



ORDEN EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, POR LA QUE SE APRUEBA LA INSTRUCCIÓN DEL MODELO NORMAL DE CONTABILIDAD LOCAL.

(BOE nº 296, de 9 de diciembre)

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales, estableció las líneas básicas a las que debía adaptarse la contabilidad de las entidades locales y de sus organismos autónomos, atribuyendo al Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, su desarrollo normativo.

Aprobado el Texto refundido de la citada Ley, por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, dicho desarrollo normativo comprende, a tenor del apartado 1 del artículo 203 del mencionado Texto refundido:

- a) Aprobar las normas contables de carácter general a las que tendrá que ajustarse la organización de la contabilidad de los entes locales y sus organismos autónomos.
- b) Aprobar el Plan General de Cuentas para las entidades locales, conforme al Plan General de Contabilidad Pública.
- c) Establecer los libros que, como regla general y con carácter obligatorio, deban llevarse.
- d) Determinar la estructura y justificación de las cuentas, estados y demás documentos relativos a la contabilidad pública.

Por su parte, el apartado 2 del citado artículo 203 establece que serán objeto de tratamiento contable simplificado aquellas entidades locales cuyas características así lo requieran y que serán fijadas reglamentariamente por el Ministerio de Economía y Hacienda. Dichas características se han vinculado a dos variables representativas de la dimensión de la entidad, como son la población y el importe de su presupuesto y, así, con carácter general, serán objeto de tratamiento contable simplificado aquellas entidades locales que tengan un presupuesto no superior a 300.000 €, cualquiera que sea su población, y aquellas cuyo presupuesto supere 300.000 € pero no exceda de 3.000.000 €, siempre que su población no supere 5.000 habitantes.

La presente Orden, junto con las que aprueban la Instrucción del modelo simplificado y la del modelo básico de contabilidad local, da cumplimiento al mandato contenido en el citado artículo 203 y completa el nuevo marco jurídico de la contabilidad de las entidades locales y sus organismos autónomos.

En consecuencia y en uso de las facultades que a este Ministerio otorga el artículo 203 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, previo informe favorable de la Comisión Nacional de Administración Local y de acuerdo con el Consejo de Estado, dispongo:

Apartado único.- Se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local que se acompaña como Anexo de la presente Orden.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA ÚNICA.- Formación y rendición de cuentas de ejercicios anteriores a 2006.

La formación y rendición de cuentas de ejercicios anteriores a 2006 se ajustará a las normas previstas en la Instrucción de contabilidad para la Administración local o en la Instrucción de contabilidad del tratamiento especial simplificado para entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes, aprobadas por Órdenes del Ministro de Economía y Hacienda, de 17 de julio de 1990, que se hubiera aplicado en el ejercicio correspondiente.

DISPOSICIÓN DEROGATORIA ÚNICA.- Derogación normativa.

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan, contradigan o resulten incompatibles con lo dispuesto en la Orden y en la Instrucción que aprueba y, en particular, la Instrucción de Contabilidad para la Administración local, aprobada por Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990.

DISPOSICIÓN FINAL ÚNICA.- Entrada en vigor.

La presente Orden y su Instrucción de contabilidad anexa entrarán en vigor el día 1 de enero de 2006.

ANEXO

INSTRUCCIÓN DEL MODELO NORMAL DE CONTABILIDAD LOCAL

ÍNDICE

PREÁMBULO.

TITULO I.- PRINCIPIOS GENERALES DEL MODELO NORMAL DE CONTABILIDAD LOCAL.

CAPÍTULO I.- PRINCIPIOS GENERALES.

- Regla 1.- Ámbito de aplicación.
- Regla 2.- Obligación de rendir cuentas.
- Regla 3.- Ejercicio contable.
- Regla 4.- Modelo contable.
- Regla 5.- Aplicación del Plan General de Contabilidad adaptado a la Administración local.
- Regla 6.- Destinatarios de la información contable.

CAPÍTULO II.- COMPETENCIAS Y FUNCIONES.

- Regla 7.- Del Pleno de la Corporación.
- Regla 8.- De la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad.
- Regla 9.- De la Intervención General de la Administración del Estado.

