

# Diferencias entre el resultado económico-patrimonial y el resultado presupuestario en el Plan General de Contabilidad Pública

---

**José Manuel Pérez Sainz**  
Interventor y Auditor del Estado

## INTRODUCCIÓN

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) establece, dentro de las cuentas anuales que deben presentar las entidades contables públicas, dos estados destinados a informar sobre los resultados obtenidos por estas entidades: el «Resultado económico-patrimonial» y el «Resultado presupuestario». En consecuencia, existen dos magnitudes de la actividad económico-financiera que llevan por título la palabra resultados, si bien el concepto, los componentes y el significado de cada una de ellas son distintos, ya que la contabilidad económico-patrimonial y la contabilidad presupuestaria clasifican y periodifican sus gastos e ingresos con distintos criterios.

En este trabajo se pretende analizar desde el punto de vista de la técnica contable y de forma pormenorizada, aunque no exhaustiva, las diferencias existentes entre ambas magnitudes, y proponer un «estado de conciliación» entre el resultado presupuestario y el ahorro o desahorro obtenido (resultado económico-patrimonial) que explique dichas diferencias. De acuerdo con este propósito, los puntos que se van a tratar son los siguientes:

1. Concepto y componentes del resultado económico-patrimonial, del resultado presupuestario y del saldo presupuestario.
2. Equivalencia entre los componentes del saldo presupuestario y las cuentas del PGCP.

3. Análisis de las operaciones que tienen repercusión en el resultado presupuestario.

4. Componentes positivos y negativos del resultado presupuestario que no suponen abonos o cargos en la cuenta del resultado económico-patrimonial.

5. Relación entre los conceptos económicos de los presupuestos de ingresos y de gastos y las cuentas del PGCP.

6. Cargos y abonos en la cuenta del resultado económico-patrimonial que no son componentes negativos o positivos del resultado presupuestario.

7. Significado de las diferencias que se producen entre el resultado presupuestario y el económico-patrimonial y conciliación de las mismas.

## 1. CONCEPTO Y COMPONENTES DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL, DEL RESULTADO PRESUPUESTARIO Y DEL SALDO PRESUPUESTARIO

El documento nº 7 de los «**Principios Contables Públicos**», denominado «**Información económico-financiera pública**», señala que el **resultado económico-patrimonial** es una *magnitud de carácter económico* y lo define de la siguiente forma:

*«El resultado económico-patrimonial de un ejercicio es la variación de los Fondos Propios de la entidad producida en dicho período como consecuencia de sus operaciones de naturaleza presupuestaria y no presupuestaria.»*

*«El resultado se determina por diferencia entre los ingresos y los gastos del período al que se refiere.»*

El mismo documento considera al **resultado presupuestario del ejercicio** como una *magnitud de carácter presupuestario*, y lo define así:

*«El resultado presupuestario del ejercicio es la diferencia entre la totalidad de ingresos presupuestarios realizados durante el ejercicio, excluidos los derivados de la emisión y creación de pasivos financieros, y la totalidad de los gastos presupuestarios del mismo ejercicio, excluidos los derivados de la amortización y reembolso de pasivos financieros.»*

De las definiciones de ambos resultados se deduce que la información que suministran es distinta.

Un resultado económico-patrimonial positivo (los ingresos y ganancias son superiores a los gastos y pérdidas) debe interpretarse

como el ahorro bruto obtenido por la entidad contable en el ejercicio, mientras que si los gastos y pérdidas superan a los ingresos y ganancias, quiere decir que la entidad no ha generado ingresos suficientes para financiar sus gastos, lo que ha provocado un desahorro.

El resultado presupuestario del ejercicio, en cambio, pone de manifiesto, para las operaciones no financieras (corrientes y de capital) y de activos financieros, en qué medida los recursos presupuestarios han sido suficientes para financiar los gastos presupuestarios, pudiendo ser:

- Superávit, si los ingresos presupuestarios superan a los gastos presupuestarios.
- Déficit, si los gastos presupuestarios superan a los ingresos presupuestarios.
- Nulo o equilibrio, si los ingresos y gastos presupuestarios tienen igual importe.

Con respecto a sus **componentes**, el *resultado económico-patrimonial* está conformado, según el citado Documento nº 7 de Principios Contables Públicos, por dos corrientes:

- Los ingresos (entre los que se incluyen las ganancias), como flujos positivos.
- Los gastos (entre los que se incluyen las pérdidas), como flujos negativos.

Contablemente es bien sabido que este resultado no es otra cosa que la diferencia entre los saldos acreedores y deudores que presenten al final del ejercicio las cuentas de los grupos 6 y 7 del PGCP, «*Compras y gastos por naturaleza*» y «*Ventas e ingresos por naturaleza*».

Por su parte, el *resultado presupuestario* del ejercicio está integrado por:

- Los derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio con cargo al presupuesto en vigor, derivados de operaciones no financieras y de activos financieros (capítulos 1 a 8 del presupuesto de ingresos<sup>1</sup>).
- Las obligaciones presupuestarias reconocidas durante el mismo período e imputadas a dicho presupuesto, derivadas de opera-

---

<sup>1</sup> *Capítulos del presupuesto de ingresos*: 1. «Impuestos directos y cotizaciones sociales»; 2. «Impuestos indirectos»; 3. «Tasas, precios públicos y otros ingresos»; 4. «Transferencias corrientes»; 5. «Ingresos patrimoniales»; 6. «Enajenación de inversiones reales»; 7. «Transferencias de capital»; 8. «Activos financieros», y 9. «Pasivos financieros».

ciones no financieras y de adquisición de activos financieros (capítulos 1 a 8 del presupuesto de gastos<sup>2</sup>).

Precisa el Documento nº 7 que los derechos y las obligaciones deberán tomarse por sus valores netos (derechos reconocidos netos y obligaciones reconocidas netas).

En el caso de entidades contables que realizan *operaciones comerciales*, para obtener su resultado presupuestario hay que añadir también el correspondiente a sus operaciones comerciales; es decir, el importe liquidado de ingresos comerciales menos el importe de las obligaciones liquidadas de gastos comerciales.

No obstante, la única diferencia que puede surgir entre este resultado presupuestario por operaciones comerciales y las partidas derivadas de este tipo de operaciones que se incluyen en la cuenta del resultado económico-patrimonial, se debe a la consideración en esta última de las reducciones y aumentos de existencias, que, lógicamente, no se tienen en cuenta en el ámbito presupuestario. Por ello, el análisis que se hace a continuación para determinar las diferencias entre ambos resultados se realiza sobre una entidad contable que no realiza operaciones comerciales, si bien en las conclusiones finales se incluyen estas diferencias.

