

	x		
(430)	Deudores derechos reconocidos ejercicio corriente.		
	a	Fianzas y depósitos constituidos	(27)
		o	
	a	Fianzas y depósitos constituidos	(54)
	x		

- Por el incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza.

	x		
(822)	Otros resultados extraordinarios.		
	a	Fianza a medio y largo plazo	(270)
	a	Fianza a corto plazo	(540)
	x		

b) Fianzas y depósitos extrapresupuestarios: Cuando de manera excepcional se constituyan fianzas o depósitos extrapresupuestarios, los asientos a efectuar serán los siguientes:

- Por la constitución:

	x		
(560)	Depósitos constituidos.		
	a	Tesorería	(57)
	x		
	- Por su cancelación:		
	x		

(57)	Tesorería.		
	a	Depósitos constituidos	
	x		(560)

CAPITULO VI

Los gastos amortizables

Regla 148. En el caso de gastos extraordinarios que se produzcan en el ejercicio y que no sean imputables exclusivamente a éste se podrá optar por no considerarlos como resultado del ejercicio, debiendo efectuar su amortización durante los ejercicios sucesivos que se acuerden.

Regla 149. Cuando se originen los gastos a que se refiere la regla anterior, y se decida efectuar su distribución durante varios ejercicios, la contabilización de éstos se efectuará a través de cuentas del subgrupo 28, «Gastos a cancelar». El mencionado subgrupo, que figura sin desarrollar en el Plan General de Contabilidad Pública, deberá estructurarse en los Planes Parciales, especiales o sectoriales elaborados para cada Organismo, mediante la habilitación de las cuentas que se consideren necesarias para contabilizar este tipo de operaciones.

Regla 150. En concreto, cuando se realicen investigaciones o estudios cuyo resultado final sea negativo y no pueda incorporarse a bienes del inmovilizado se podrá optar por considerarlo como resultado extraordinario del ejercicio, o bien como gasto amortizable en varios ejercicios, en cuyo caso su contabilización en el Libro Diario General de Operaciones se efectuará de la siguiente forma:

1.º Por el reflejo como gasto amortizable de las cantidades invertidas en los mencionados trabajos:

	x		
(28-)	Investigación, estudio y proyectos a amortizar:		
	a	Investigación, estudio y proyectos en curso	(229)
	x		

2.º Por el importe que se decida amortizar en cada ejercicio:

	x		
(69-)	Amortización de gastos:		
	a	Investigación, estudio y proyecto amortizable	(28-)
	x		

Regla 151. Los posibles gastos que se contabilicen a través del subgrupo 28 como gastos a amortizar llevarán un tratamiento contable similar al indicado en la regla anterior.

CAPITULO VII

La contabilidad de las amortizaciones

Regla 152. Los Organismos autónomos deberán amortizar anualmente los bienes y elementos que integren su inmovilizado material e inmaterial en función de la vía útil que de los mismos se prevea, atendiendo a su depreciación por envejecimiento, uso y obsolescencia.

Los terrenos que forman parte del inmovilizado del Organismo en ningún caso serán objeto de amortización, contabilizándose únicamente las pérdidas ciertas sufridas en el valor de los mismos a través de una cuenta de provisión, según se indica en el capítulo VIII del presente título.

Regla 153. A efectos contables, la amortización de los elementos del inmovilizado, cualquiera que sea el procedimiento elegido para realizarla, se efectuará por el método indirecto, de forma que se vaya creando un fondo a través de una cuenta de pasivo que compensará a las correspondientes cuentas de activo.

Regla 154. La contabilización en el Libro Diario General de Operaciones de las dotaciones anuales al fondo de amortización se efectuará, dependiendo de los bienes a que se refiera, mediante los siguientes asientos:

1.º Inmovilizado material propio.

	x		
(690)	Amortización inmovilizado material propio.		
	a	Amortización acumulado inmovilizado material propio	(290)
	x		

2.º	Inmovilizado material de dominio público.	
		x
(691)	Amortización inmovilizado material dominio público.	
	a Amortización acumulado inmovilizado dominio público	(291)
		x
3.º	Inmovilizado inmaterial.	
		x
(692)	Amortización inmovilizado inmaterial.	
	a Amortización acumulado inmovilizado inmaterial	(292)
		x

Regla 155. Las cuentas 290, 291 y 292, que podrán ser desarrolladas a nivel de cuentas de segundo orden en función de los distintos tipos de bienes del inmovilizado, recogerán la depreciación sufrida por los bienes a los que las mismas se refieren y figurarán en el Balance de Situación, minorando las correspondientes cuentas de activo, de forma que por diferencia entre éstas y aquéllas se obtendrá el valor contable de dichos bienes.

CAPITULO VIII

La contabilidad de las provisiones

Regla 156. Los Organismos autónomos podrán, cuando lo estimen conveniente, dotar provisiones para hacer frente a las siguientes situaciones:

- Reparaciones extraordinarias del inmovilizado material.
- Depreciaciones de terrenos.
- Depreciaciones de inversiones financieras permanentes.
- Depreciación de existencias.
- Responsabilidades futuras derivadas de litigios.
- Insolvencias de deudores por operaciones comerciales.
- Insolvencias de deudores por préstamos concedidos.

Regla 157. Aquellos Organismos que, por las especiales características de su inmovilizado material, deban realizar reparaciones periódicas o extraordinarias de elevada cuantía podrán crear un fondo de provisión para atender a las mismas. Su contabilización, en el Libro Diario General de Operaciones, se efectuará de la siguiente forma:

1.º	Por la dotación anual:	
		x
(693)	Dotaciones provisionales de reparaciones extraordinarias.	
	a Provisiones de reparaciones extraordinarias	(293)
		x
2.º	Por la aplicación de la provisión caben distinguir dos casos:	
a)	Si la reparación se realiza en el curso de un solo ejercicio.	
		x
(293)	Provisiones de reparaciones extraordinarias.	
	a Reparaciones extraordinarias cubiertas con provisiones	(790)
		x

Este asiento se efectuará por el importe de la dotación que en su día se efectuó para cubrir dicha reparación:

b) Si la reparación se realiza durante varios ejercicios se podrá optar por:

b.1 Realizar el asiento indicado en el apartado a) anterior por el importe correspondiente al coste real de la parte de reparación efectuada en el ejercicio.

b.2 Realizar dicho asiento por la parte de provisión que se corresponda con la fracción de obra ejecutada en el ejercicio. Este sistema será conveniente aplicarlo cuando la diferencia entre el importe de la provisión y el coste real de la reparación sea de gran cuantía.

Paralelamente a los asientos indicados en los apartados a) y b) se procederá a registrar los gastos reales de la reparación, cargando la cuenta 641, «Reparaciones y conservación», con abono a la 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas, ejercicio corriente».

Regla 158. La provisión por depreciación de terrenos se dotará como consecuencia de pérdidas ciertas, no realizadas, que se produzcan en el valor de los mismos. Su contabilización se efectuará de la siguiente forma:

1.º	Por el importe de la dotación anual:	
		x
(821)	Resultados extraordinarios del inmovilizado.	
	a Provisiones de depreciaciones de terrenos	(294)
		x

Este asiento se efectuará al final del ejercicio en que se produzca la depreciación del terreno y por el importe de ésta, no teniendo, por tanto, carácter periódico.

2.º A la baja en inventario, por enajenación o cualquier otra causa, o a la desaparición de las causas que determinaron la dotación de la provisión, se efectuará el siguiente asiento:

		x
(294)	Provisiones por depreciación de terrenos.	
	a Resultado extraordinario inmovilizado	(821)
		x

La cuenta 294, «Provisión por depreciación de terrenos», deberá figurar en el Activo del Balance de Situación, minorando la inversión a que corresponda.

Regla 159. Los Organismos autónomos que posean valores de cartera registrados en cuentas del grupo 2 podrán dotar provisión por depreciación de inversiones financieras permanentes para hacer frente a las depreciaciones que se pongan de manifiesto en los mismos al cierre del ejercicio. Su contabilización se realizará de la siguiente forma:

1.º	Por la cancelación de la dotación efectuada en el ejercicio anterior:	
		x
(295)	Provisión por depreciación de inversiones financieras permanentes.	
	a Resultado de la cartera de valores	(830)
		x
2.º	Por la dotación que se efectúe en el ejercicio corriente:	
		x
(830)	Resultados de la cartera de valores.	
	a Provisiones de depreciaciones de inversiones financieras permanentes	(295)
		x

Los dos asientos indicados anteriormente deberán hacerse simultáneamente al cierre del ejercicio.

3.º En el caso de enajenación o baja en inventario de valores de cartera se efectuará un asiento análogo al indicado en el apartado 1.º de la presente regla por el importe correspondiente a la provisión de los valores que causen baja.

La cuenta 295, «Provisión por depreciación de inversiones financieras permanentes», deberá figurar en el Activo del Balance de Situación, minorando la inversión a que corresponda.

Regla 160. Los Organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo podrán dotar provisión por depreciación de existencias como consecuencia de pérdidas, no realizadas, que se pongan de manifiesto con motivo de la realización del inventario de existencias al cierre del ejercicio. Su contabilización se hará de la siguiente forma:

1.º	Por la cancelación de la dotación efectuada en el ejercicio anterior:	
		x
(39)	Prov. depreciación de existencias.	
	a Result. ctes. del ejerc.	(800)
		x

2.º Por la dotación que se efectúe en el ejercicio corriente:

	x	
(800) Resultados corrientes del ejercicio.		
a Prov. deprec. existencias		(39)
	x	

Los dos asientos indicados anteriormente deberán hacerse simultáneamente al cierre del ejercicio.

Las cuentas del subgrupo 39, «Provisión por depreciación de existencias», deberán figurar en el Activo del Balance de Situación minorando el valor de las existencias a que correspondan.

Regla 161. Los Organismos autónomos podrán dotar provisiones para hacer frente a responsabilidades futuras ciertas, nacidas de litigios en curso, indemnizaciones o pagos pendientes de cuantía indeterminada. Su contabilización se efectuará de la siguiente forma:

1.º Por su dotación al nacimiento de la responsabilidad o de la obligación que determina la indemnización o pago:

	x	
(695) Dotación prov. para responsabilidades.		
a Prov. para responsabilidades		(492)
	x	

2.º A la sentencia firme del litigio o cuando se conozca el importe definitivo de la indemnización o pago:

	x	
(492) Provisión para responsabilidades.		
a Responsabilid. cubiertas con provisiones		(792)
	x	

Este asiento se efectuará, en todo caso, por el importe de la dotación que se realizó en su día y paralelamente al que refleje el gasto jurídico-contencioso.

Regla 162. Los Organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo podrán dotar, cuando lo consideren conveniente, provisión para hacer frente a deudas de dudoso cobro que tengan su origen en operaciones comerciales. La contabilización de dichas provisiones se efectuará de la forma que se expone a continuación, teniendo presente que las cuentas «Provisión por insolvencias», «Dotación a la provisión para insolvencias» e «Insolvencias cubiertas con provisiones», al no figurar en el Plan General de Contabilidad Pública, deberán incluirse en los Planes de Contabilidad de los Organismos que lo estimen necesario, a través de los subgrupos 49, «Provisiones», 69, «Dotaciones del ejercicio para amortización y provisiones», y 79, «Provisiones aplicadas a su finalidad», respectivamente:

1.º Por la dotación de la provisión:

	x	
(69-) Dotación provisión para insolvencias.		
a Prov. para insolvencias		(49-)
	x	

2.º Por la aplicación de la provisión, se han de distinguir los siguientes casos:

a) Cobro total del crédito estimado de dudoso cobro:

	x	
(49-) Provisión para insolvencias.		
a Insolv. cubiert. con provis.		(79-)
	x	

Este asiento se hará por el importe de la provisión correspondiente a dicho crédito.

b) Cobro parcial del crédito.

	x	
(49-) Provisión para insolvencias.		
a Deud. operac. comerciales		(45)
a Insolv. cub. con provis.		(79-)
	x	

Se abonará la cuenta que corresponda del subgrupo 45 por el importe de la provisión correspondiente a la parte no cobrada, y la cuenta «Insolvencias cubiertas con provisiones», por el que corresponda a la parte cobrada.

c) Insolvencia total del deudor.

	x	
(49-) Provisión para insolvencias.		
a Deud. operac. comerciales		(45)
	x	

Este asiento se hará por la totalidad de la deuda para la que se había dotado provisión.

Cuando se produzcan insolvencias para las cuales no se hubiese dotado provisión, los asientos a efectuar para recoger dicha insolvencia serán los siguientes:

- Insolvencia producida en el ejercicio siguiente al de reconocimiento del derecho:

	x	
(800) Resultados corrientes del ejercicio.		
a Deud. operac. comerc. ej.º corriente		(455)
	x	

- Insolvencia producida en el ejercicio siguiente al de reconocimiento del derecho:

	x	
(840) Modificación derechos ejerc. anterior.		
a Deud. operac. comerciales ej.º ant.		(456)
	x	

- Insolvencia producida en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de reconocimiento del derecho:

	x	
(840) Modificación derechos ej.º anteriores.		
a Deud. operac. comerc. ej.º prev. anter.		(457)
	x	

Regla 163. Los Organismos autónomos podrán dotar provisiones para hacer frente a insolvencias que se puedan producir como consecuencia de la concesión de préstamos, contabilizándose las mismas a través de cuentas de los subgrupos 29 y 59, según se trate de préstamos a medio y largo o a corto plazo, respectivamente.

CAPITULO IX

La contabilidad de las transferencias

SECCIÓN 1.ª LA CONTABILIDAD DE LAS TRANSFERENCIAS CORRIENTES

Regla 164. Las transferencias corrientes concedidas, que en todo caso tendrán la consideración de gasto, se contabilizarán, en función del agente receptor de las mismas, de la siguiente forma:

a) A través del subgrupo 66, «Subvenciones de explotación», cuando se trate de transferencias corrientes concedidas a:

- Organismos autónomos de carácter no administrativo.
- Otros Entes públicos que realicen actividades comerciales, industriales o financieras.
- Empresas públicas.
- Empresas privadas.

b) A través del subgrupo 67, «Transferencias corrientes», cuando se trate de las concedidas a:

- El Estado.
- Organismos autónomos administrativos.
- La Seguridad Social.
- Entes territoriales.
- Otros Entes públicos de carácter administrativo.
- Familias e Instituciones sin fines de lucro.
- El exterior.

Regla 165. Las transferencias corrientes recibidas en Organismos autónomos administrativos tendrán en todo caso la considera-

ción de ingreso y deberán contabilizarse a través del subgrupo 76, «Transferencias corrientes».

Las recibidas en Organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo también se contabilizarán como ingreso a través del subgrupo 75, «Subvenciones de explotación».

SECCIÓN 2.ª LA CONTABILIDAD DE LAS TRANSFERENCIAS DE CAPITAL

Regla 166. Las transferencias de capital recibidas tendrán la consideración de financiación básica del Organismo, debiéndose contabilizar a través de cuentas del subgrupo 14, «Subvenciones de capital recibidas».

En el caso de que, por incumplimiento de los fines para los que fue concedida, haya de reintegrarse la subvención, habrá que distinguir dos casos:

a) Que el reintegro de la subvención figure consignado en el Presupuesto de Gastos del Organismo, en cuyo caso se efectuará éste como una operación más de dicho Presupuesto, contabilizándose de la forma establecida en el capítulo II del presente título.

b) Que dicho reintegro no figure en el Presupuesto de Gastos, en cuyo caso se efectuará como una devolución de ingresos indebidos, contabilizándose de la forma establecida en la sección 5.ª del capítulo III del presente título.

Regla 167. Las transferencias de capital concedidas tendrán, en todo caso, la consideración de gasto, contabilizándose a través de cuentas del subgrupo 68, «Transferencias de capital».

CAPITULO X

La contabilidad de los compromisos de gastos con imputación a ejercicios futuros

Regla 168. Los gastos de carácter plurianual, a los que se refiere el artículo 61 de la Ley General Presupuestaria, deberán ser objeto de contabilización independiente, según se establece en el apartado 5 de dicho artículo.

Regla 169. La contabilización de los mencionados gastos se efectuará a través de las cuentas de orden previstas a tal efecto en el subgrupo 01, «De control presupuestario. Ejercicios posteriores», mediante los siguientes asientos:

a) Por las autorizaciones de gastos aprobadas con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores:

x	
(010) Presupuesto Gastos ejercicios posterior.	
(0100) Ppto. Gastos ejercicios post. Año 1.	
(0101) Ppto. Gastos ejercicios post. Año 2.	
(0102) Ppto. Gastos ejercicios post. Año 3.	
(0103) Ppto. Gastos ejercicios post. Año 4.	
a Autor. gastos ej.º post.	(013)
Autor. gastos ej.º post. Año 1	(0130)
Autor. gastos ej.º post. Año 2	(0131)
Autor. gastos ej.º post. Año 3	(0132)
Autor. gastos ej.º post. Año 4	(0133)

Se cargarán y abonarán las cuentas de segundo orden que sean necesarias en función de los ejercicios a los que la autorización se refiera.

b) Por los compromisos de gastos adquiridos con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores:

x	
(013) Autoriz. gastos ejercicios posteriores.	
(0130) Autoriz. gastos ej.º posteriores. Año 1.	
(0131) Autoriz. gastos ej.º posteriores. Año 2.	
(0132) Autoriz. gastos ej.º posteriores. Año 3.	
(0133) Autoriz. gastos ej.º posteriores. Año 4.	
a Gastos compr. ej.º post.	(014)
Gastos compr. ej.º post. Año 1	(0140)
Gastos compr. ej.º post. Año 2	(0141)
Gastos compr. ej.º post. Año 3	(0142)
Gastos compr. ej.º post. Año 4	(0143)

Regla 170. Las cuentas 010, 013 y 014 deberán figurar en el asiento de cierre de la contabilidad, por el saldo que presenten en fin de ejercicio, de la siguiente forma:

x	
(013) Autoriz. gastos ej.º posteriores.	
(0130) Autoriz. gastos ej.º posteriores. Año 1.	
(0131) Autoriz. gastos ej.º posteriores. Año 2.	
(0132) Autoriz. gastos ej.º posteriores. Año 3.	
(0133) Autoriz. gastos ej.º posteriores. Año 4.	
(014) Gastos compromet. ej.º post.	
(0140) Gastos compromet. ej.º post. Año 1.	
(0141) Gastos compromet. ej.º post. Año 2.	
(0142) Gastos compromet. ej.º post. Año 3.	
(0143) Gastos compromet. ej.º post. Año 4.	
a Ppto. Gastos ej.º post.	(010)
a Ppto. Gastos ej.º post. Año 1	(0100)
a Ppto. Gastos ej.º post. Año 2	(0101)
a Ppto. Gastos ej.º post. Año 3	(0102)
a Ppto. Gastos ej.º post. Año 4	(0103)

Debiendo coincidir, por ejercicios, la suma de los saldos correspondientes a las divisionarias de las cuentas 013 y 014 con el que presenten las divisionarias de la cuenta 010.

Regla 171. En el asiento de apertura de la contabilidad deberán aparecer las cuentas 010, 013 y 014 a través de sus divisionarias correspondientes a los años 1, 2 y 3, por el saldo que en el Balance de Situación a 31 de diciembre del año anterior presenten las divisionarias relativas a los años 2, 3 y 4, respectivamente. El saldo por el que figure en dicho Balance de Situación la divisionaria correspondiente al año 1 no aparecerá en el asiento de apertura, ya que al formar parte del Presupuesto de Gastos del ejercicio corriente se imputará al subgrupo 00, «De Control Presupuestario. Ejercicio corriente», de la siguiente forma:

- Por las autorizaciones de gasto efectuadas en ejercicios anteriores, con cargo al Presupuesto corriente:

x	
(003) Presupuesto de gastos: Créd. definit.	
(0030) Créditos disponibles	
a Ppto. gastos: Gastos autoriz.	(004)

Este asiento se realizará por el saldo que en el Balance de Situación a 31 de diciembre anterior presente la cuenta 0100, «Presupuesto de gastos en ejercicios posteriores. Año 1»:

- Por los compromisos de gasto adquiridos en ejercicios anteriores, con cargo al Presupuesto corriente:

x	
(004) Presupuesto de Gastos: Gastos autoriz.	
a Ppto. gastos: Gastos comprom.	(005)

Este asiento se realizará por el saldo que en el Balance de Situación a 31 de diciembre anterior presente la cuenta 0140, «Gastos comprometidos de ejercicios posteriores. Año 1»:

Los dos asientos anteriormente indicados deberán efectuarse una vez realizados los asientos de apertura de la contabilidad y del Presupuesto de Gastos.

CAPITULO XI

La contabilidad de los anticipos de Tesorería

SECCIÓN 1.ª CONCESIÓN Y FASES DE GESTIÓN DE LOS ANTICIPOS DE TESORERÍA

Regla 172. Los anticipos de Tesorería a que se refiere el artículo 65 de la Ley General Presupuestaria serán objeto de contabilización independiente a través de las cuentas previstas a tal efecto en los subgrupos 03, «Anticipos de Tesorería (art. 65 Ley General Presupuestaria)»; 40, «Acreedores por obligaciones reconocidas»; y 41, «Acreedores por pagos ordenados». Tales cuentas, al

tener un carácter análogo a las de Control Presupuestario previstas para reflejar la ejecución del Presupuesto de Gastos, deberán figurar desarrolladas a nivel de concepto presupuestario.

Regla 173. La concesión de estos anticipos de Tesorería originará el siguiente asiento en el Libro Diario General de Operaciones:

	x	
(030) Anticipos de Tesorería concedidos.	a	Créd. anticipo. (031)
	x	

Regla 174. La contabilización de las diversas fases de gestión de tales anticipos se efectuará de la siguiente forma:

a) Por las autorizaciones de gasto aprobadas:	x	
(031) Créditos anticipados.	a	Gastos autoriz. (034)
	x	
b) Por los compromisos de gastos adquiridos:	x	
(034) Gastos autorizados.	a	Gastos compr. (035)
	x	
c) Por las obligaciones reconocidas:	x	
(xxx) Cta. proced. acuerd. natur. econ. oper.	a	Acreead. oblig. reconoc. antic. Tesorería. (Artículo 65 L. G. P.) (403)
	x	
d) Por los pagos ordenados:	x	
(403) Acreead. oblig. reconoc. anticip. Tesor. (Artículo 65 Ley General Presupuest.)	a	Acreead. pag. ord. antic. Tesorería. (Art. 65 L. G. P.) (413)
	x	
e) Por los pagos realizados:	x	
(413) Acreead. pag. orden. anticip. Tesorería (Artículo 65 Ley General Presupuestaria)	a	Tesorería y/o Formalización (57) (589)
	x	

En el caso de operaciones que lleven aparejadas más de una fase se harán simultáneamente los asientos que correspondan a cada una de ellas.

Regla 175. En los asientos de apertura y cierre de la contabilidad, estas cuentas deberán figurar no por los saldos que aparecen en el Balance de Situación, sino por las sumas del Debe y Haber del Balance de Comprobación previo a aquél, ya que, como no están sujetas a una delimitación temporal que coincida con el ejercicio presupuestario, su vigencia se prolonga desde la concesión del anticipo hasta su cancelación, que al llevarse a cabo a través de documentos negativos hace necesario mantener a lo largo de la vigencia del mismo las sumas del Debe y Haber de las cuentas que se encuentren afectadas.

SECCIÓN 2.^a LA CANCELACIÓN DE LOS ANTICIPOS DE TESORERÍA

Regla 176. Una vez aprobado el crédito extraordinario o suplemento de crédito se procederá a efectuar la cancelación de las operaciones realizadas con cargo al anticipo concedido, así como la aplicación de éstas al Presupuesto de Gastos, una vez efectuada la correspondiente modificación presupuestaria. En el caso de no ser

aprobado el crédito extraordinario o suplemento de crédito, el anticipo de Tesorería se deberá cancelar con cargo al crédito del Organismo cuya minoración ocasione menos trastornos al servicio público, según se establece en el artículo 65 de la Ley General Presupuestaria.

Regla 177. La contabilización, en el Libro Diario General de Operaciones, de la cancelación de anticipos, a que se refiere la regla anterior, se efectuará mediante los siguientes asientos:

- Por la modificación presupuestaria:	x	
(000) Presupuesto ejercicio corriente.	a	Presupuestos Gastos: Modificación crédito (002)
	x	
	x	
(002) Presupuesto de Gastos: Modificación créditos.	a	Presupuesto de Gastos: Créditos definitivos (003) Créditos disponibles (0030)
	x	
- Por la aplicación al Presupuesto de Gastos de las operaciones efectuadas con cargo al anticipo que se va a cancelar:	1	
(003) Presupuesto de Gastos: Créditos definitivos.		
(0030) Créditos disponibles.	a	Presupuestos de Gastos: Gastos autorizados (004)
	2	
(004) Presupuesto de Gastos: Gastos autorizados.	a	Presupuesto de Gastos: Gastos compr. (005)
	3	
(xxx) Cta. proced. acuerd. natur. econ. oper.	a	Acreead. oblig. reconoc. ej. ^o corriente (400)
	4	
(400) Acreead. oblig. reconoc. ej. ^o cte.	a	Acreead. pag. ord. ej. ^o cte. (410)
	5	
(410) Acreead. pag. ordenad. ej. ^o cte.	a	Formalización (589)
	x	

Y simultáneamente a los asientos indicados en el apartado anterior, por la cancelación de las operaciones efectuadas con cargo al anticipo de Tesorería:

	6	
(-) (413) Acreead. pag. ordenad. anticipo Tesor. (Artículo 65 Ley General Presupuestaria)	a	Formalización (589)(-)
	7	
(-) (403) Acreead. oblig. reconoc. anticip. Tesor. (Artículo 65 Ley General Presupuestaria)	a	Acreead. pagos ord. anticip. Tesorería. (Art. 65 L.G.P.) (413)(-)
	8	
(-) (xxx) Cta. proced. acuerd. natur. econo. oper.	a	Acreead. oblig. reconoc. antic. Tesorería. (Art. 65 L.G.P.) (403)(-)

	_____	9	_____	
(-) (034)	Gastos autorizados.			
	_____	a	Gastos compro.	(035)(-)
	_____	x	_____	
	_____	10	_____	
(- (031)	Créditos anticipados.			
	_____	a	Gastos autorizados - (034)(-)	
	_____	11	_____	
(-) (030)	Anticipos-Tesorería concedidos.			
	_____	a	Créditos anticip.	(031)(-)
	_____	x	_____	

Regla 178. De los asientos anteriormente indicados se efectuarán los que correspondan, en función de las distintas fases ejecutadas con cargo al anticipo, pudiéndose presentar las siguientes posibilidades:

- Si no ha llegado a realizar ninguna autorización con cargo al anticipo concedido, deberá hacerse únicamente el asiento número 11.
- Si se han autorizado gastos, pero no se han comprometido las correspondientes cantidades, se harán los asientos números 1, 10 y 11.
- Si se han comprometido gastos, pero no se han reconocido las obligaciones correspondientes, se harán los asientos números 1, 2, 9, 20 y 11.
- Si se han reconocido obligaciones, pero su pago no ha sido ordenado, se harán los asientos números 1, 2, 3, 8, 9, 10 y 11.
- Si se han ordenado pagos, pero no han sido hechos efectivos, los asientos números 1, 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10 y 11.
- Por último, si se han ejecutado todas las fases deberán hacerse todos los asientos indicados en la regla anterior.