El **saldo presupuestario** es la magnitud que se obtiene añadiendo al resultado presupuestario del ejercicio la variación neta de pasivos financieros presupuestarios; es decir, la diferencia entre los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas correspondientes al capítulo 9 de los presupuestos de ingresos y gastos.

De acuerdo con el citado Documento nº 7 de Principios Contables Públicos, la determinación del resultado y del saldo presupuestario se realizaría como se indica en el cuadro 1.

Como puede observarse en dicho cuadro en el proceso de cálculo del resultado presupuestario surgen dos magnitudes (cuyo importe será normalmente diferente) que reciben la misma denominación: **Derechos reconocidos netos**. En efecto, existe cierta confusión terminológica en relación con los derechos reconocidos netos, ya que tanto en el citado Documento nº 7 como en el PGCP y en las Instrucciones contables se hace referencia con esta deno-

---

<sup>2</sup> *Capítulos del presupuesto de gastos*: 1. «Gastos de personal»; 2. «Gastos corrientes en bienes y servicios»; 3. «Gastos financieros»; 4. «Transferencias corrientes»; 6. «Inversiones reales»; 7. «Transferencias de capital»; 8. «Activos financieros», y 9. «Pasivos financieros».

## CUADRO I

<b>DETERMINACIÓN DEL RESULTADO Y DEL SALDO PRESUPUESTARIO</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>+ Total de derechos reconocidos (caps. 1 a 8)</li> <li>- Derechos anulados por anulación de liquidaciones (caps. 1 a 8)</li> <li>- Derechos anulados por aplazamientos y fraccionamientos (caps. 1 a 8)</li> <li>- Derechos anulados por devolución de ingresos (caps. 1 a 8)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>= <b>DERECHOS RECONOCIDOS NETOS</b> (caps. 1 a 8)</li> <li>- Derechos cancelados por cobros en especie (caps. 1 a 8)</li> <li>- Derechos cancelados por insolvencias y otras causas (caps. 1 a 8)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>= <b>DERECHOS RECONOCIDOS NETOS</b> (caps. 1 a 8)</li> <li>- Obligaciones reconocidas netas (caps. 1 a 8)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>= <b>RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO</b></li> <li>+ Derechos reconocidos netos (cap. 9)</li> <li>- Obligaciones reconocidas netas (cap. 9)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>= <b>SALDO PRESUPUESTARIO</b></li> </ul>

minación a dos magnitudes distintas. Así, en el *estado de liquidación del presupuesto* figuran dos documentos que tienen una columna denominada «Derechos reconocidos netos», pero mientras en uno (en la *liquidación del presupuesto de ingresos*) los importes que han de figurar en ella se obtienen por diferencia entre el total de los derechos reconocidos y los derechos anulados por anulación de liquidaciones, por aplazamientos y fraccionamientos y por devoluciones de ingresos, en el otro (en el *resultado presupuestario*) se obtienen deduciendo, además, los derechos cancelados por cobros en especie y por insolvencias y otras causas. Para evitar los errores a que este doble significado de la expresión «Derechos reconocidos netos» puede dar lugar<sup>3</sup>, sería conveniente que se utilizaran denominaciones distintas para cada significado.

De lo dicho hasta aquí cabe destacar ya dos notas diferenciales entre el resultado presupuestario y el económico-patrimonial:

1ª En el cálculo del resultado presupuestario se incluyen, entre los derechos reconocidos y las obligaciones reconocidas, los correspondientes a los capítulos 6 y 8 (relativos a las inversiones reales y a los activos financieros, respectivamente), que en el ámbito de la con-

<sup>3</sup> En las cuentas anuales presentadas al Tribunal de Cuentas por algunas entidades el resultado presupuestario se encontraba incorrectamente incrementado en el importe de los derechos cancelados, que no habían sido deducidos para determinar los derechos reconocidos netos.

tabilidad económico-patrimonial afectarán generalmente al activo del balance y no al ahorro o desahorro obtenido.

2ª Para la determinación del resultado presupuestario del ejercicio únicamente se consideran los derechos reconocidos y las obligaciones reconocidas con cargo al presupuesto en vigor (ejercicio corriente), mientras que el resultado económico-patrimonial está afectado también por los ingresos, beneficios, gastos y pérdidas de otros ejercicios.

## 2. EQUIVALENCIA ENTRE LOS COMPONENTES DEL SALDO PRESUPUESTARIO Y LAS CUENTAS DEL PGCP

La articulación de la contabilidad presupuestaria con la económico-patrimonial se realiza a través de cuentas de control presupuestario (subgrupo 00 del PGCP) y de cuentas de acreedores y deudores presupuestarios (subgrupos 40 y 43), de forma que, como se señala en el propio PGCP, la suma total del debe o del haber de determinadas cuentas representan magnitudes del ámbito presupuestario.

Concretamente, la equivalencia entre los componentes del saldo presupuestario, tal como ha quedado definido antes (incluyendo para su cálculo el capítulo 9 de los presupuestos), y las cuentas del PGCP<sup>4</sup>, antes de los asientos de regularización, es la siguiente:

---

<sup>4</sup> Descripción de las cuentas:

400.-Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.

430.-Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.

4300.-De liquidaciones de contraído previo, ingreso directo.

4301.-De declaraciones autoliquidadas.

4302.-De otros ingresos sin contraído previo.

4303.-De liquidaciones de contraído previo, ingreso por recibo.

433.-Derechos anulados de presupuesto corriente.

4330.-Derechos anulados por anulación de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.

4331.-Derechos anulados por insolvencias y otras causas, de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.

4332.-Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento, de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.

4334.-Derechos anulados por anulación de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.

4335.-Derechos anulados por insolvencias y otras causas, de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.

4336.-Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento, de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.

4339.-Derechos anulados por devolución de ingresos.

438.-Derechos cancelados en especie de presupuesto corriente.

**CUADRO 2**

ÁMBITO PRESUPUESTARIO	ÁMBITO ECONÓMICO-PATRIMONIAL
+ Derechos reconocidos totales	+ Suma del debe de las ctas. 430X
- Anulación de liquidaciones	- Suma del haber de las ctas. 4330 y 4334
- Aplazamientos y fraccionamientos	- Suma del haber de las ctas. 4332 y 4336
- Devoluciones de ingresos (pagadas)	- Suma del haber de la cta. 4339
- Derechos cancelados en especie	- Suma del haber de la cta. 438
- Derechos cancelados por insolvencias y otras	- Suma del haber de las ctas. 4331 y 4335
<b>= DERECHOS RECONOCIDOS NETOS</b>	
<b>- OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS</b>	- Suma del haber de la cta. 400
<b>= SALDO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO</b>	

El importe del saldo presupuestario del ejercicio se puede calcular, por tanto, de dos formas distintas:

a) Obteniendo la información de la contabilidad presupuestaria por diferencia entre los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas correspondientes a todos los capítulos presupuestarios.

b) A partir de la contabilidad económico-patrimonial, deduciendo de la suma del debe de las cuentas divisionarias de la 430. «*Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente*», las sumas (antes de los asientos de regularización) del haber de las siguientes cuentas: 400. «*Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente*»; 438. «*Derechos cancelados en especie de presupuesto corriente*», y divisionarias de la 433. «*Derechos anulados de presupuesto corriente*».

Por tanto, todas las operaciones presupuestarias que provoquen anotaciones contables en el debe de las cuentas 430X o en el haber de las cuentas 400, 433X y 438 repercutirán, positiva o negativamente, en el saldo presupuestario y, además, si dichas operaciones corresponden a los capítulos 1 a 8 de los presupuestos de ingresos y gastos tendrán repercusión también en el resultado presupuestario.

### 3. ANÁLISIS DE LAS OPERACIONES QUE TIENEN REPERCUSIÓN EN EL RESULTADO PRESUPUESTARIO

De lo expuesto en el punto anterior se deduce que los asientos contables correspondientes a operaciones presupuestarias que re-

percuten en el resultado o en el saldo presupuestario del ejercicio tendrán la siguiente estructura:

	x	
<i>(430X) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente</i>		
<i>a (XXX) (Contrapartida)</i>		
	x	
<i>(XXX) (Contrapartida)</i>		
<i>a (433X) Derechos anulados de presupuesto corriente</i>		
	x	
<i>(XXX) (Contrapartida)</i>		
<i>a (438) Derechos cancelados en especie de presupuesto corriente</i>		
	x	
<i>(XXX) (Contrapartida)</i>		
<i>a (400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente</i>		
	x	

Considerando exclusivamente las operaciones presupuestarias de los capítulos 1 a 8, es decir, las que afectan al resultado presupuestario, si en los asientos anteriores las «contrapartidas» son cuentas de gastos o ingresos económico-patrimoniales (grupos 6 y 7 del cuadro de cuentas del PGCP), estas operaciones afectarán de igual modo al resultado presupuestario y al económico-patrimonial, ya que en ambos resultados serán componentes negativos o positivos. En cambio, si las contrapartidas son cuentas de balance, las operaciones presupuestarias provocarán, lógicamente, una diferencia entre los resultados presupuestarios y económico-patrimoniales, ya que dichas operaciones, por su naturaleza, son componentes negativos o positivos del resultado presupuestario, pero en el ámbito económico-patrimonial no afectarán a los resultados, sino a otras rúbricas del balance.

Con el fin de analizar qué tipo de operaciones provocan dichas diferencias y teniendo en cuenta las descripciones de los motivos más comunes de cargo en las cuentas 430X y de abono en las cuentas 400, 433X y 438, que se recogen en la tercera parte del PGCP «Definiciones y relaciones contables», se presentan a continuación,



de forma esquemática, los asientos contables a que dan lugar las operaciones que repercuten en el resultado presupuestario, es decir, aquellas que constituyen cargos o abonos en las referidas cuentas, excluyendo siempre, por no afectar ni al resultado presupuestario ni al económico-patrimonial, las operaciones de pasivos financieros.

**a) Operaciones cuya anotación contable da lugar a cargos en las cuentas divisionarias de la 430. «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente»**

El esquema de los asientos contables de estas operaciones es el siguiente:

<b>DEBE</b>	<b>430. «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente»</b>	<b>HABER</b>																								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 45%; text-align: center; vertical-align: middle;"> <b>TOTAL DE DERECHOS RECONOCIDOS</b> </td> <td style="width: 10%; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 45%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px dashed black;"></td> <td style="border-top: 1px dashed black; text-align: center; background-color: #cccccc;"> <b>CONTRAPARTIDAS</b> </td> <td style="border-top: 1px dashed black;"></td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;"><b>DEBE</b></td> <td style="border-top: 1px solid black; text-align: center;"><b>Cuentas de los grupos 2 ó 5</b></td> <td style="border-top: 1px solid black;"><b>HABER</b></td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px dashed black;"></td> <td style="border-top: 1px dashed black; vertical-align: middle;"> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Por los derechos reconocidos de los capítulos 6 y 8</li> </ul> </td> <td style="border-top: 1px dashed black;"></td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;"><b>DEBE</b></td> <td style="border-top: 1px solid black; text-align: center;"><b>Cuentas del grupo 7</b></td> <td style="border-top: 1px solid black;"><b>HABER</b></td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px dashed black;"></td> <td style="border-top: 1px dashed black; vertical-align: middle;"> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Por los ingresos y beneficios</li> </ul> </td> <td style="border-top: 1px dashed black;"></td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;"><b>DEBE</b></td> <td style="border-top: 1px solid black;"><b>Cuentas 443 y 444. «Deudores por aplazamiento y fraccionamiento»</b></td> <td style="border-top: 1px solid black;"><b>HABER</b></td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px dashed black;"></td> <td style="border-top: 1px dashed black; vertical-align: middle;"> <ul style="list-style-type: none"> <li>• En el ejercicio del vencimiento del derecho a cobrar o a la cancelación anticipada del mismo</li> </ul> </td> <td style="border-top: 1px dashed black;"></td> </tr> </table>			<b>TOTAL DE DERECHOS RECONOCIDOS</b>				<b>CONTRAPARTIDAS</b>		<b>DEBE</b>	<b>Cuentas de los grupos 2 ó 5</b>	<b>HABER</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por los derechos reconocidos de los capítulos 6 y 8</li> </ul>		<b>DEBE</b>	<b>Cuentas del grupo 7</b>	<b>HABER</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por los ingresos y beneficios</li> </ul>		<b>DEBE</b>	<b>Cuentas 443 y 444. «Deudores por aplazamiento y fraccionamiento»</b>	<b>HABER</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• En el ejercicio del vencimiento del derecho a cobrar o a la cancelación anticipada del mismo</li> </ul>	
<b>TOTAL DE DERECHOS RECONOCIDOS</b>																										
	<b>CONTRAPARTIDAS</b>																									
<b>DEBE</b>	<b>Cuentas de los grupos 2 ó 5</b>	<b>HABER</b>																								
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por los derechos reconocidos de los capítulos 6 y 8</li> </ul>																									
<b>DEBE</b>	<b>Cuentas del grupo 7</b>	<b>HABER</b>																								
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por los ingresos y beneficios</li> </ul>																									
<b>DEBE</b>	<b>Cuentas 443 y 444. «Deudores por aplazamiento y fraccionamiento»</b>	<b>HABER</b>																								
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• En el ejercicio del vencimiento del derecho a cobrar o a la cancelación anticipada del mismo</li> </ul>																									

Los derechos reconocidos en los capítulos 6. «*Enajenación de inversiones reales*», y 8. «*Activos financieros*» del presupuesto de ingresos, que son resultados positivos en el ámbito presupuestario, generalmente provocan abonos en las cuentas de los grupos 2. «*Inmovilizado*», o 5. «*Cuentas financieras*», por lo que no afectan al resultado económico-patrimonial, surgiendo así una primera diferencia.