En todo caso, deberán efectuarse los asientos que reflejan la contabilización de la modificación presupuestaria de que se trate.

SECCIÓN 3.ª - REINTEGROS DE ANTICIPOS DE TESORERÍA

Regla 179. Los reintegros que surjan como consecuencia de pagos efectuados con cargo a anticipos de Tesorería concedidos, se podrán presentar en dos momentos diferentes:

- Antes de haberse cancelado el anticipo.
- Después de haberse cancelado el anticipo.

Regla 180. La contabilización de los reintegros producidos con anterioridad a la cancelación del anticipo se efectuará de la siguiente forma:

- Por el ingreso, en la Tesorería del Organismo, correspondiente al reintegro:

	_____	x	_____	
(57)	Tesorería.			
	_____	a	Otros acreed. no presupuest.	(51)
	_____	x	_____	

- Por la anulación, como consecuencia del reintegro, de las distintas fases ejecutadas:

	_____	x	_____	
(51)	Otros acreedores no presupuestarios.			
	_____	a	Formalización	(589)
	_____	x	_____	

Y simultáneamente a este asiento, deberán efectuarse los asientos números 6, 7, 8, 9, 10 y 11 indicados en el último apartado de la regla 177, por el importe correspondiente al reintegro y en base a los documentos negativos surgidos como consecuencia de éste.

Regla 181. Los reintegros producidos con posterioridad a la cancelación del anticipo, tendrán la consideración de reintegros de pagos presupuestarios, bien de ejercicio corriente, bien de ejercicios cerrados, contabilizándose de acuerdo con lo establecido en la regla 75 de la sección 3.ª, capítulo II del presente título.

CAPITULO XII

Las cuentas de orden

Regla 182. Los Organismos Autónomos podrán abrir, en el grupo 0 «Cuentas de control presupuestario y de orden» de sus

planes de contabilidad parciales, especiales o sectoriales, las cuentas de orden que consideren necesarias para reflejar hechos, situaciones o circunstancias que, no alterando la expresión contable de su patrimonio, ni su situación financiera, afectan en alguna medida a la situación económica del mismo.

Regla 183. La contabilización de cada hecho, situación o circunstancia a que se refiere la regla anterior, precisará la creación de dos cuentas de orden, una de naturaleza o saldo deudor, que será la que se cargue, y otra de naturaleza o saldo acreedor, que será la que se abone, siendo anotadas ambas por iguales importes.

Regla 184. Estas cuentas de orden se irán eliminando, mediante asientos contrarios al indicado en la regla anterior, bien porque desaparezca la situación que motivó su aparición, o bien porque dicha situación se haya transformado en un hecho que provoque variaciones reales en el patrimonio del Organismo.

Regla 185. En todo caso, se habrá de reflejar en la contabilidad del Organismo, a través de cuentas del subgrupo 05 «Avalés y garantías», el importe de los avales tanto recibidos como entregados, así como el importe de las garantías dadas por el Organismo y que se encuentren materializadas en valores. De la misma forma, deberán contabilizarse a través de cuentas del subgrupo 06 «Valores en depósito» el movimiento de los valores de terceros en poder del Organismo en concepto de depósito.

Regla 186. Los Organismos Autónomos que expidan certificaciones de descubierto para realizar la recaudación de derechos a favor del mismo que se encuentren en vía ejecutiva de cobro, deberán efectuar el control de dichas certificaciones a través de las cuentas de orden 072 «Tesorería: Certificaciones de descubierto» y 076 «Derechos materializados en certificaciones de descubierto», pudiendo desarrollar estas cuentas en las divisionarias de segundo orden que se estimen convenientes, en función de la situación en que se puedan encontrar tales certificaciones.

CAPITULO XIII

Regularización y cierre de la contabilidad

SECCIÓN 1.ª LA REGULARIZACIÓN

Regla 187. Una vez realizado el balance de comprobación, y en base al mismo, se procederá a realizar los asientos de regularización con el fin de determinar el resultado global obtenido por el Organismo durante el ejercicio económico.

Regla 188. El balance de comprobación, mencionado en la regla anterior, habrá de contener las sumas del debe y haber, así como los saldos deudores y acreedores de las cuentas que, a lo largo del ejercicio, hayan sido objeto de anotaciones contables.

Regla 189. Los Organismos Autónomos determinarán el resultado global del ejercicio mediante la integración en la cuenta 890 «Resultados del ejercicio» de los saldos de las cuentas comprendidas en los siguientes subgrupos:

- Resultados corrientes del ejercicio.
- Resultados extraordinarios.
- Resultados de la cartera de valores.
- Modificación de derechos y obligaciones de ejercicios anteriores.

Regla 190. A través de los subgrupos anteriormente citados se reflejarán los siguientes tipos de resultados:

- «Resultados corrientes del ejercicio», recogerán mediante la cuenta 800 «Resultados corrientes del ejercicio», los originados por la actividad normal del Organismo, y por lo tanto se integrarán en ella las cuentas de gastos del grupo 6, las de ingresos 7 y las existencias, tanto iniciales como finales, recogidas en el grupo 3.
De manera excepcional, los Organismos de carácter no administrativo que lo consideren oportuno podrán desarrollar este subgrupo en las cuentas necesarias para diferencias entre el resultado proveniente de sus operaciones comerciales y el derivado del resto de sus operaciones corrientes.
- «Resultados extraordinarios», recogerán los que se originen como consecuencia de la emisión y amortización de empréstitos, mediante la cuenta 820 «De la deuda pública»; los originados por el inmovilizado, a través de la cuenta 821 «Del inmovilizado», y los que no puedan imputarse a otras cuentas del Plan, mediante la cuenta 822 «Otros resultados extraordinarios».
- «Resultados de la cartera de valores», recogerá, a través de la cuenta 830 «Resultados de la cartera de valores», los que se pongan de manifiesto como consecuencia de la enajenación de valores mobiliarios y sus derechos de suscripción.
- «Modificación de derechos y obligaciones de ejercicios anteriores», recogerá, a través de las cuentas 840 «Modi-

ficación de derechos de ejercicios anteriores» y 841 «Modificación de obligaciones de ejercicios anteriores», respectivamente, las variaciones habidas en el saldo de derechos y obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores.

Regla 191. Los asientos de regularización a realizar en fin de ejercicio, en el Libro diario General de Operaciones, serán las siguientes:

- Por la regularización de las existencias:

a) Por el valor del inventario de existencias al comienzo del ejercicio:

	_____	x	_____	
(800)	Resultados corrientes del ejercicio.			
		a	Exist. Inicial.	(3)
	_____	x	_____	

b) Por el valor del inventario de existencias al final del ejercicio:

	_____	x	_____	
(3)	Existencias finales.			
		a	Result. Ctes. del ejercicio	(800)
	_____	x	_____	

- Por la regularización de los gastos:

	_____	x	_____	
(800)	Resultados corrientes del ejercicio.			
		a	Compras.	(60)
		a	Gastos personal.	(61)
		a	Gastos financ.	(62)
		a	Tributos.	(63)
		a	Trab., sumin. y serv. exter.	(64)
		a	Prest. Sociales.	(65)
		a	Subv. explot.	(66)
		a	Transf. Ctes.	(67)
		a	Tranf. capital.	(68)
		a	Dotac. ejercicio amortiz. y prov.	(69)
		a	Devoluc. ventas.	(708)
	_____	x	_____	

- Por la regularización de los ingresos:

	_____	x	_____	
(770)	Ventas.			
(71)	Renta de la propiedad y de la empresa.			
(72)	Tributos ligados a la produc. e import.			
(74)	Cotizaciones sociales.			
(75)	Subvenciones de explotación.			
(76)	Trasferencias corrientes.			
(78)	Otros ingresos.			
(79)	Provisiones aplicadas a su finalidad.			
(608)	Devoluciones de compras.			
		a	Result. Ctes. del Ejercicio.	(800)
	_____	x	_____	

- Por el traspaso de saldos a la cuenta 890 «Resultados del ejercicio»:

	_____	x	_____	
(80)	Resultados ctes. ejerc. (beneficio).			
(82)	Resultados extraordinarios (beneficio).			
(83)	Resultados cartera valores (beneficio).			
(84)	Modifc. dchos. y oblig. ej. ^o ant. (beneficio).			
(89)	Resultados del ejerc. (pérdida total).			
		a	Result. cts. ej. ^o (pérdida)	(80)
		a	Result. extraor. (pérdida).	(82)
		a	Result. cartera valor. (pérdida).	(83)
		a	Modifc. dchos. oblig. ej. ^o ant. (pérdidas).	(84)
		a	Result. ej. ^o (benef. total)	(89)
	_____	x	_____	

SECCIÓN 2.^a EL CIERRE DE LA CONTABILIDAD

Regla 192. Una vez efectuados los asientos de regularización y de cierre del Presupuesto, se procederá a realizar el asiento de cierre de la Contabilidad.

Regla 193. Este asiento, que será el último a realizar en el ejercicio, tendrá por objeto saldar todas las cuentas y servir de base para la realización de los estados contables a rendir por el Organismo.

Regla 194. Dicho asiento se efectuará cargando todas las cuentas del Pasivo y Neto con abono a las de Activo, por el importe de su saldo a fin de ejercicio, a excepción de las relativas a los anticipos de Tesorería (artículo 65 Ley General Presupuestaria) que se cerrarán por las sumas del Debe y Haber.

TITULO IV

Información a rendir por los Organismos autónomos

CAPITULO PRIMERO

Información anual

SECCIÓN 1.^a ESTADOS ANUALES

Regla 195. Los Estados que anualmente habrán de rendir los Presidentes o Directores de los Organismos Autónomos al Tribunal de Cuentas, por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado, según se preceptúa en el título I de la presente Instrucción, serán los siguientes:

- Balance de Situación a fin de ejercicio.
- Cuentas de Resultados.
- Cuadro de Financiamiento.
- Estado de Liquidación del Presupuesto.
- Operaciones de Presupuestos Cerrados.

Regla 196. El Balance de Situación expresará la situación patrimonial de cada Organismo al día de cierre del ejercicio, antes de la aplicación de Resultados. En dicho Balance se deberán distinguir con claridad, por una parte los activos, escalonados en función de su grado de conversión a liquidez y, por otra, los pasivos, atendiendo a su grado de exigibilidad, estructurándose a tal efecto de la forma establecida en los Planes de Contabilidad parciales, especiales o sectoriales elaborados para cada Organismo.

El Balance de Situación que a tal efecto se habrá de rendir deberá ajustarse al establecido con carácter general para todos los Organismos y cuyo modelo se adjunta en el anexo VI.

Regla 197. Las Cuentas de Resultados que habrán de elaborar los Organismos Autónomos son las siguientes:

- Cuenta de Resultados Corrientes del Ejercicio.
- Cuenta de Resultados Extraordinarios.
- Cuenta de Resultados de la Cartera de Valores.
- Cuentas de Modificación de Derechos y Obligaciones de Ejercicios Anteriores
- Cuenta de Resultados del ejercicio, a fin de ejercicio y antes de su distribución.

Cada una de estas Cuentas habrá de reflejar adecuadamente las fuentes de procedencia de los resultados del ejercicio y su estructura habrá de ajustarse a la establecida en los Planes parciales, especiales o sectoriales establecidos para cada Organismo.

Las Cuentas de Resultados que a tal efecto se habrán de rendir deberán ajustarse a las establecidas con carácter general para todos los Organismos y cuyo modelo se adjunta en el anexo VI.

La remisión de las mismas será obligatoria, aun cuando no hayan tenido movimiento, haciendo constar en este caso dicha circunstancia.

Regla 198. El cuadro de financiamiento anual presentará en término de flujo las variaciones que se hayan producido en el ejercicio.

Contendrá los siguientes estados:

- Cuadro de financiamiento anual que constará de tres partes independientes:
 - Primera.-Aplicaciones e inversiones permanentes de los recursos.
 - Segunda.-Recursos permanentes obtenidos.
 - Tercera.-Variaciones activas y pasivas del circulante.
- Estado de origen y aplicación de fondos.
- Estado de Tesorería (variaciones).

Su estructura se realizará de la forma establecida en los planes de Contabilidad parciales, especiales o sectoriales elaborados para cada Organismo.

El cuadro de Financiamiento que a tal efecto se habrá de rendir deberá ajustarse al establecido con carácter general para todos los Organismos y cuyo modelo se adjunta en el anexo VI.

Regla 199. El Estado de Liquidación del Presupuesto, cuyo modelo se adjunta en el anexo VI, presentará, de acuerdo con la estructura presupuestaria establecida para cada Organismo autónomo, el importe de los gastos e ingresos que le fueron inicialmente aprobados y las modificaciones autorizadas de los mismos, las obligaciones y derechos reconocidos y los ingresos y pagos realizados.

Dicho estado de Liquidación del Presupuesto tendrá el contenido y estructura siguientes:

Primera parte.—Liquidación del Estado de Gastos, que comprenderá desarrollados según la clasificación económica del Presupuesto de Gastos:

- A) De los créditos totales.
 - a) Los créditos iniciales, sus modificaciones y créditos definitivos.
 - b) Las obligaciones reconocidas netas, con cargo a los mismos.
 - c) Los remanentes de crédito, clasificados según correspondan o no a créditos comprometidos.
- B) De los créditos desarrollados por programas.
 - a) Los créditos iniciales, sus modificaciones y créditos definitivos.
 - b) Las obligaciones reconocidas netas, con cargo a los mismos.
 - c) Los remanentes de crédito, clasificados según correspondan o no a créditos comprometidos.
- C) De la realización de las obligaciones.
 - a) Las obligaciones reconocidas en el ejercicio.
 - b) Las obligaciones anuladas.
 - c) Obligaciones reconocidas netas (a-b).
 - d) Pagos realizados en el ejercicio.
 - e) Reintegros.
 - f) Pagos líquidos (d-e).
 - g) Obligaciones pendientes de pago en 31 de diciembre (c-f).

Segunda parte.—Liquidación del Estado de Recursos, que comprenderá desarrollados según la clasificación económica del Presupuesto de Ingresos:

- A) De las previsiones:
 - a) Las previsiones iniciales, sus modificaciones y previsiones definitivas.
 - b) Los derechos reconocidos netos.
 - c) La comparación entre previsiones y derechos reconocidos netos.
- B) De la realización de los derechos.
 - a) Derechos reconocidos en el ejercicio.
 - b) Derechos anulados.
 - c) Derechos reconocidos netos (a-b).
 - d) Ingresos realizados en el ejercicio.
 - e) Devoluciones.
 - f) Ingresos líquidos (d-e).
 - g) Derechos pendientes de cobro en 31 de diciembre (c-f).

Regla 200. El Estado de las Operaciones de Presupuestos Cerrados, cuyo modelo se adjunta en el Anexo VI, presentará, de acuerdo con la estructura presupuestaria establecida para cada Organismo autónomo, la gestión realizada en ejecución de las obligaciones y derechos procedentes del ejercicio anterior y de ejercicios previos al anterior.

Primera parte.—Presupuesto cerrado año 19..., se referirá al presupuesto anterior, comprendiendo desarrollados por capítulos según la clasificación económica del mismo:

- A) Obligaciones:
 - a) Obligaciones pendientes de pago en 1 de enero.
 - b) Rectificaciones.
 - c) Obligaciones anuladas.
 - d) Obligaciones pendientes netas (a-b-c).
 - e) Pagos realizados.
 - f) Obligaciones pendientes de pago en 31 de diciembre (d-e).
- B) Derechos:
 - a) Derechos pendientes de cobro en 1 de enero.
 - b) Rectificaciones.
 - c) Derechos anulados.
 - d) Derechos pendientes netos (a-b-c).
 - e) Ingresos realizados.
 - f) Derechos pendientes de cobro en 31 de diciembre (d-e).

Segunda parte.—Presupuestos cerrados año 19... y anteriores, se referirá a presupuestos cerrados previos al anterior, comprendiendo desarrollados por capítulos según la clasificación económica de los mismos:

- A) Obligaciones:
 - a) Obligaciones pendientes de pago en 1 de enero.
 - b) Rectificaciones.
 - c) Obligaciones anuladas.
 - d) Obligaciones pendientes netas (a-b-c).
 - e) Pagos realizados.
 - f) Obligaciones pendientes de pago en 31 de diciembre (d-e).
- B) Derechos:
 - a) Derechos pendientes de cobro en 1 de enero.
 - b) Rectificaciones.
 - c) Derechos anulados.
 - d) Derechos pendientes netos (a-b-c).
 - e) Ingresos realizados.
 - f) Derechos pendientes de cobro en 31 de diciembre (d-e).

Regla 201. Con carácter general, la justificación de los estados definidos en las reglas anteriores de la presente sección estará constituido por los documentos o libros mencionados en el título II de esta Instrucción.

En cualquier caso, los justificantes que deberán unirse a dichos estados para su envío al Tribunal de Cuentas, por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado, serán los siguientes:

- a) Presupuesto inicialmente aprobado en que conste fehacientemente tal aprobación.
- b) Relación autorizada por el Jefe de Contabilidad de las modificaciones de los créditos del estado de gastos y de las estimaciones del estado de ingresos inicialmente aprobados, detallando, por artículos, fecha de aprobación, número de expediente, clase de modificación e importe en aumento o en baja. Se unirá copia autorizada de la disposición o acuerdo aprobatorio de cada modificación.
- c) Relaciones de las rectificaciones y anulaciones de derechos y obligaciones de presupuestos cerrados, con indicación del presupuesto a que afecte dicha modificación, así como importe, en aumento o en baja y causa de la misma. Esta relación deberá ser autorizada por el Jefe de Contabilidad.
- d) Actas de arqueos de las existencias en caja referidas a fin de ejercicio.
- e) Notas o certificaciones de cada Entidad bancaria de los saldos en las mismas referidos a fin de ejercicio, agrupados por nombre o razón social de la Entidad. En caso de discrepancia entre saldos contables y bancarios, se aportará el estado conciliatorio oportuno autorizado por el Jefe de Contabilidad.
- f) Certificados de los saldos en fin de ejercicio en la Dirección General del Tesoro y Política Financiera para aquellos Organismos autónomos que tengan abierta cuenta en dicha Dirección.
- g) Registro General de Tesorería: Ingresos y pagos.
- h) Relaciones nominales de deudores y acreedores presupuestarios.

SECCIÓN 2.ª ANEXOS A LOS ESTADOS ANUALES

Regla 202. A los estados anuales señalados en la sección anterior se acompañarán, al objeto de ampliar la información contenida en los mismos, los siguientes anexos:

1. Balance de sumas y saldos.
2. Criterios de valoración aplicados.
3. Composición del Inmovilizado.
4. Composición del Pasivo exigible a medio y largo plazo.
5. Estado de modificaciones presupuestarias.
6. Estado de situación de los compromisos de gastos adquiridos con cargo a presupuestos de ejercicios futuros.
7. Estado de resultados presupuestarios y de remanentes de Tesorería.
8. Estado de anticipos de Tesorería (artículo 65, LGP).
9. Informe sobre objetivos, costo y productividad de los servicios.
10. Operaciones extrapresupuestarias.
11. Estado de transferencias.
12. Información complementaria para consolidación.
13. Desarrollo de Tesorería.
14. Operaciones comerciales.

Regla 203. El Balance de sumas y saldos habrá de presentar, ordenado por partidas deudoras y acreedoras, las sumas de cada uno de sus cargos y abonos, así como el saldo resultante de las mismas, determinando su carácter según sea de naturaleza deudora o acreedora y cuyo modelo se adjunta en el anexo VI a título indicativo.

Regla 204. Los criterios de valoración aplicados contendrán información sobre la valoración de las partidas que figuren en el Balance de Situación, manifestando los criterios que, en desarrollo de los indicados en cada Plan de Contabilidad parcial, especial o sectorial, se han seguido para la obtención de las cifras que figuren en dicho Balance, explicando la justificación de los mismos, su temporalidad y la repercusión sobre la valoración de cada partida.

Regla 205. En el Estado de Composición del Inmovilizado se habrá de distinguir la composición que contenga tanto el inmovilizado material como el inmovilizado financiero a principio del ejercicio y las variaciones que se hayan ido produciendo durante el mismo, según las anotaciones que se hubiesen realizado en las distintas cuentas que lo componen y haciendo referencia a las causas que motivaron dichas variaciones. Las agrupaciones habrán de realizarse de una forma detallada y por grupos homogéneos.

Regla 206. La composición del Pasivo exigible a medio y largo plazo se realizará con detalle de la deuda emitida, los préstamos recibidos y las fianzas y depósitos recibidos, haciendo referencia al tipo de acreedor de cada uno de los Pasivos y distinguiendo entre las operaciones que se hayan realizado en moneda nacional y extranjera.

Regla 207. El Estado de Modificaciones Presupuestarias, cuyo modelo se adjunta en el anexo VI, presentará, de acuerdo con la estructura presupuestaria establecida para cada Organismo, las modificaciones autorizadas a los créditos iniciales del Presupuesto de Gastos, figurando por columnas en función del tipo de modificación producida, así como el total de los mismos.

Regla 208. El Estado de situación de los compromisos de gasto adquiridos con cargo a presupuestos de ejercicios futuros, cuyo modelo se adjunta en el anexo VI, contendrá las siguientes partes:

A) Estado de los compromisos de gasto, en el que figure, por conceptos presupuestarios, el importe de los realizados para cada uno de los años posteriores y su cuantía total. Habrán de realizarse a su vez los totales por artículos y por capítulos.

B) Relación detallada de los expedientes de gasto con cargo a presupuestos futuros, en la que figure una breve descripción del mismo y el importe anual y total de cada uno de ellos. Habrá de totalizarse a su vez por capítulos.

Regla 209. El Estado de Resultados presupuestarios y de Remanente de Tesorería, cuyo modelo se adjunta en el anexo VI, expresará para Organismos Autónomos Administrativos, por una parte el superávit o déficit del ejercicio, como resultado del obtenido por la liquidación del presupuesto corriente, operaciones de presupuestos anteriores y anulación de saldos extrapresupuestarios, y por otra el remanente de Tesorería, resultante del obtenido en el ejercicio y del remanente de Tesorería anterior. Asimismo aparecerán desarrollados cada uno de los pasos necesarios que determinan la obtención de dichos resultados.

Regla 210. El Estado de Anticipos de Tesorería, a los que se refiere el artículo 65 de la Ley General Presupuestaria, contendrá información, con el desarrollo presupuestario establecido para el Organismo, sobre los anticipos concedidos, gastos autorizados, gastos comprometidos, obligaciones reconocidas y pagos ordenados con cargo a los mismos.

Regla 211. El informe sobre objetivos, costo y productividad de los servicios contendrá información acerca de los costes originados en el ejercicio de los diversos factores, localizados por centros de imputación de coste, así como por áreas de actividad y por programas presupuestarios. Además se dará información de la medida de la eficacia, a través del grado de cumplimiento de los objetivos marcados y de la productividad de los factores empleados.

Regla 212. El anexo de operaciones extrapresupuestarias, cuyo modelo se adjunta en el anexo VI, presentará el detalle de las realizadas en el ejercicio, mostrando por una parte el movimiento y la situación de los deudores no presupuestarios; por otra, el movimiento y situación de los acreedores no presupuestarios, y, por último, el movimiento y situación de las partidas pendientes de aplicación, con diferenciación de los ingresos y de los pagos.

Se detallará para los deudores y para los pagos pendientes de aplicación: Los pendientes de cobro del año anterior, sus modificaciones; los pagos realizados en el ejercicio, la suma de los anteriores; los ingresos realizados y los pendientes de cobro en fin de año. Para los acreedores y los ingresos pendientes de aplicación se detallará: Los pendientes de pago del año anterior, sus modificaciones; los ingresos realizados en el ejercicio, la suma de los anteriores; los pagos realizados y los pendientes de pago en fin de año.

Su desarrollo se realizará de acuerdo con el contenido que para cada Organismo Autónomo aparezca reflejado, para los acreedores en las cuentas del subgrupo 51, «Otros acreedores no presupuestarios», y del subgrupo 47, «Entidades públicas», para los deudores en las del subgrupo 56, «Otros deudores no presupuestarios», y

para las partidas pendientes de aplicación en las cuentas que les correspondan del subgrupo 55, «Partidas pendientes de aplicación».

Regla 213. El Estado de Transferencias, cuyo modelo se adjunta en el anexo VI, expresará por conceptos presupuestarios, las siguientes:

– Transferencias corrientes:

- Concedidas: Acreedores por obligaciones reconocidas, pagos realizados y destinatario.
- Recibidas: Deudores por derechos reconocidos, cobros realizados y procedencia.

– Transferencias de capital:

- Concedidas: Acreedores por obligaciones reconocidas, pagos realizados y destinatario.
- Recibidas: Deudores por derechos reconocidos, cobros realizados y procedencia.

Habrà de obtenerse a su vez el total de transferencias por artículos.

Regla 214. La Intervención General de la Administración del Estado determinará en cada caso los anexos que, como información complementaria para consolidación, deberán acompañarse a los Estados anuales.

Regla 215. El Estado de Desarrollo de Tesorería, cuyo modelo se adjunta en el anexo VI recogerá el importe de las existencias a principios de año en las distintas rúbricas que la componen, los ingresos y pagos realizados en el ejercicio y las existencias que en fin de año aparecen en cada una de las cuentas de Tesorería.

Regla 216. El anexo de operaciones comerciales para Organismos autónomos de carácter no administrativo, cuyo modelo se adjunta en el anexo VI, presentará para las existencias iniciales y compras netas por un lado y para las existencias finales y ventas netas por otro, así como para el resultado de las operaciones comerciales obtenido, el importe de las estimaciones, realizaciones y sus diferencias.

SECCIÓN 3.ª – NORMAS COMPLEMENTARIAS

Regla 217. La información que con carácter anual haya de rendir cada uno de los Organismos autónomos, ..., se acreditará mediante la siguiente diligencia, que aparecerá como el primero de dichos estados: «D. (Presidente o Director), de este Organismo, rindiendo al Tribunal de Cuentas, por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado, los estados y anexos, así como sus justificantes, que a continuación se relacionan En a de de». Figurando en el mismo la fecha real en la que se remite dicha información.

Regla 218. Cada uno de los estados y anexos deberá ir autorizado con la firma del Presidente o Director del Organismo, así como con la del Jefe de Contabilidad. Del mismo modo cada una de las hojas que los componen deberá aparecer rubricada marginalmente por el Jefe de Contabilidad.