Por los ingresos y beneficios, que se abonan en cuentas del grupo 7 y que provienen de derechos reconocidos en el resto de los ca-

pítulos del presupuesto (menos el 9), no se producen diferencias entre ambos resultados.

Sin embargo, el aplazamiento y fraccionamiento de deudas puede provocar diferencias entre el resultado presupuestario y el económico-patrimonial si el momento de su concesión y el del nuevo vencimiento o cancelación no corresponden al mismo ejercicio. En efecto, en el ámbito presupuestario la concesión de un aplazamiento o de un fraccionamiento supone la anulación del derecho reconocido previamente, con repercusión en el resultado presupuestario al minorar los derechos reconocidos netos. Este derecho, como se aprecia en el esquema, se vuelve a reconocer de nuevo cuando transcurre el plazo por el que se concedió el aplazamiento o fraccionamiento o a la cancelación anticipada del mismo. Sin embargo, desde el punto de vista económico-patrimonial, la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento únicamente supone el traspaso del importe correspondiente a una deuda presupuestaria, que está contabilizada, por tanto, en la cuenta 430. «*Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente*», a otra cuenta de activo, concretamente a la de deudores no presupuestarios, 443. «*Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento*», o a la 444. «*Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento*». En el ejercicio en el que vence el aplazamiento o fraccionamiento concedido o en el de la cancelación anticipada del mismo se procede a traspasar de nuevo el saldo a la cuenta 430. Por tanto, ni en el ejercicio en el que se concede el aplazamiento o fraccionamiento, ni en el de su vencimiento o cancelación, se producen asientos que afecten a cuentas de ingresos (grupo 7), y, por tanto, dichas operaciones no tienen repercusión en los resultados económico-patrimoniales, surgiendo en ambos ejercicios diferencias (de sentido contrario) entre estos resultados y los presupuestarios.

**b) Operaciones cuya anotación contable da lugar a abonos en las cuentas divisionarias de la 433. «Derechos anulados de presupuesto corriente»**

En el esquema de los asientos contables que afectan al haber de estas subcuentas puede observarse lo siguiente:

La anulación de liquidaciones de los capítulos 6 y 8 provoca generalmente cargos en las cuentas de los grupos 2 ó 5 del PGCP, surgiendo, por tanto, diferencias entre los resultados presupuestarios y económico-patrimoniales.

DEBE	433. «Derechos anulados de presupuesto corriente»	HABER
		<b>TOTAL DE DERECHOS ANULADOS Y CANCELADOS (en especie)</b>
		<b>CONTRAPARTIDAS</b>
DEBE	Cuentas de los grupos 2 ó 5	HABER
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por la anulación de liquidaciones de los capítulos 6 y 8</li> </ul>		
DEBE	Cuentas del grupo 7	HABER
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por la anulación de liquidaciones de los capítulos 1 a 5 y 7</li> </ul>		
DEBE	Cuentas 443 y 444. «Deudores por aplazamiento y fraccionamiento»	HABER
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por la concesión del aplazamiento o fraccionamiento</li> </ul>		
DEBE	Cuenta 675. «Pérdidas de créditos incobrables»	HABER
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por las insolvencias</li> </ul>		
DEBE	Cuenta 437. «Devolución de ingresos»	HABER
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por las devoluciones pagadas</li> </ul>		

También pueden producirse diferencias por la concesión de aplazamientos y fraccionamientos, como se ha señalado antes.

En cambio, la anulación de liquidaciones del resto de capítulos del presupuesto de ingresos, que producen en la contabilidad patrimonial cargos en las correspondientes cuentas del grupo 7, así como la cancelación de derechos por insolvencias firmes, que se traducen en cargos en la cuenta 675. «Pérdidas de créditos incobrables», no originan obviamente diferencias entre ambos resultados.

Por último, las devoluciones de ingresos sí pueden ser motivo de discrepancias entre los resultados, ya que los asientos contables a que dan lugar son los siguientes:

**En el momento en que se dicta el acuerdo de devolución de ingresos:**

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

(XXX) *Cuentas de los grupos 2, 5 ó 7*

(495) *Provisión para devolución de impuestos*

a (408) *Acreedores por devolución de ingresos*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

**En el momento de realizar el pago de las devoluciones:**

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

(408) *Acreedores por devolución de ingresos*

a (57) *Tesorería*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

(437) *Devolución de ingresos*

a (4339) *Derechos anulados por devolución de ingresos*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Es decir, que en la contabilidad patrimonial la imputación a los resultados se realiza en el momento en que se dicta el acuerdo de devolución de ingresos, en tanto que la anulación del derecho presupuestario no tiene lugar hasta que se realiza el pago de las devoluciones. Por tanto, si el ejercicio en que se dicta el acuerdo de devolución no coincide con el de la realización del pago, se producirán en ambos ejercicios diferencias de signo contrario entre los resultados presupuestarios y económico-patrimoniales.

No obstante, como se observa en los asientos anteriores, aun efectuándose el pago en el mismo ejercicio en el que se tomó el acuerdo de devolución, pueden producirse diferencias entre ambos resultados si se realizan pagos por devoluciones de ingresos que se imputaron en su día a cuentas de los grupos 2 ó 5, ya que, en cualquier caso, van a suponer un menor resultado presupuestario, sin incidencia en cambio en el resultado económico-patrimonial.

**c) Operaciones cuya anotación contable da lugar a abonos en la cuenta 438. «Derechos cancelados en especie de presupuesto corriente»**

Esta cuenta recoge las cancelaciones de derechos reconocidos producidas como consecuencia de adjudicaciones de bienes en pago de deudas y otros cobros en especie. Se abona con cargo a la cuenta

o cuentas de balance representativas del bien o bienes recibidos y se carga con abono a la 430 por el saldo en fin de ejercicio, como consecuencia de la regularización de los derechos cancelados.

Por tanto, si bien en el ámbito patrimonial el efecto de las anotaciones contables correspondientes a las operaciones de pago de deudas en especie no repercute en el resultado económico-patrimonial y se traduce en un traspaso de saldos de una cuenta de deudores presupuestarios a otra cuenta de activo, normalmente de inmovilizado, en el ámbito presupuestario los derechos cancelados en especie son componentes negativos a la hora de determinar el resultado presupuestario. En cambio, la posterior venta del bien recibido constituirá un ingreso presupuestario en el ejercicio en que se realice, sin repercusión en el resultado económico-patrimonial.