CAPÍTULO II

Información mensual

Regla 219. Los Organismos Autónomos deberán rendir a la Intervención General de la Administración del Estado los estados que se indican a continuación, cuantificados en millones de pesetas.

a) Cuadro 01. Estado de situación de Tesorería.

Se indicarán las existencias iniciales en primero de enero, ingresos y pagos realizados hasta el fin de mes, y existencias finales en dicho mes, de acuerdo con el modelo adjunto.

b) Cuadro 02. Estado demostrativo del presupuesto de ingresos.

Se detallarán por capítulos las previsiones iniciales, modificaciones, previsiones totales, derechos reconocidos e ingresos realizados, según el modelo adjunto.

c) Cuadro 02-1. Estado demostrativo de transferencias (ingresos).

Se detallarán por artículos los capítulos correspondientes a las transferencias corrientes y de capital con la misma estructura que el cuadro 02, según el modelo adjunto.

d) Cuadro 03. Estado demostrativo del presupuesto de gastos.

Se detallarán por capítulos los créditos iniciales, modificaciones, créditos totales, disposiciones (solamente del capítulo 6.º), obligaciones reconocidas y pagos realizados, según el modelo adjunto.

e) Cuadro 03-1. Estado demostrativo de transferencias (gastos).

Se detallarán por artículos los capítulos correspondientes a las transferencias corrientes y de capital con la misma estructura que el cuadro 03, según el modelo adjunto.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera.—Sin perjuicio de lo dispuesto en el capítulo 4.º del título III de la presente Instrucción, los Organismos Autónomos no administrativos cuyas operaciones características no se ajusten completamente a la estructura establecida en la actual normativa sobre estructura de los Presupuestos Generales del Estado, deberán adaptarse a la establecida para cada uno de ellos en su presupuesto.

Segunda.—Quedarán en suspenso todas las normas dictadas en la presente Instrucción que impliquen la aplicación de la contabilidad analítica, en tanto por la Intervención General de la Administración del Estado no sea aprobado el desarrollo de normas adecuadas para «Contabilidad analítica» de cada Organismo Autónomo.

ANEXO I

Subgrupos 40, 41, 43 y 45

I) NUEVO DESARROLLO DE LOS SUBGRUPOS 40, 41, 43 Y 45

a) Como consecuencia de lo preceptuado en la Orden de 24 de julio de 1984 por la que se dictan normas para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, en los Organismos Autónomos de carácter administrativo, así como, a efectos de homogeneización, en los de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, los subgrupos 40, 41 y 43 quedarán desarrollados de la siguiente forma:

40. *Acreeedores por obligaciones reconocidas.*

- 400. Acreeedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente.
- 401. Acreeedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio anterior.
- 402. Acreeedores por obligaciones reconocidas. Ejercicios previos al anterior.
- 403. Acreeedores por obligaciones reconocidas. Anticipos de Tesorería (artículo 65 de la Ley General Presupuestaria).
- 405. Obligaciones anuladas. Ejercicio corriente.
 - 4050. Obligaciones anuladas de obligaciones reconocidas.
 - 4051. Obligaciones anuladas de pagos ordenados.
 - 4059. Obligaciones anuladas por reintegros.
- 406. Obligaciones anuladas. Ejercicio anterior.
 - 4060. Obligaciones anuladas de obligaciones reconocidas.
 - 4061. Obligaciones anuladas de pagos ordenados.
- 407. Obligaciones anuladas. Ejercicios previstos al anterior.
 - 4070. Obligaciones anuladas de obligaciones reconocidas.
 - 4071. Obligaciones anuladas de pagos ordenados.

41. *Acreeedores por pagos ordenados.*

- 410. Acreeedores por pagos ordenados. Ejercicio corriente.
- 411. Acreeedores por pagos ordenados. Ejercicio anterior.
- 412. Acreeedores por pagos ordenados. Ejercicios previos al anterior.
- 413. Acreeedores por pagos ordenados. Anticipos de Tesorería (artículo 65 de la Ley General Presupuestaria).
- 417. Reintegros. Ejercicio corriente.

43. *Deudores por derechos reconocidos.*

- 430. Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente.
- 431. Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio anterior.
- 432. Deudores por derechos reconocidos. Ejercicios previos al anterior.
- 433. Derechos anulados. Ejercicio corriente.
 - 4330. Derechos anulados por anulación de liquidaciones.
 - 4331. Derechos anulados por insolvencias y otras causas.
 - 4339. Derechos anulados por devolución de ingresos.

434. Derechos anulados. Ejercicio anterior.

- 4340. Derechos anulados por anulación de liquidaciones.
- 4341. Derechos anulados por insolvencias y otras causas.

435. Derechos anulados. Ejercicios previos al anterior.

- 4350. Derechos anulados por anulación de liquidaciones.
- 4351. Derechos anulados por insolvencias y otras causas.
- 4352. Derechos anulados por prescripción.

437. Devolución de ingresos.

b) De acuerdo con la normativa vigente en materia presupuestaria en los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, se hace necesario dar contenido al subgrupo 45, quedando dicho subgrupo desarrollado de la siguiente forma:

45. *Acreeedores y deudores por operaciones comerciales.*

- 450. Acreeedores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente.
 - 4500. Acreeedores por compras.
 - 4505. Acreeedores por devoluciones de ventas.
- 451. Acreeedores por operaciones comerciales. Ejercicio anterior.
 - 4510. Acreeedores por compras.
 - 4515. Acreeedores por devoluciones de ventas.
- 452. Acreeedores por operaciones comerciales. Ejercicios previos al anterior.
 - 4520. Acreeedores por compras.
 - 4525. Acreeedores por devoluciones de ventas.
- 455. Deudores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente.
 - 4550. Deudores por ventas.
 - 4555. Deudores por devoluciones de compras.
- 456. Deudores por operaciones comerciales. Ejercicio anterior.
 - 4560. Deudores por ventas.
 - 4565. Deudores por devoluciones de compras.
- 457. Deudores por operaciones comerciales. Ejercicios previos al anterior.
 - 4570. Deudores por ventas.
 - 4575. Deudores por devoluciones de compras.

II) DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES DE LOS SUBGRUPOS 40, 41, 43 Y 45

40. *Acreeedores por obligaciones reconocidas.*

- 400. Acreeedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente.
- 401. Acreeedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio anterior.
- 402. Acreeedores por obligaciones reconocidas. Ejercicios previos al anterior.
- 403. Acreeedores por obligaciones reconocidas. Anticipos de Tesorería (artículos 65 de la Ley General Presupuestaria).
- 405. Obligaciones anuladas. Ejercicio corriente.
 - 4050. Obligaciones anuladas de obligaciones reconocidas.
 - 4051. Obligaciones anuladas por reintegros.
- 406. Obligaciones anuladas. Ejercicio anterior.
 - 4060. Obligaciones anuladas de obligaciones reconocidas.
 - 4061. Obligaciones anuladas de pagos ordenados.
- 407. Obligaciones anuladas. Ejercicios previos al anterior.
 - 4070. Obligaciones anuladas de obligaciones reconocidas.
 - 4071. Obligaciones anuladas de pagos ordenados.

Obligaciones reconocidas -fase 0 de la ejecución del presupuesto de Gastos- a cargo del Organismo. Aparte de su carácter de cuentas de relaciones con terceros -acreedores-, pertenecen al grupo de Cuentas de Control Presupuestario, toda vez que su desarrollo en divisionarias por conceptos presupuestarios permite rendir, juntamente con las Cuentas de Control Presupuestarios del Grupo 0, la liquidación del Presupuesto de Gastos. Asimismo, se desarrollará también por acreedores nominales, o por tipos de acreedores.

400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente.

Cuenta acreedora que recoge el importe de las obligaciones reconocidas en el período de vigencia del Presupuesto con cargo a los créditos figurados en el mismo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonan por las obligaciones presupuestarias reconocidas con cargo a:

a.1) Cuentas del Grupo 6 (excepto aquellas que a nivel presupuestario se integran en el presupuesto de Ingresos, como resumen de las operaciones comerciales, en caso de Organismos Autónomos no administrativos), por los gastos corrientes.

a.2) Cuentas del Grupo 1, en los casos de reembolso del pasivo exigible a medio y largo plazo, así como en los de devolución de fianzas y depósitos recibidos a medio y largo plazo y por el reintegro de subvenciones, por incumplimiento de los fines para los que se concedieron, cuando dicho reintegro figure en el Presupuesto de Gastos del Organismo.

a.3) Cuentas del Grupo 2, por las inversiones en inmovilizado material, inmaterial y financiero y por la constitución de fianzas y depósitos a medio y largo plazo.

a.4) Cuentas del Grupo 5, en los casos de reembolso del pasivo exigible a corto plazo contabilizado en este grupo, así como por la constitución de fianzas y depósitos a corto plazo y la concesión de préstamos a corto plazo.

a.5) Excepcionalmente, si la naturaleza económica del gasto no está muy definida, impidiendo su imputación inmediata, se cargará la cuenta 558, «Gastos presupuestarios realizados pendientes de aplicación», así como por motivos de conveniencia en un momento determinado.

a.6) La cuenta 410, «Acreedores por pagos ordenados. Ejercicio corriente», con motivo de la regularización por la anulación de obligaciones cuyo pago estuviese ordenado. Este asiento se realiza en fin de ejercicio.

b) Se carga con abono a:

b.1) La cuenta 410, «Acreedores por pagos ordenados. Ejercicio corriente», por la ordenación de pagos.

b.2) La cuenta 405, «Obligaciones anuladas. Ejercicio corriente», con motivo de la regularización de las obligaciones anuladas, a través de las subcuentas 4050, 4051 ó 4059, según que la anulación de la obligación se hubiese realizado antes de ordenar el pago, después o hubiese estado pagada efectivamente. Este asiento se realizará en fin de ejercicio.

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de esta cuenta a 31 de diciembre anterior constituirá el saldo inicial de la cuenta 401, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio anterior». Esta operación se realizará directamente sin necesidad de ningún asiento.

La suma de su Haber, antes del asiento de regularización a.6), indica el total de obligaciones presupuestarias reconocidas durante el ejercicio. La suma de su Debe, antes del asiento de la regularización b.2), el total de las cuales se ha ordenado el pago.

Su saldo, acreedor, representa las obligaciones reconocidas pendientes de ordenar el pago.

Figurará en el Pasivo del Balance.

401. Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio anterior.

Cuenta acreedora que recoge el 1 de enero el saldo de obligaciones reconocidas y pendientes de ordenar el pago a 31 de diciembre anterior con cargo a los créditos del presupuesto vigente en el año anterior.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abona con cargo a:

a.1) La cuenta 841, «Modificación de obligaciones de ejercicios anteriores», por la rectificación del saldo entrante de las obligaciones reconocidas en el ejercicio anterior. Este asiento será positivo o negativo, según se trate de un aumento o disminución.

a.2) La cuenta 411, «Acreedores por pagos ordenados. Ejercicio anterior», con motivo de la regularización por la anulación de obligaciones reconocidas en el ejercicio anterior cuyo pago estuviese ordenado. Este asiento se realizará en fin de ejercicio.

b) Se carga con abono a:

b.1) La cuenta 411, «Acreedores por pagos ordenados. Ejercicio anterior», por los pagos ordenados.

b.2) La cuenta 406, «Obligaciones anuladas. Ejercicio anterior», con motivo de la regularización por la anulación de obligaciones reconocidas en el ejercicio anterior a través de las subcuentas 4050 ó 4051, según que la anulación de la obligación se hubiese realizado antes o después de la ordenación del pago. Este asiento se realizará en fin de ejercicio.

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente», al 31 de diciembre anterior, se traspasará a la cuenta 401 para constituir el saldo inicial de esta última. A su vez, el saldo en 31 de diciembre anterior de la cuenta 401 se sumará al de la cuenta 402, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicios previos al anterior». Estas operaciones se realizarán directamente, sin necesidad de asientos.

La suma de su Haber expresa antes del asiento de regularización a.2) el total de obligaciones reconocidas en el ejercicio anterior de las que no se ha ordenado el pago en fin de dicho ejercicio. La suma de su Debe recoge antes del asiento de regularización b.2) el total de pagos ordenados en el ejercicio correspondientes a obligaciones reconocidas en el ejercicio anterior.

Su saldo, acreedor, representa las obligaciones reconocidas en el ejercicio anterior que están pendientes de ordenar el pago.

402. Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicios previos al anterior.

Cuenta acreedora que recoge el importe del saldo de obligaciones reconocidas con imputación a ejercicios previos al anterior y cuyo pago está pendiente de ordenar, así como, el día 1 de enero, el saldo de obligaciones reconocidas y pendientes de ordenación de pago en la cuenta 401 en 31 de diciembre anterior.

El movimiento de esta cuenta es el siguiente:

a) Se abona con cargo a:

a.1) La cuenta 841 «Modificación de obligaciones de ejercicios anteriores», por la rectificación del saldo entrante de las obligaciones reconocidas en ejercicios previos al anterior. Este asiento será positivo o negativo, según se trate de un aumento o disminución.

a.2) La cuenta 412 «Acreedores por pagos ordenados. Ejercicios previos al anterior», con motivo de la regularización por la anulación de obligaciones reconocidas en ejercicios previos al anterior y cuyo pago estuviese ordenado. Este asiento se realizará en fin de ejercicio.

b) Se carga con abono a:

b.1) La cuenta 412 «Acreedores por pagos ordenados. Ejercicios previos al anterior», por los pagos ordenados.

b.2) La cuenta 407 «Obligaciones anuladas. Ejercicios previos al anterior», con motivo de la regularización por la anulación de obligaciones reconocidas en ejercicios previos al anterior a través de las subcuentas 4070 ó 4071 según que la anulación de la obligación se hubiese realizado antes o después de la ordenación del pago. Este asiento se realizará en fin de ejercicio.