**d) Operaciones cuya anotación contable da lugar a abonos en la cuenta 400. «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente»**

El esquema contable de estas operaciones es el siguiente:

DEBE	400. «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente»	HABER
<b>OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS</b>		
<b>CONTRAPARTIDAS</b>		
DEBE	Cuentas de los grupos 2 ó 5	HABER
• Por las obligaciones reconocidas con cargo a los capítulos 6 y 8	-----	-----
DEBE	Cuentas del grupo 6	HABER
• Por la anulación de liquidaciones de los capítulos 1 a 4 y 7	-----	-----
DEBE	Cuenta 411. «Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios»	HABER
• Cuando se realice el correspondiente acto de reconocimiento y liquidación	-----	-----
DEBE	Cuenta 5585. «Libramientos para provisiones de fondos pendientes de pago»	HABER
• Por el libramiento de fondos con el carácter de «pagos a justificar»	-----	-----

Como puede observarse, las operaciones presupuestarias de reconocimiento de obligaciones con cargo a los capítulos 1 a 4 y 7 del presupuesto de gastos no producen diferencias entre los resultados presupuestarios y económico-patrimoniales. Por el contrario, sí las pueden generar las obligaciones reconocidas con cargo a los capítulos 6 y 8, al significar generalmente en contabilidad patrimonial cargos en cuentas de los grupos 2 ó 5.

Los cargos en la cuenta 411. «*Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios*» se realizan como consecuencia de gastos presupuestarios imputados al resultado económico-patrimonial en ejercicios anteriores, cuyas respectivas obligaciones se han reconocido y aplicado al presupuesto en el presente ejercicio. Por tanto, en este caso se produce un desfase temporal en la imputación de un mismo gasto en el ámbito presupuestario y en el económico-patrimonial.

Lo mismo sucede con los libramientos de fondos con el carácter de «pagos a justificar», que se cargan en la cuenta 5585. «*Libramientos para provisiones de fondos pendientes de pago*», ya que la aplicación al presupuesto y, por tanto, la repercusión en el resultado presupuestario se produce en el momento del reconocimiento de la obligación, mientras que la imputación al resultado económico-patrimonial no se efectúa hasta que se aprueba la cuenta justificativa. Por consiguiente, si el ejercicio de la aprobación de la cuenta justificativa es posterior al de la expedición del libramiento, se producirán diferencias en ambos ejercicios entre el resultado presupuestario y el económico-patrimonial, siendo, lógicamente, la diferencia que surge en el ejercicio de la aprobación de la cuenta justificativa, de signo contrario a la producida en el del reconocimiento de la obligación.

#### **4. COMPONENTES POSITIVOS Y NEGATIVOS DEL RESULTADO PRESUPUESTARIO QUE NO SUPONEN ABONOS O CARGOS EN LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL**

Además de las operaciones que producen diferencias entre los resultados presupuestarios y económico-patrimoniales señaladas en el punto anterior, existen otras que, si bien no se realizan con tanta frecuencia, pueden provocar también diferencias entre ambos resultados, al afectar en un determinado ejercicio exclusivamente a los primeros. Así se deduce del examen de los motivos de cargo y abono de otras cuentas del PGCP distintas de la 400, 430X, 433X o 438 analizadas.

En general, estas operaciones consisten en la aplicación al presupuesto del ejercicio de derechos y obligaciones derivados de ingre-

sos y gastos devengados e imputados al resultado económico-patrimonial en ejercicios anteriores, así como obligaciones reconocidas para gastos a distribuir en varios ejercicios o para responsabilidades que habían sido provisionadas en ejercicios anteriores.

En definitiva, se trata de operaciones que repercuten en los resultados presupuestarios del ejercicio y que se han imputado o se imputarán patrimonialmente a otro distinto.

Se presenta a continuación un resumen de todas las operaciones a que se ha hecho referencia en este punto y en el anterior, cuya contabilización provoca, o puede provocar, diferencias entre el resultado presupuestario y el económico-patrimonial de un ejercicio determinado.

**a) Componentes positivos del resultado presupuestario que no suponen abonos en la cuenta del resultado económico-patrimonial**

- Derechos reconocidos en los capítulos 6 y 8.
- Derechos reconocidos al vencimiento o cancelación anticipada de derechos aplazados o fraccionados.
- Derechos reconocidos por dividendos e intereses devengados en ejercicios anteriores.

**b) Componentes negativos del resultado presupuestario que no suponen cargos en la cuenta del resultado económico-patrimonial**

- Obligaciones reconocidas con cargo a los capítulos 6 y 8.
- Anulación de liquidaciones de los capítulos 6 y 8.
- Aplazamientos y fraccionamientos de pago concedidos.
- Derechos cancelados en especie.
- Devoluciones de ingresos pagadas.
- Libramientos de fondos expedidos con el carácter de «pagos a justificar».
- Obligaciones reconocidas para gastos devengados en otros ejercicios.
- Obligaciones reconocidas correspondientes a operaciones que quedaron pendientes de aplicar a presupuesto al cierre del ejercicio anterior (cta. 409).

- Obligaciones reconocidas para cancelar anticipos de tesorería.
- Obligaciones reconocidas para gastos cubiertos con provisiones.
- Obligaciones reconocidas para gastos de ejercicios posteriores.

## 5. RELACIÓN ENTRE LOS CONCEPTOS ECONÓMICOS DE LOS PRESUPUESTOS DE INGRESOS Y DE GASTOS Y LAS CUENTAS DEL PGCP

Toda operación de reconocimiento de una obligación, por su naturaleza presupuestaria, debe ser objeto de registro, tanto en el ámbito de la contabilidad presupuestaria como en el de la patrimonial. En la primera quedará reflejada en el estado de liquidación del presupuesto de gastos, dentro del concepto económico que proceda en función de la naturaleza del bien o servicio recibido. El registro de esta misma operación en la contabilidad económico-patrimonial derivará en un asiento contable de cargo en la cuenta del PGCP que igualmente proceda, en función de la naturaleza del bien o servicio recibido, con abono en la cuenta 400. «*Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente*». Por lo tanto, debe existir un paralelismo entre el concepto económico del presupuesto de gastos y la cuenta de cargo contrapartida de la de acreedores que, por otra parte, puede ser del grupo 6. «*Compras y gastos por naturaleza*», y constituir, por tanto, una partida negativa en el cálculo del resultado económico-patrimonial, o ser una cuenta de balance y no afectar a dicho resultado.

De forma análoga, el reconocimiento de un derecho quedará reflejado en el estado de liquidación del presupuesto de ingresos, dentro del ámbito de la contabilidad presupuestaria, afectando al concepto que corresponda según la naturaleza del derecho liquidado. Simultáneamente, en la contabilidad económico-patrimonial esta operación se registrará mediante un cargo en la cuenta 430. «*Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente*», y un abono en la cuenta correspondiente en función también de la naturaleza del derecho liquidado. Por lo tanto, debe existir igualmente un paralelismo entre el concepto del presupuesto de ingresos y la cuenta contrapartida de la de deudores presupuestarios, que puede ser del grupo 7. «*Ventas e ingresos por naturaleza*», y constituir, por tanto, una partida positiva en el cálculo del resultado económico-patrimonial, o ser una cuenta de balance y no afectar a dicho resultado.