Al día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo al 31 de diciembre anterior de la cuenta 401 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio anterior» se sumará al que presente la cuenta 402 para constituir el saldo inicial de esta última. Esta operación se realizará directamente, sin necesidad de ningún asiento.

La suma de su Haber expresa antes del asiento de regularización a.2) el total de obligaciones reconocidas en ejercicios previos al anterior de las que no se ha ordenado el pago en fin del ejercicio anterior. La suma de su Debe recoge antes del asiento de regularización b.2) el total de los pagos ordenados en el ejercicio presente, correspondientes a obligaciones imputables a ejercicios previos al anterior.

La prescripción de obligaciones reconocidas cuyo pago no esté ordenado tendrá un tratamiento análogo al de las obligaciones anuladas.

Su saldo, acreedor, representa las obligaciones reconocidas en ejercicios previos al anterior cuyo pago está pendiente de ordenar. Figurará en el Pasivo del Balance.

403. Acreedores por obligaciones reconocidas. Anticipos de Tesorería (artículo 65 Ley General Presupuestaria).

Recoge las obligaciones reconocidas con cargo a créditos figurados para la concesión de anticipos de Tesorería, de acuerdo con el artículo 65 de la Ley General Presupuestaria.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abona por las obligaciones reconocidas, con cargo a:

a.1) Las cuentas del grupo 6, en función de la naturaleza del gasto.

a.2) Cuentas del grupo 1, en los casos de reembolso de pasivo exigible a medio y largo plazo, así como en los de devolución de fianzas y depósitos recibidos a medio y largo plazo y por el reintegro de subvenciones, por incumplimiento de los fines para los que se concedieron, cuando dicho reintegro figure en el Presupuesto de Gastos del Organismo.

a.3) Cuentas del grupo 2, por inversiones en inmovilizado material, inmaterial y financiero, y por la constitución de fianzas y depósitos a medio y largo plazo.

a.4) Cuentas del grupo 5, en los casos de reembolso del Pasivo exigible a corto plazo, contabilizado en este grupo, así como por la constitución de fianzas y depósitos a corto plazo y la concesión de préstamos a corto plazo.

a.5) La cuenta 558 «Gastos presupuestarios realizados pendientes de aplicación», excepcionalmente, si la naturaleza económica del gasto no está muy definida y no es posible la imputación directa, así como por motivos de conveniencia en un momento dado.

a.6) En el caso de anulación de obligaciones reconocidas, se hará un asiento análogo al realizado al reconocer la obligación, pero de signo negativo.

b) Se carga con abono a la cuenta 413 «Acreedores por pagos ordenados. Anticipos de Tesorería (artículo 65 de la Ley General Presupuestaria)», por los pagos ordenados. Las anulaciones de pagos ordenados se contabilizan con el mismo asiento, pero de signo negativo.

c) A la cancelación de los Anticipos de Tesorería, se abonará con cargo a cuentas de los grupos 6, 1, 2 ó 5, según la naturaleza del gasto al que se aplicó el anticipo, realizándose este asiento con signo negativo. Asimismo se cargará con abono a la cuenta 413 «Acreedores por pagos ordenados. Anticipos de Tesorería (artículo 65 Ley General Presupuestaria)», igualmente con signo negativo.

La suma de su Debe recoge el total de pagos ordenados con cargo a esta sección adicional. La de su Haber, el total de obligaciones reconocidas con imputación a dicha sección.

Su saldo representa las obligaciones reconocidas pendientes de ordenar su pago.

En esta sección hay que tener en cuenta que los créditos en ella consignados no están sujetos a delimitación temporal, por lo que pueden ser utilizados hasta que dichos anticipos sean cancelados. Por ello, en fin de ejercicio, las cuentas se cerrarán abriéndose en el siguiente, no por su saldo, sino por la totalidad de las cifras que integran el Debe y el Haber de la cuenta.

Figurará en el Pasivo del Balance.

405. Obligaciones anuladas. Ejercicio corriente.

Cuenta deudora que recoge el importe de las anulaciones de obligaciones reconocidas en el ejercicio. Funcionará a través de sus divisionarias:

4050. «Obligaciones anuladas de obligaciones reconocidas»: Recoge el importe de las anulaciones de obligaciones reconocidas en el ejercicio cuyo pago no ha sido ordenado.

4051. «Obligaciones anuladas de pagos ordenados»: Recoge el importe de las anulaciones de obligaciones reconocidas en el ejercicio y cuyo pago ha sido ordenado pero no hecho efectivo.

4059. «Obligaciones anuladas por reintegros»: Recoge el importe de las anulaciones de obligaciones reconocidas en el ejercicio, cuyo pago se hizo efectivo, y han dado lugar al oportuno reintegro en dicho ejercicio.

Su movimiento, que se efectuará a través de sus divisionarias, es el siguiente:

a) Se carga con abono a las cuentas de imputación que se cargaron al reconocer la obligación. En el caso de que la obligación anulada sea como consecuencia de un reintegro, el movimiento descrito se hará simultáneamente al cobro.

b) Se abona con cargo a la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente», con motivo de la regularización por la anulación de obligaciones. Este asiento se realizará en fin de ejercicio.

Su saldo, deudor, recoge las anulaciones de obligaciones reconocidas en el ejercicio.

406. Obligaciones anuladas. Ejercicio anterior.

Cuenta deudora que recoge el importe de las anulaciones de obligaciones reconocidas en el ejercicio anterior que figuran en la cuenta 401 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio anterior» o 411 «Acreedores por pagos ordenados. Ejercicio anterior».

Su movimiento, que se efectuará a través de sus divisionarias 4060 y 4061, es el siguiente:

a) Se carga con abono a:

a.1) La cuenta 841 «Modificación de obligaciones de ejercicios anteriores», por la anulación de obligaciones reconocidas en el ejercicio anterior con cargo a cuentas del grupo 6.

a.2) Las cuentas de imputación que se cargaron al reconocer la obligación, en el caso de que éstas no fuesen cuentas del grupo 6.

b) Se abona con cargo a la cuenta 401 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio anterior» por la regularización de las obligaciones anuladas reconocidas en el ejercicio anterior. Este asiento se realizará en fin de ejercicio.

Su saldo, deudor, recoge las anulaciones de obligaciones reconocidas en el ejercicio anterior.

407. Obligaciones anuladas. Ejercicios previos al anterior.

Cuenta deudora que recoge las anulaciones de obligaciones imputadas a la cuenta 402 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicios previos al anterior» o 412 «Acreedores por pagos ordenados. Ejercicios previos al anterior».

Su movimiento, que se efectuará a través de sus divisionarias 4070 y 4071, es el siguiente:

a) Se carga con abono a:

a.1) La cuenta 841 «Modificación de obligaciones de ejercicios anteriores», por la anulación de obligaciones reconocidas en ejercicios previos al anterior, con cargo a cuentas del grupo 6.

a.2) Las cuentas de imputación que se cargaron al reconocer la obligación, en el caso de que éstas no fuesen cuentas del grupo 6.

b) Se abona con cargo a la cuenta 402 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicios previos al anterior» por su saldo, con motivo de la regularización de las obligaciones anuladas reconocidas en ejercicios previos al anterior. Este asiento se realizará en fin de ejercicio.

Su saldo, deudor, recoge las anulaciones de obligaciones reconocidas en ejercicios previos al anterior.

41. Acreedores por pagos ordenados.

410. Acreedores por pagos ordenados. Ejercicio corriente.

411. Acreedores por pagos ordenados. Ejercicio anterior.

412. Acreedores por pagos ordenados. Ejercicios previos al anterior.

413. Acreedores por pagos ordenados. Anticipos de Tesorería (artículo 65 Ley General Presupuestaria).

417. Reintegros. Ejercicio corriente.

Pagos ordenados—fase P de la ejecución del Presupuesto de Gastos—para hacer efectivas las obligaciones reconocidas a cargo del Organismo. Aparte de su carácter de cuenta de relaciones con terceros—acreedores—pertenecen al grupo de cuentas de Control Presupuestario, toda vez que su desarrollo, en divisionarias por conceptos, permite rendir, juntamente con las cuentas de Control Presupuestario del grupo 0, la liquidación del Presupuesto de Gastos.

410. Acreedores por pagos ordenados. Ejercicio corriente.

Cuenta acreedora que recoge el importe de los pagos ordenados en el ejercicio presupuestario como consecuencia de obligaciones reconocidas en el mismo.

Su movimiento será el siguiente:

a) Se abona con cargo a:

a.1) La cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente», por los pagos ordenados.

a.2) La cuenta 417 «Reintegros. Ejercicio corriente» por la regularización de las obligaciones anuladas como consecuencia de reintegros de corriente. Este asiento se hará en fin de ejercicio.

b) Se carga con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57 «Tresorería», por el importe de los pagos efectuados en metálico.

b.2) La cuenta 589 «Formalización», por los descuentos practicados en los pagos realizados y, en general, por los pagos virtuales derivados de operaciones en las que el Organismo es, a la vez, acreedor.

b.3) La cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente», con motivo de la regularización por la anulación de obligaciones cuyo pago estuviese ordenado o se hubiese realizado efectivamente. Este asiento se realizará en fin de ejercicio.

Al día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de esta cuenta en 31 de diciembre anterior, constituirá el saldo inicial de la cuenta 411 «Acreedores por pagos ordenados. Ejercicio anterior». Esta operación se realizará directamente, sin necesidad de ningún asiento.

La suma de su Haber, antes de proceder al asiento de regularización a.2), recoge el total de pagos ordenados correspondientes a obligaciones reconocidas en el ejercicio. La de su Debe, antes de proceder al asiento de la regularización b.3), el total de pagos ordenados, correspondientes a obligaciones reconocidas en el ejercicio, hechos efectivos.

Su saldo, acreedor, refleja el importe de pagos ordenados de obligaciones reconocidas en el ejercicio, pendientes de hacer efectivos.

Figurará en el Pasivo del Balance.

411. Acreedores por pagos ordenados. Ejercicio anterior.

Cuenta acreedora que recoge, el 1 de enero, el saldo de obligaciones cuyo pago está ordenado y pendiente de efectuar en 31 de diciembre anterior, con cargo a los créditos del presupuesto vigente el año anterior.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abona con cargo a:

a.1) La cuenta 401 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio anterior», por la ordenación de pagos correspondientes a obligaciones contraídas en el ejercicio anterior.

a.2) La cuenta 841 «Modificación de obligaciones de ejercicios anteriores», por la rectificación del saldo entrante de las obligaciones cuyo pago se ordenó en el ejercicio anterior. Este asiento será positivo o negativo según se trate de aumento o disminución.

b) Se carga con abono a:

b.1) Cuenta del subgrupo 57 «Tesorería», por el importe de los pagos realizados en metálico.

b.2) La cuenta 589 «Formalización», por el importe de los descuentos practicados en los pagos realizados y, en general, por los pagos virtuales derivados de operaciones en las que el Organismo es, a la vez, acreedor.

b.3) La cuenta 401 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio anterior», con motivo de la regularización por la anulación de obligaciones reconocidas en el ejercicio anterior, cuyo pago estuviese ordenado. Este asiento se realizará en fin de ejercicio.

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo a 31 de diciembre anterior de la cuenta 410 «Acreedores por pagos ordenados. Ejercicio corriente», constituirá el saldo entrante de la cuenta 411, mientras que el saldo que esta última presentaba en 31 de diciembre anterior se sumará al de la cuenta 412 «Acreedores por pagos ordenados. Ejercicios previos al anterior». Estas operaciones se realizarán directamente sin necesidad de ningún asiento.

La suma de su Haber refleja los pagos ordenados correspondientes a obligaciones reconocidas en el ejercicio anterior. La de su Debe, antes del asiento b.3), los pagos hechos efectivos.

Su saldo, acreedor, representa el importe de pagos ordenados pendientes de realizar, por obligaciones reconocidas en el ejercicio anterior.

Figurará en el Pasivo del Balance.

412. Acreedores por pagos ordenados. Ejercicios previos al anterior.

Cuenta acreedora que recoge el importe del saldo de pagos ordenados con imputación a ejercicios previos al anterior y pendientes de realización, así como el día 1 de enero el saldo de obligaciones cuyo pago está ordenado y pendiente de efectuar en 31 de diciembre anterior en la cuenta 411.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 402, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicios previos al anterior», por la ordenación de pagos.

a.2) La cuenta 841 por la rectificación del saldo entrante de obligaciones de las que se ordenó el pago en ejercicios previos al anterior. Este asiento será positivo o negativo, según se trate de un aumento o disminución.

b) Se carga con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Tesorería», por el importe de los pagos realizados en metálico.

b.2) La cuenta 589, «Formalización», por el importe de los descuentos practicados en los pagos realizados y, en general, por los pagos virtuales derivados de operaciones en las que el Organismo es, a la vez, acreedor.

b.3) La cuenta 402 con motivo de la regularización por la anulación de obligaciones reconocidas en ejercicios previos al anterior y cuyo pago estuviese ordenado. Este asiento se realizará en fin de ejercicio.

b.4) La cuenta 841, «Modificación de obligaciones de ejercicios anteriores», por el importe de las obligaciones prescritas de las cuales se hubiese ordenado el pago.