Precisamente los Sistemas de Información Contable utilizan tablas que relacionan los códigos que definen la estructura económica de los presupuestos de gastos y de ingresos con las cuentas del PGCP,



de forma que con el dato del código de la clasificación económica, que corresponde a toda operación presupuestaria, se puede, además de realizar la anotación que proceda en la contabilidad presupuestaria, generar automáticamente el asiento contable correspondiente en el ámbito de la contabilidad patrimonial, ya que la cuenta del PGCP queda definida a través de la correspondiente tabla.

Sin embargo, si bien todos los conceptos presupuestarios de ingresos y de gastos tienen que tener por definición una cuenta asociada, no sucede lo mismo a la inversa, ya que existen cuentas que no están asociadas con ningún concepto presupuestario, debido a que las operaciones que dan lugar a cargos o abonos en las mismas son de naturaleza no presupuestaria.

En el cuadro que figura a continuación se recogen de forma esquemática las equivalencias entre las partidas del debe de una cuenta de resultados económico-patrimoniales y los conceptos del presupuesto de gastos. En dicho cuadro puede observarse que, como se ha señalado antes, los capítulos 6. «Inversiones reales», 8. «Activos financieros» y 9. «Pasivos financieros», no tienen correspondencia con ningún epígrafe del debe de la cuenta del resultado económico-patrimonial, y que, por el contrario, existen determinadas partidas en el debe de dicha cuenta que no pueden asociarse a ningún concepto del presupuesto de gastos: 1. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación, 3.c) Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado, 3.d) Variación de provisiones de tráfico, 3.f.2) Pérdidas de inversiones financieras, 3.g) Variación de las provisiones de inversión financiera, 4.e) Subvenciones de capital derivadas de bienes gestionados, y 5. Pérdidas y gastos extraordinarios.

**CUADRO 3**

RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL - DEBE		PRESUPUESTO DE GASTOS
CUENTAS	DESCRIPCIÓN	
1.	Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	
2.	Aprovisionamientos	(Resultado de operaciones comerciales)
3.	Gastos de funcionamiento de los servicios y prestaciones sociales	

**CUADRO 3 (continuación)**

RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL - DEBE		PRESUPUESTO DE GASTOS
CUENTAS	DESCRIPCIÓN	
640, 641 642, 644 645	a) Gastos de personal a.1) Sueldos, salarios y asimilados a.2) Cargas sociales b) Prestaciones sociales	<b>Cap. 1. «Gastos de personal»</b> (menos subconcepto 16202. «Transporte de personal»)
68	c) Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado	
693, (793) 675, 694, (794)	d) Variación de provisiones de tráfico d.1) Variación de provisiones de existencias d.2) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables	
62 63 676	e) Otros gastos de gestión e.1) Servicios exteriores e.2) Tributos e.3) Otros gastos de gestión	<b>Cap. 2. «Gastos corrientes en bienes y servicios»</b> Subconcepto 16202. «Transporte de personal»
661, 662, 663 665, 669	f) Gastos financieros y asimilables f.1) Por deudas	<b>Cap. 3. «Gastos financieros»</b> (menos conceptos 322 y 332)
666, 667	f.2) Pérdidas de inversiones financieras	
696, 698, 699 (796), (798), (799)	g) Variación de las provisiones de inversión financiera	
668	h) Diferencias negativas de cambio	Conceptos 322 y 332. «Diferencias de cambio»
<b>4. Transferencias y subvenciones</b>		
650	a) Transferencias corrientes	<b>Cap. 4. «Transferencias corrientes»</b>
651	b) Subvenciones corrientes	
655	c) Transferencias de capital	<b>Cap. 7. «Transferencias de capital»</b>
656	d) Subvenciones de capital	
657	e) Subvenciones de capital derivadas de bienes gestionados	
<b>5. Pérdidas y gastos extraordinarios</b>		
670, 671	a) Pérdidas procedentes del inmovilizado	
674	b) Pérdidas por operaciones de endeudamiento	
678	c) Gastos extraordinarios	
679	d) Gastos y pérdidas de otros ejercicios	
		<b>Cap. 6. «Inversiones reales»</b>
		<b>Cap. 8. «Activos financieros»</b>
		<b>Cap. 9. «Pasivos financieros»</b>

En el cuadro siguiente se recogen, igualmente de forma esquemática, las equivalencias entre las partidas del haber de una cuenta de resultados económico-patrimoniales y los conceptos del presupuesto de ingresos.

De forma análoga a lo indicado para el debe de la cuenta del resultado económico-patrimonial, en el cuadro puede observarse que, además de la falta de correspondencia de los capítulos 6. «Enajenación de inversiones reales», 8. «Activos financieros», y 9. «Pasivos financieros», con partidas del haber de la cuenta del resultado económico-patrimonial, existen determinadas partidas en el haber de dicha cuenta que no pueden asociarse con ningún concepto del presupuesto de ingresos: 2. Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación, 3.c) Excesos de provisión por devolución de impuestos, 4.b) Trabajos realizados para la entidad, 4.c.2) Excesos de provisiones para riesgos y gastos, 5.e) Subvenciones de capital derivadas de bienes gestionados, y 6. Ganancias e ingresos extraordinarios.

#### CUADRO 4

RELACIÓN ENTRE LAS PARTIDAS DEL HABER DE LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL Y LOS CONCEPTOS DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS		
RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL - HABER		PRESUPUESTO DE INGRESOS
CUENTAS	DESCRIPCIÓN	
<b>1. Ventas y prestaciones de servicios</b>		
700 a 704	a) Ventas	(Resultado de operaciones comerciales)
	b) Prestaciones de servicios	
705	b.1) Prestaciones de servicios en régimen de derecho privado	(Resultado de operaciones comerciales)
741	b.2) Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades	Art. 31. «Precios públicos»
742	b.3) Precios públicos por utilización privativa o aprovechamiento especial de dominio público	Art. 55. «Productos de concesiones y aprovechamientos especiales»
(708), (709)	c) Devoluciones y <i>rappels</i> sobre ventas	(Resultado de operaciones comerciales)
<b>2. Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación</b>		
<b>3. Ingresos de gestión ordinaria</b>		
	a) Ingresos tributarios	
740	a.1) Tasas por prestación de servicios o realización de actividades	Art. 32. «Otros ingresos procedentes de la prestación de servicios»
720 a 728	a.2) Impuestos y tasas fiscales	<b>Cap. 1. «Impuestos directos y cotizaciones sociales»</b> (menos Art. 12. «Cotizaciones sociales») <b>Cap. 2. «Impuestos indirectos»</b> Art. 30. «Tasas»
73 740, 743, 744		
729	b) Cotizaciones sociales	Art. 12. «Cotizaciones sociales»
795	c) Exceso de provisión por devolución de impuestos	