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo al 31 de diciembre anterior, de la cuenta 411, «Acreedores por pagos ordenados. Ejercicio anterior», se sumará al que presente la cuenta 412 para constituir el saldo inicial de esta última. Esta operación se realizará sin necesidad de asientos.

La suma de su Haber refleja el total de pagos ordenados correspondientes a ejercicios previos al anterior. La de su Debe, antes del asiento b.3), recoge los pagos efectuados en el ejercicio más las obligaciones prescritas durante el mismo, de las cuales se hubiese ordenado el pago.

Su saldo, acreedor, representa el importe de pagos ordenados, correspondientes a obligaciones de ejercicios previos al anterior, que están pendientes de realizar.

Figurará en el Pasivo del Balance.

413. Acreedores por pagos ordenados. Anticipos de Tesorería (artículo 65 Ley General Presupuestaria).

Pagos ordenados con cargo a créditos figurados para la concesión de Anticipos de Tesorería, de acuerdo con el artículo 65 de la Ley General Presupuestaria.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abona con cargo a la cuenta 403, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Anticipos de Tesorería (artículo 65 Ley General Presupuestaria)», por los pagos ordenados.

b) Se carga con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Tesorería», por el importe de los libramientos satisfechos en metálico.

b.2) La cuenta 589, «Formalización», por el importe de los descuentos efectuados a ingresar en el Organismo y, en general, por el importe de los pagos virtuales.

c) A la cancelación de los Anticipos de Tesorería esta cuenta se abonará con cargo a la cuenta 403, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Anticipos de Tesorería (artículo 65 Ley General Presupuestaria)», realizándose este asiento con signo negativo. Asimismo se cargará con abono a la cuenta 589, «Formalización», igualmente con signo negativo.

Su saldo acreedor representa el importe de mandamientos librados y pendientes de hacer efectivos.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Hay que señalar que al cierre del ejercicio las cuentas no se cierran por su saldo, sino anotando todos los movimientos del Debe y Haber, movimientos con los que se efectúa la apertura de cuentas en el ejercicio siguiente.

417. Reintegros. Ejercicio corriente.

Cuenta acreedora que recoge el importe de los reintegros realizados durante la vigencia del presupuesto, correspondientes a las obligaciones reconocidas durante el mismo periodo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abona con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Tesorería», o a la cuenta 589, «Formalización», en el momento del cobro del reintegro. Este asiento es simultáneo a la anulación de la obligación.

b) Se carga con abono a la cuenta 410, «Acreedores por pagos ordenados. Ejercicio corriente», con motivo de la regularización de las obligaciones anuladas como consecuencia de reintegros del ejercicio corriente. Este asiento se realizará en fin de ejercicio.

Su saldo acreedor recoge el total de reintegros de corriente efectuados durante el ejercicio.

43. Deudores por derechos reconocidos.

430. Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente.

431. Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio anterior.

432. Deudores por derechos reconocidos. Ejercicios previos al anterior.
433. Derechos anulados. Ejercicio corriente.
4330. Derechos anulados por anulación de liquidaciones.
4331. Derechos anulados por insolvencias y otras causas.
4339. Derechos anulados por devolución de ingresos.
434. Derechos anulados. Ejercicio anterior.
4340. Derechos anulados por anulación de liquidaciones.
4341. Derechos anulados por insolvencias y otras causas.
435. Derechos anulados. Ejercicios previos al anterior.
4350. Derechos anulados por anulación de liquidaciones.
4351. Derechos anulados por insolvencias y otras causas.
4352. Derechos anulados por prescripción.
437. Devolución de ingresos.

Derechos reconocidos a favor del Organismo. Aparte de su carácter de cuentas de relaciones con terceros (deudores), pertenecen al grupo de Cuentas de Control Presupuestario toda vez que su desarrollo por conceptos permite rendir juntamente con las Cuentas de Control del Grupo 0, la liquidación del presupuesto de ingresos.

430. *Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente.*

Cuenta deudora que recoge el importe de los derechos reconocidos durante el ejercicio presupuestario.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se carga por el reconocimiento de los derechos a cobrar con abono a:

a.1) Cuentas del grupo 1 tales como subvenciones de capital recibidas y adquisiciones de pasivo exigible a medio y largo plazo, así como por el importe de las fianzas y depósitos recibidos a medio y largo plazo.

a.2) Cuentas del grupo 2, por la enajenación del inmovilizado, material, inmaterial y financiero, así como por la cancelación y devolución de fianzas y depósitos a medio y largo plazo.

a.3) Cuentas del grupo 5, por el importe de préstamos, fianzas y depósitos a corto plazo recibidos y por el reintegro de los préstamos concedidos y fianzas y depósitos constituidos.

a.4) Cuentas del grupo 7 (excepto aquellas que a nivel presupuestario se integran en el Presupuesto de Ingresos como resumen de las operaciones comerciales en el caso de Organismos autónomos no administrativos), por las ventas e ingresos por naturaleza.

a.5) La cuenta 559, «Ingresos presupuestarios realizados pendientes de aplicación», excepcionalmente cuando la imputación no esté perfectamente determinada.

a.6) La cuenta 437, «Devolución de ingresos», por el importe de las devoluciones efectuadas con motivo de la regularización de las devoluciones de ingresos realizados durante el ejercicio. Este asiento se efectúa en fin del mismo.

b) Se abona con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Tesorería», por la recaudación en metálico de recursos y demás derechos reconocidos en el ejercicio corriente.

b.2) La cuenta 589, «Formalización», por los ingresos en el Organismo compensados con pagos que el mismo ha de hacer.

b.3) La cuenta 433, «Derechos anulados. Ejercicio corriente», por la regularización de los derechos anulados. Este asiento se hace en fin de ejercicio.

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de esta cuenta a 31 de diciembre anterior constituirá el saldo inicial de la cuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio anterior». Esta operación se realizará directamente, sin necesidad de ningún asiento.

La suma de su Debe, antes de proceder al asiento de regularización a.6), recoge el total de derechos liquidados en el ejercicio. La suma de su Haber, antes del asiento de regularización b.3) recoge los derechos liquidados en el ejercicio cobrados durante el mismo.

Su saldo deudor representa el importe de los derechos liquidados en el ejercicio pendientes de cobro.

Figurará en el Activo del Balance.

431. *Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio anterior.*

Cuenta deudora que recoge, el 1 de enero, el saldo de derechos liquidados pendientes de cobro a 31 de diciembre anterior, imputables al Presupuesto vigente en el año anterior.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se carga con abono a la cuenta 840, «Modificación de derechos de ejercicios anteriores», por la rectificación de derechos reconocidos en el ejercicio anterior. Este asiento será positivo o negativo según se trate de un aumento o disminución.

b) Se abona con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Tesorería», por la recaudación en metálico de recursos y demás derechos reconocidos en el ejercicio anterior.

b.2) La cuenta 589, «Formalización», por los cobros que se compensan con pagos del propio Organismo.

b.3) La cuenta 434, «Derechos anulados. Ejercicio anterior», por la regularización de anulaciones de derechos liquidados en el ejercicio anterior. Este asiento se hará en fin de ejercicio.

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente», a 31 de diciembre anterior, se traspasará a la cuenta 431 para constituir el saldo inicial de esta última. A su vez, el saldo en 31 de diciembre anterior de la cuenta 431 se sumará al que presente la cuenta 432, «Deudores por derechos reconocidos. Ejercicios previos al anterior». Estas operaciones se realizarán directamente, sin necesidad de asientos.

La suma de su Debe expresa el total de derechos reconocidos en el ejercicio anterior pendientes de cobro en fin de dicho ejercicio. La suma de su Haber, antes del asiento de regularización b.3), recoge el total de ingresos recibidos en el ejercicio, correspondientes a derechos reconocidos en el ejercicio anterior.

Su saldo, deudor, representa los derechos reconocidos en el ejercicio anterior que están pendientes de cobro.

Figurará en el Activo del Balance.

432. *Deudores por derechos reconocidos. Ejercicios previos al anterior.*

Cuenta deudora que recoge el importe del saldo de derechos reconocidos con imputación a ejercicios previos al anterior que están pendientes de cobro y, además, el día 1 de enero el saldo de derechos reconocidos pendientes de cobro que presente la cuenta 431 a 31 de diciembre anterior.

El movimiento de esta cuenta es el siguiente:

a) Se carga con abono a la cuenta 840, «Modificación de derechos de ejercicios anteriores», por la rectificación de derechos reconocidos en ejercicios previos al anterior. Este asiento será positivo o negativo, según se trate de un aumento o disminución.

b) Se abona con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Tesorería», por la recaudación en metálico de recursos y demás derechos reconocidos en ejercicios previos al anterior.

b.2) La cuenta 589, «Formalización», por los cobros que se compensan con pagos del propio Organismo.

b.3) La cuenta 435, «Derechos anulados. Ejercicios previos al anterior», por la regularización de anulaciones de derechos liquidados en ejercicios previos al anterior. Este asiento se hará en fin de ejercicio.

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo a 31 de diciembre anterior, de la cuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio anterior», se sumará al que presente la cuenta 432 para constituir el saldo inicial de esta última. Esta operación se realizará directamente, sin necesidad de ningún asiento.

La suma de su Debe expresa el total de derechos reconocidos en ejercicios previos al anterior, que estén pendientes de cobro al fin del ejercicio anterior. La suma de su Haber, antes del asiento de regularización b.3) recoge el total de cobros realizados en el ejercicio presente correspondiente a derechos imputables a ejercicios previos al anterior.

Su saldo, deudor, representa los derechos reconocidos en ejercicios previos al anterior que están pendientes de cobro.

Figurará en el Activo del Balance.

433. *Derechos anulados. Ejercicio corriente.*

Recoge las anulaciones de derechos reconocidos en el ejercicio, hayan dado lugar, o no, a la oportuna devolución de ingresos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abona con cargo a:

a.1) La cuenta a la que se imputó el correspondiente derecho, a través de sus divisionarias 4330 ó 4331, según se trate de derechos

anulados por anulación de liquidaciones o por insolvencias y otras causas.

a.2) La cuenta 437, «Devolución de ingresos», a través de la divisionaria 4339, al efectuarse el pago derivado de la anulación de derechos por anulación de liquidaciones ya ingresadas.

b) Se carga con abono a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente», por el saldo de sus divisionarias como consecuencia de la regularización de anulaciones de derechos liquidados en el ejercicio por anulación de liquidaciones, insolvencias y otras causas o por devolución de ingresos. Este asiento se hará en fin de ejercicio.

Su saldo, acreedor, recogerá las anulaciones de derechos liquidados en el ejercicio.

434. Derechos anulados. Ejercicio anterior.

Recoge las anulaciones de derechos liquidados en el ejercicio anterior que figuren pendientes de cobro en la cuenta 431.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abona con cargo a:

a.1) La cuenta 840, «Modificación de derechos de ejercicios anteriores», a través de sus divisionarias 4340 ó 4341, según se trate de derechos anulados por anulación de liquidaciones o por insolvencias y otras causas.

a.2) La cuenta a la que se imputó el correspondiente derecho, en el caso de anulación de derechos por anulación de liquidaciones, siempre que esta no fuera una cuenta del grupo 7.

b) Se carga con abono a la cuenta 432, «Deudores por derechos reconocidos. Ejercicios previos al anterior», por la regularización de las anulaciones de derechos liquidados en ejercicios previos al anterior. Este asiento se hará en fin de ejercicio.

Su saldo, acreedor, recogerá las anulaciones de derechos liquidados en ejercicios previos al anterior.

437. Devoluciones de ingresos.

Cuenta deudora que recoge el importe de las devoluciones de ingresos por anulación de liquidaciones indebidamente practicadas, efectuadas durante el ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se carga con abono a la cuenta 433, «Derechos anulados. Ejercicio corriente», a través de su divisionaria 4339, por el importe de las devoluciones de ingresos.

b) Se abona, por su saldo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente», por la regularización de las devoluciones de ingresos realizados durante el ejercicio. Este asiento se hará en fin de ejercicio.

Su saldo, deudor, representa el total de devoluciones efectuadas durante el ejercicio.

45. Acreedores y deudores por operaciones comerciales.

450. Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente.

4500. Acreedores por compras.

4505. Acreedores por devolución de ventas.

451. Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicio anterior.

4510. Acreedores por compras.

4515. Acreedores por devoluciones de ventas.

452. Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicios previos al anterior.

4520. Acreedores por compras.

4525. Acreedores por devoluciones de ventas.

455. Deudores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente.

4550. Deudores por ventas.

4555. Deudores por devoluciones de compras.

456. Deudores por operaciones comerciales. Ejercicio anterior.

4560. Deudores por ventas.

4565. Deudores por devoluciones de compras.

457. Deudores por operaciones comerciales. Ejercicios previos al anterior.

4570. Deudores por ventas.

4575. Deudores por devoluciones de compras.

Obligaciones y derechos a cargo del Organismo derivados de sus operaciones de tipo comercial (compras y ventas). Aparte de su

carácter de cuentas de relaciones con terceros, permiten juntamente con las cuentas de los subgrupos 60 y 70, que tengan su reflejo presupuestario en la rúbrica del Presupuesto de Ingresos que resume las operaciones comerciales, la liquidación de dicha rúbrica.

450. Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente.