**CUADRO 4 (continuación)**

RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL - HABER		PRESUPUESTO DE INGRESOS
CUENTAS	DESCRIPCIÓN	
<b>4. Otros ingresos de gestión ordinaria</b>		
773	a) Reintegros	Art. 38. «Reintegros de operaciones corrientes»
78	b) Trabajos realizados para la entidad	
	c) Otros ingresos de gestión	
775, 776, 777	c.1) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	Arts. 33. «Venta de bienes», 39. «Otros ingresos» (menos concepto 392), 54. «Renta de bienes inmuebles» y 59. «Otros ingresos patrimoniales» (menos concepto 591)
790	c.2) Excesos de provisiones de riesgos y gastos	
760	d) Ingresos de participaciones en capital	Art. 53. «Dividendos y participaciones en beneficios»
761, 762, 763	e) Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado	Arts. 50. «Intereses de títulos y valores» y 51. «Intereses de anticipos y préstamos concedidos»
	f) Otros intereses e ingresos asimilados	
765, 769	f.1) Otros intereses	Art. 52. «Intereses de depósitos»
766	f.2) Beneficios en inversiones financieras	Concepto 591. «Beneficios por realización de inversiones financieras»
768	g) Diferencias positivas de cambio	Conceptos 392. «Diferencias de cambio»
<b>5. Transferencias y subvenciones</b>		
750	a) Transferencias corrientes	Cap. 4 «Transferencias corrientes»
751	b) Subvenciones corrientes	
755	c) Transferencias de capital	Cap. 7 «Transferencias de capital»
756	d) Subvenciones de capital	
757	e) Subvenciones de capital derivadas de bienes gestionados	
<b>6. Ganancias e ingresos extraordinarios</b>		
770, 771	a) Beneficios procedentes del inmovilizado	
774	b) Beneficios por op. de endeudamiento	
778	c) Ingresos extraordinarios	
779	d) Ingresos y beneficios de otros ejercicios	
		Cap. 6. «Enajenación de inversiones reales»
		Cap. 8. «Activos financieros»
		Cap. 9. «Pasivos financieros»

## 6. CARGOS Y ABONOS EN LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL QUE NO SON COMPONENTES NEGATIVOS O POSITIVOS DEL RESULTADO PRESUPUESTARIO

De lo expuesto en el punto anterior se deduce que existen gastos e ingresos que forman parte de la cuenta del resultado económico-

patrimonial, pero que, por su propia naturaleza, no son gastos e ingresos presupuestarios y, por tanto, constituyen también diferencias entre los resultados económico-patrimoniales y los presupuestarios.

Como puede observarse en los cuadros anteriores, las operaciones que dan lugar a estas diferencias están relacionadas fundamentalmente con las amortizaciones y provisiones, que son propias del ámbito patrimonial y no tienen cabida actualmente en el presupuestario, y con los ingresos y gastos extraordinarios y de ejercicios anteriores, ya que, recordemos, éstos quedan excluidos a efectos de la determinación del resultado presupuestario.

Pero, además de estas operaciones, existen otras que también se traducen contablemente en *cargos en las cuentas de gastos* y que, sin embargo, no son componentes negativos a la hora de determinar el resultado presupuestario. Las más frecuentes se relacionan a continuación, debiendo advertirse que en algunos casos se trata de operaciones que se imputan o pueden imputarse a los resultados presupuestarios o económico-patrimoniales en momentos distintos y cuya imputación a los primeros se ha analizado en el anterior punto 4.

a) La imputación al resultado económico-patrimonial de gastos devengados en el ejercicio y que presupuestariamente no pueden aplicarse hasta el momento en que se realice el acto administrativo correspondiente al reconocimiento de la obligación.

b) Las obligaciones reconocidas con cargo a anticipos de tesorería concedidos (excepto capítulos 6 y 8), ya que el gasto se imputa al resultado económico-patrimonial en el mismo ejercicio en que se reconocen, mientras que al presupuesto corriente se aplican en el ejercicio en que se cancelan dichos anticipos.

c) Los gastos contabilizados al cierre del ejercicio con abono a la cuenta 409. «*Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto*», en la que se recogen las obligaciones derivadas de gastos realizados o servicios recibidos para los que no se ha producido su aplicación a presupuesto, siendo procedente la misma.

d) La regularización de las diferencias de cambio negativas calculadas al cierre del ejercicio.

e) Las deudas asumidas por una entidad, que suponen un cargo en la cuenta 656. «*Subvenciones de capital*», con abono a la cuenta de balance que corresponda, según la naturaleza de la deuda asumida.

f) Las devoluciones de ingresos acordadas, que, como se ha señalado antes, se imputan al resultado económico-patrimonial en el momento en que se dicta el acuerdo de devolución, mientras que en el

ámbito presupuestario no se considera que el derecho está anulado hasta el momento del pago.

g) Los gastos a justificar aprobados, que se imputan al resultado económico-patrimonial en el momento en que se aprueba la cuenta justificativa y que puede no ser en el mismo ejercicio en el que se libraron los correspondientes fondos para pagos a justificar.

Por último, para completar las operaciones que pueden provocar diferencias entre los resultados presupuestarios y patrimoniales, hay que considerar aquellas que producen *abonos en las cuentas del grupo 7* (o cargos negativos en cuentas del grupo 6) y no son componentes positivos del resultado presupuestario. Además de las que se deducen del último cuadro analizado, las más frecuentes son las siguientes:

a) La contabilización de los dividendos e intereses a cobrar devengados y no vencidos.

b) La asunción de deudas propias por otro ente, que se refleja contablemente mediante un cargo en la cuenta correspondiente a la naturaleza de la deuda que se traspaşa y un abono en la cuenta 756. «Subvenciones de capital».

c) La regularización de las diferencias de cambio positivas calculadas al cierre del ejercicio.