Cuenta acreedora que recoge el importe de las obligaciones reconocidas en el período de vigencia del presupuesto corriente, por las operaciones comerciales realizadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abona con cargo a:

a.1) Cuentas del subgrupo 60, «Compras», excepto la 608, por las obligaciones reconocidas, en tanto que a nivel presupuestario dichas compras se incluyen en la rúbrica del Presupuesto de Ingresos que resume las operaciones comerciales.

a.2) La cuenta 708, «Devoluciones de ventas», por el importe de las ventas que son devueltas por los clientes.

b) Se carga con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Tesorería», por los pagos en metálico derivados de operaciones comerciales.

b.2) La cuenta 589, «Formalización», por los pagos virtuales derivados de las operaciones en las que el Organismo es a la vez acreedor.

b.3) La cuenta 455, «Deudores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente», por las devoluciones de compras que se produzcan en el mismo ejercicio en que se realizaron dichas compras, siempre que éstas no estuviesen pagadas. Este asiento se realizará a través de las divisionarias 4500, «Acreedores por compras», y 4555, «Deudores por devoluciones de compras».

b.4) La cuenta 455, «Deudores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente», por las devoluciones de ventas que se produzcan en el mismo ejercicio en que se realizaron dichas ventas, siempre que éstas no hubiesen sido cobradas. Este asiento se realizará a través de las divisionarias 4505, «Acreedores por devoluciones de ventas», y 4550, «Deudores por ventas».

b.5) La cuenta 456, «Deudores por operaciones comerciales. Ejercicio anterior», por las devoluciones de ventas que se produzcan en el ejercicio siguiente al de la realización de dichas ventas, siempre que éstas no hubiesen sido cobradas. Este asiento se realizará a través de las divisionarias 4505, «Acreedores por devoluciones de ventas», y 4560, «Deudores por ventas».

b.6) La cuenta 457, «Deudores por operaciones comerciales. Ejercicios previos al anterior», por las devoluciones de ventas que se produzcan en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de la realización de dichas ventas, siempre que éstas no hubiesen sido cobradas. Este asiento se realizará a través de las divisionarias 4505, «Acreedores por devoluciones de ventas», y 4570, «Deudores por ventas».

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de esta cuenta en 31 de diciembre anterior, constituirá el saldo inicial de la cuenta 451, «Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicio anterior». Esta operación se realizará directamente, sin necesidad de asientos.

Su saldo, acreedor, representa las obligaciones reconocidas por operaciones comerciales, pendientes de pago.

Figurará en el Pasivo del Balance.

451. Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicio anterior.

Cuenta acreedora que recoge el 1 de enero el saldo de obligaciones reconocidas por operaciones comerciales, realizadas en el ejercicio anterior y pendientes de pago en 31 de diciembre anterior.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abona con cargo a:

a.1) La cuenta 841, «Modificación de obligaciones de ejercicios anteriores», por la rectificación del saldo entrante de las obligaciones reconocidas en el ejercicio anterior. Este asiento será positivo o negativo según se trate de aumento o disminución.

b) Se carga con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Tesorería», por los pagos en metálico.

b.2) La cuenta 589, «Formalización», por los pagos virtuales derivados de operaciones en las que el Organismo es, a la vez, acreedor.

b.3) La cuenta 455, «Deudores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente», por las devoluciones de compras que se produzcan en el ejercicio siguiente al de realización de dichas compras, siempre que éstas no hubiesen sido pagadas. Este asiento

se realizará a través de las divisionarias 4510, «Acreedores por compras», y 4555, «Deudores por devoluciones de compras».

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de la cuenta 450, «Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente», al 31 de diciembre anterior, se trasladará a la cuenta 451 para constituir el saldo inicial de esta última. Por su parte, el saldo a 31 de diciembre anterior de la cuenta 451, se sumará al que presente la 452, «Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicios previos al anterior». Estas operaciones se realizarán sin necesidad de asientos.

Su saldo, acreedor, representa el importe de las obligaciones reconocidas por operaciones comerciales en el ejercicio anterior que estén pendientes de pago.

Figurará en el Pasivo del Balance.

452. Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicios previos al anterior.

Cuenta acreedora que recoge el saldo de obligaciones por operaciones comerciales con imputación a ejercicios previos al anterior y pendientes de pago, así como el 1 de enero, el saldo de obligaciones pendientes de pagar en 31 de diciembre anterior en la cuenta 451.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abona con cargo a:

a.1) La cuenta 841, «Modificación de obligaciones de ejercicios anteriores», por la rectificación del saldo entrante de las obligaciones reconocidas por operaciones comerciales en ejercicios previos al anterior. Este asiento será positivo o negativo según se trate de un aumento o disminución.

b) Se carga con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Tesorería», por los pagos en metálico.

b.2) La cuenta 589, «Formalización», por los pagos virtuales derivados de operaciones en las que el Organismo es, a la vez, acreedor.

b.3) La cuenta 841, «Modificación de obligaciones de ejercicios anteriores», por la prescripción de obligaciones durante el ejercicio.

b.4) La cuenta 455, «Deudores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente», por las devoluciones de compras que se produzcan en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de realización de dichas compras, siempre que éstas no estuviesen pagadas. Este asiento se realizará a través de las divisionarias 4520, «Acreedores por compras», y 4555, «Deudores por devoluciones de compras».

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de la cuenta 451, «Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicio anterior», el 31 de diciembre anterior, se sumará al que presente la cuenta 452 para constituir el saldo inicial de esta última. Esta operación se realizará directamente, sin necesidad de ningún asiento.

Su saldo, acreedor, representa las obligaciones por operaciones comerciales de ejercicios previos al anterior que estén pendientes de pago.

Figurará en el Pasivo del Balance.

455. Deudores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente.

Cuenta deudora que recoge el importe de los derechos reconocidos por operaciones comerciales, en el periodo de vigencia del presupuesto corriente.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se carga con abono a:

a.1) Cuentas del subgrupo 70, «Ventas», excepto la 708, por los derechos reconocidos, en tanto que, a nivel presupuestario, dichas cuentas aparezcan en la rúbrica del Presupuesto de Ingresos que resume las operaciones comerciales.

a.2) La cuenta 608, «Devoluciones de compras», por el importe de las compras que son devueltas a los proveedores.

b) Se abona con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Tesorería», por los cobros en metálico.

b.2) La cuenta 589, «Formalización», por los cobros virtuales derivados de operaciones en las que el Organismo es, a la vez, deudor.

b.3) La cuenta 450, «Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente», por las devoluciones de ventas que se produzcan en el mismo ejercicio en que se realizaron dichas ventas, siempre que éstas no hubiesen sido cobradas. Este asiento se

realizará a través de las divisionarias 4550, «Deudores por ventas», y 4505, «Acreedores por devolución de ventas».

b.4) La cuenta 450, «Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente», por las devoluciones de compras que se produzcan en el mismo ejercicio en que se realizaron dichas compras, siempre que éstas no hubiesen sido pagadas. Este asiento se realizará a través de las divisionarias 4555, «Deudores por devoluciones de compras», y 4500, «Acreedores por compras».

b.5) La cuenta 451, «Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicio anterior», por las devoluciones de compras que se produzcan en el ejercicio siguiente al de realización de dichas compras, siempre que éstas no hubiesen sido pagadas. Este asiento se realizará a través de las divisionarias 4555, «Deudores por devoluciones de compras», y 4510, «Acreedores por compras».

b.6) La cuenta 452, «Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicios previos al anterior», por las devoluciones de compras que se produzcan en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de la realización de dichas compras, siempre que éstas no hubiesen sido pagadas. Este asiento se realizará a través de las divisionarias 4555, «Deudores por devoluciones de compras», y 4520, «Acreedores por compras».

b.7) La cuenta 490, «Provisión para insolvencias», cuando definitivamente no sea posible el cobro y estuviese constituida anteriormente esta provisión.

b.8) La cuenta 800, «Resultados corrientes del ejercicio», cuando definitivamente no sea posible el cobro, y no se hubiese constituido previamente la provisión.

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de esta cuenta, en 31 de diciembre anterior, constituirá el saldo inicial de la cuenta 456, «Deudores por operaciones comerciales. Ejercicio anterior». Esta operación se realizará directamente, sin necesidad de asientos.

Su saldo, deudor, representa los derechos liquidados durante el ejercicio por operaciones comerciales, que están pendientes de cobro.

Figurará en el Activo del Balance.

456. Deudores por operaciones comerciales. Ejercicio anterior.

Cuenta deudora que recoge, el día 1 de enero, el saldo de derechos reconocidos por operaciones comerciales en el ejercicio anterior pendientes de cobro en 31 de diciembre anterior.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se carga con abono a:

a.1) La cuenta 840, «Modificación de derechos de ejercicios anteriores», por la rectificación del saldo entrante de derechos reconocidos en el ejercicio anterior. Este asiento será positivo o negativo, según se trate de un aumento o disminución.

b) Se abona con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Tesorería», por los cobros en metálico.

b.2) La cuenta 589, «Formalización», por los cobros virtuales derivados de operaciones en las que el Organismo es a la vez deudor.

b.3) La cuenta 450, «Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente», por las devoluciones de ventas que se produzcan en el ejercicio inmediato siguiente al de la realización de dichas ventas, siempre que éstas aún no hubiesen sido cobradas. Este asiento se realizará a través de las divisionarias 4560, «Deudores por ventas», y 4505, «Acreedores por devoluciones de ventas».

b.4) La cuenta 490, «Provisión para insolvencias», cuando definitivamente no sea posible el cobro y estuviese constituida anteriormente la provisión.

b.5) La cuenta 840, «Modificación de derechos de ejercicios anteriores», cuando se produce la insolvencia definitiva y no estuviese constituida previamente la provisión correspondiente.

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de la cuenta 455, «Deudores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente», al 31 de diciembre anterior, se trasladará a la cuenta 456 para constituir el saldo inicial de esta última. Por su parte, el saldo a 31 de diciembre anterior de la cuenta 456 se sumará al que presente la 457, «Deudores por operaciones comerciales. Ejercicios previos al anterior». Estas operaciones se realizarán directamente, sin necesidad de ningún asiento.

Su saldo, deudor, refleja el importe de derechos liquidados por operaciones comerciales en el ejercicio anterior, que están pendientes de cobro.

Figurará en el Activo del Balance.

457. Deudores por operaciones comerciales. Ejercicios previos al anterior.

Cuenta deudora que recoge el saldo de derechos liquidados por operaciones comerciales realizadas en ejercicios previos al anterior y que se encuentran pendientes de cobro, así como, el día 1 de enero, el saldo de derechos reconocidos por operaciones comerciales y pendientes de cobro en la cuenta 456.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se carga con abono a:
- a.1) La cuenta 840, «Modificación de derechos de ejercicios anteriores», por la rectificación del saldo entrante de derechos reconocidos por operaciones comerciales de ejercicios previos al anterior. Este asiento será positivo o negativo según se trate de un aumento o disminución.
- b) Se abona con cargo a:
- b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Tesorería», por los cobros en metálico.
- b.2) La cuenta 589, «Formalización», por los cobros virtuales derivadas de operaciones en los que el Organismo es, a la vez, deudor.
- b.3) La cuenta 450, «Acreedores por operaciones comerciales. Ejercicio corriente», por las devoluciones de ventas que se produzcan en ejercicios posteriores al inmediato siguiente al de realización

de dichas ventas, siempre que éstas aún no hubiesen sido cobradas. Este asiento se realizará a través de las divisionarias 4570, «Deudores por ventas», y 4505, «Acreedores por devoluciones de ventas».

b.4) La cuenta 840, «Modificación de derechos de ejercicios anteriores», por la anulación de derechos por prescripción.

b.5) La cuenta 490, «Provisión para insolvencias», cuando se produce la insolvencia definitiva y se hubiese constituido la provisión anteriormente.

b.6) La cuenta 840, «Modificaciones de derechos de ejercicios anteriores», cuando se produce la insolvencia definitiva y no estuviese constituida la provisión correspondiente.


El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de la cuenta 456, «Deudores por operaciones comerciales. Ejercicio anterior», al 31 de diciembre anterior, se sumará al que en dicha fecha presente la cuenta 457 para constituir el saldo inicial de esta última. Esta operación se realizará directamente, sin necesidad de ningún asiento.

Su saldo, deudor, representa los derechos por operaciones comerciales de ejercicios previos al anterior cuyo cobro está pendiente.

Figurará en el Activo del Balance.

ANEXO II

DOCUMENTOS PRESUPUESTARIOS



CONTABILIDAD DEL PRESUPUESTO
DE GASTOS

MC

CÓDIGO DE OPERACIÓN

NUM.:

☐ MINISTERIO DE _____

☐ ORGANISMO _____

TIPO DE MODIFICACIÓN

FECHA -- --

NUM. EXPEDIENTE

EJERCICIO -- --

SERVICIO

PROGRAMA

NÚMERO DE LOS COMPROBANTES Y EXPLICACIÓN	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA	IMPORTE
IMPORTE (en letras)		

SENTADO EN LIBRO DIARIO GENERAL DE OPERACIONES:

Núm. de asiento

FECHA -- --

EL JEFE DE CONTABILIDAD.

RC

CODIGO DE OPERACION

NUM.

MINISTERIO DE

ORGANISMO

CONTABILIDAD DEL PRESUPUESTO
DE GASTOS

TIPO DE RETENCION

- ☐ DE CREDITO
☐ PARA TRANSFERENCIAS
☐ NO DISPONIBILIDAD

FECHA

NUM. EXPEDIENTE

EJERCICIO

SERVICIO

PROGRAMA

NUMERO DE LOS COMPROBANTES Y EXPLICACION

CLASIFICACION
ECONOMICA

IMPORTE

IMPORTE (en letra)

SENTADO EN LIBRO DIARIO GENERAL DE
OPERACIONES

Núm. de asiento

FECHA

EL JEFE DE CONTABILIDAD,

SENTADO EN LIBRO DIARIO GENERAL DE
OPERACIONES

Núm. de asiento

FECHA

EL JEFE DE CONTABILIDAD,