## 7. SIGNIFICADO DE LAS DIFERENCIAS QUE SE PRODUCEN ENTRE EL RESULTADO PRESUPUESTARIO Y EL ECONÓMICO-PATRIMONIAL Y CONCILIACIÓN DE LAS MISMAS

Una vez hecho el inventario de las principales diferencias que pueden surgir entre el resultado presupuestario y el económico-patrimonial, procede ordenarlas con el fin de analizar su significado y confeccionar un estado conciliatorio entre ambos resultados, que podría tener la siguiente estructura:

<b>RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO</b>
+ Componentes negativos del resultado presupuestario que no suponen cargos en la cuenta del resultado económico patrimonial.
– Componentes positivos del resultado presupuestario que no suponen abonos en la cuenta del resultado económico-patrimonial.
+ Abonos en la cuenta del resultado económico-patrimonial que no son componentes positivos del resultado presupuestario.
– Cargos en la cuenta del resultado económico-patrimonial que no son componentes negativos del resultado presupuestario.
<b>= RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL</b>

Como ha quedado patente a lo largo de este trabajo, las diferencias que se producen entre el resultado presupuestario y el económico-patrimonial de un ejercicio determinado se pueden deber a la propia naturaleza de las operaciones que las provocan o constituir simples desfases temporales en la imputación a uno u otro resultado.

En el primer supuesto, las diferencias se producen por encontrarse las operaciones que dan lugar a ellas fuera del ámbito presupuestario, en unos casos, o no constituir gastos o ingresos en sentido económico-patrimonial, en otros, mientras que los desfases temporales se deben, en general, a los procedimientos contables derivados de la normativa presupuestaria.

Así pues, se presenta a continuación la clasificación general de estas operaciones derivada del análisis que se ha realizado en este trabajo:

**a) Operaciones que provocan diferencias que se deben a la propia naturaleza de las mismas**

*a.1) Derechos y obligaciones que no son ingresos o gastos patrimoniales*

Los derechos reconocidos netos de los capítulos 6 y 8.

Las obligaciones reconocidas netas con cargo al capítulo 8 y las del capítulo 6 que se destinen al uso general o constituyan inversiones militares, ya que el resto se terminará imputando al resultado económico-patrimonial a través de las correspondientes amortizaciones.

*a.2) Ingresos y gastos que no forman parte del resultado presupuestario del ejercicio:*

- Las ganancias e ingresos extraordinarios y las pérdidas y gastos extraordinarios.
- Las pérdidas de créditos incobrables de presupuestos cerrados.
- Las pérdidas de inversiones financieras.
- Las subvenciones de capital por deudas asumidas y bienes gestionados.
- Los trabajos realizados para la entidad.

- La reducción y aumento de existencias.
- La regularización de diferencias de cambio.

**b) Operaciones que producen diferencias que constituyen fundamentalmente desfases temporales en la imputación de los resultados:**

*b.1) Operaciones que se imputan antes al resultado presupuestario*

Los libramientos de fondos para «pagos a justificar».

Las obligaciones reconocidas con cargo al capítulo 6 que no sean destinadas al uso general o constituyan inversiones militares.

*b.2) Operaciones que se imputan antes al resultado económico-patrimonial*

- Las devoluciones de ingresos.
- Las periodificaciones de ingresos y gastos.
- Las dotaciones para provisiones.
- Las obligaciones reconocidas con cargo a anticipos de tesorería.
- Las operaciones que quedan pendientes de aplicar a presupuesto al cierre del ejercicio y se recogen en la cuenta 409. «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto».

*b.3) Operaciones que constituyen en el ámbito presupuestario bajas de derechos reconocidos previamente y que se volverán a reconocer en ejercicios posteriores, sin que repercutan en el resultado económico-patrimonial*

- Los derechos anulados por aplazamientos y fraccionamientos.
- Los derechos cancelados en especie.

Para finalizar, se presenta un modelo de estado conciliatorio en el que, de forma orientativa, se incluyen todas las operaciones analizadas que producen o pueden producir diferencias.



**CUADRO 5**  
**CONCILIACIÓN DE RESULTADOS PRESUPUESTARIOS**  
**Y ECONÓMICO-PATRIMONIALES**

CONCEPTOS	PARCIAL	TOTAL
<b>1. = RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO</b> .....		
<b>2. (+) Componentes negativos del resultado presupuestario que no suponen cargos en la cuenta del resultado económico-patrimonial</b> .....		
Obligaciones reconocidas con cargo a los capítulos 6 y 8 .....		
Anulación de liquidaciones en los capítulos 6 y 8 .....		
Aplazamientos y fraccionamientos concedidos .....		
Devoluciones de ingresos pagadas .....		
Derechos cancelados en especie .....		
Obligaciones reconocidas para gastos devengados en otros ejercicios .....		
Obligaciones reconocidas para cancelar anticipos de tesorería .....		
Obligaciones reconocidas para gastos pendientes de aplicar a presupuesto en 31/12 del ejercicio anterior (cuenta 409) .....		
Gastos de formalización de deudas que deben imputarse a ejercicios posteriores .....		
Libramientos de fondos con el carácter de «pagos a justificar» .....		
Obligaciones reconocidas como consecuencia de sentencias firmes por responsabilidades provisionadas .....		
<b>3. (-) Componentes positivos del resultado presupuestario que no suponen abonos en la cuenta del resultado económico-patrimonial</b> .....		
Derechos reconocidos en los capítulos 6 y 8 .....		
Derechos reconocidos al vencimiento o cancelación anticipada de derechos aplazados o fraccionados .....		
Derechos reconocidos por dividendos e intereses devengados en ejercicios anteriores .....		
<b>4. (+) Abonos en la cuenta del resultado económico-patrimonial que no son componentes positivos del resultado presupuestario</b> .....		
Aumento de existencias .....		
Excesos y aplicaciones de provisiones .....		
Trabajos realizados para la entidad .....		
Periodificación de dividendos e intereses a cobrar .....		
Ganancias e ingresos extraordinarios .....		
Subvenciones de capital derivadas de entregas de bienes gestionados .....		
Deudas asumidas por otras entidades .....		
Regularización al cierre del ejercicio por diferencias positivas de cambio.....		

**CUADRO 5 (continuación)**

CONCEPTOS	PARCIAL	TOTAL
<b>5. (-) Cargos en la cuenta del resultado económico-patrimonial que no son componentes negativos del resultado presupuestario .....</b>		
Reducción de existencias .....		
Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado .....		
Dotaciones a la provisiones .....		
Pérdidas de créditos incobrables (presupuestos cerrados) .....		
Pérdidas en inversiones financieras .....		
Pérdidas y gastos extraordinarios .....		
Imputación de intereses a pagar devengados y no vencidos .....		
Periodificación de otros gastos .....		
Periodificación de gastos de emisión y formalización de deudas .....		
Obligaciones reconocidas con cargo a anticipos de tesorería .....		
Gastos pendientes de aplicar a presupuesto en 31/12 (cuenta 409) .....		
Subvenciones de capital derivadas de entregas de bienes .....		
Regularización al cierre del ejercicio por diferencias de cambio .....		
Deudas asumidas de otras entidades .....		
Devoluciones de ingresos acordadas .....		
Aprobación de cuentas justificativas de «pagos a justificar» .....		
<b>= RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL (1+2-3+4-5) .....</b>		