TITULO II.- DEL MODELO NORMAL DEL SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL.

CAPÍTULO I.- NORMAS GENERALES.

- Regla 10.- Definición.
- Regla 11.- Objeto.
- Regla 12.- Fines.
- Regla 13.- Configuración informática del Sistema.
- Regla 14.- Soporte de los registros contables.

CAPÍTULO II.- ÁREAS CONTABLES DE ESPECIAL TRASCENDENCIA.

Sección 1ª.- Inmovilizado.

- Regla 15.- Normas de valoración.
- Regla 16.- Inventario.
- Regla 17.- Correcciones valorativas.
- Regla 18.- Amortización.
- Regla 19.- Cálculo de las cuotas de amortización.
- Regla 20.- Contabilización.
- Regla 21.- Provisiones.
- Regla 22.- Pérdidas irreversibles.
- Regla 23.- Adscripción de bienes.
- Regla 24.- Cesión gratuita de uso.
- Regla 25.- Permuta.
- Regla 26.- Adquisición entregando como pago parcial otro bien.

Sección 2ª.- Endeudamiento.

- Regla 27.- Seguimiento y control contable de las operaciones de crédito.
- Regla 28.- Tratamiento presupuestario.
- Regla 29.- Criterio de reconocimiento.
- Regla 30.- Operaciones a realizar al final del ejercicio.

Sección 3ª.- Pagos a justificar.

- Regla 31.- Concepto.
- Regla 32.- Seguimiento y control contable de los pagos a justificar.
- Regla 33.- Contabilización de las operaciones propias de pagos a justificar.

Sección 4ª.- Anticipos de caja fija.

- Regla 34.- Concepto.
- Regla 35.- Seguimiento y control contable de los anticipos de caja fija.
- Regla 36.- Contabilización de las operaciones propias de anticipos de caja fija.

Sección 5ª.- Remanentes de crédito.

- Regla 37.- Seguimiento y control contable de los remanentes de crédito.
- Regla 38.- Remanentes de crédito iniciales.
- Regla 39.- Rectificación de remanentes de crédito.

Regla 40.- Certificación de existencia de remanentes de crédito.

Regla 41.- No incorporabilidad de remanentes de crédito.

Sección 6ª.- Proyectos de gasto.

Regla 42.- Concepto.

Regla 43.- Estructura.

Regla 44.- Vinculación jurídica.

Regla 45.- Seguimiento y control contable de los proyectos de gasto.

Sección 7ª.- Gastos con financiación afectada.

Regla 46.- Concepto.

Regla 47.- Estructura.

Regla 48.- Seguimiento y control contable de los de gastos con financiación afectada.

Regla 49.- Coeficiente de financiación.

Regla 50.- Desviaciones de financiación.

CAPÍTULO III.- OPERACIONES DE INICIO Y FIN DE EJERCICIO.

Sección 1ª.- Normas generales.

Regla 51.- Operaciones de inicio del ejercicio.

Regla 52.- Operaciones de fin de ejercicio.

Regla 53.- Amortización, provisiones, periodificación y otras operaciones.

Sección 2ª.- Operaciones de inicio del ejercicio.

Regla 54.- Apertura de la Contabilidad.

Regla 55.- Apertura del Presupuesto.

Sección 3ª.- Amortización.

Regla 56.- Dotación de amortizaciones.

Sección 4ª.- Provisiones.

Regla 57.- Tipos.

Regla 58.- Provisiones por depreciación del inmovilizado material, inmaterial y del Patrimonio Público del Suelo.

Regla 59.- Provisiones por depreciación de valores negociables.

Regla 60.- Provisiones para insolvencias.

Regla 61.- Provisiones por depreciación de existencias.

Regla 62.- Provisión para responsabilidades.

Regla 63.- Provisión para grandes reparaciones.

Sección 5ª.- Periodificación.

Regla 64.- Definición.

Regla 65.- Gastos anticipados.

Regla 66.- Ingresos anticipados.

Regla 67.- Importancia relativa.

Regla 68.- Gastos a distribuir en varios ejercicios.

Regla 69.- Variación de existencias.

Sección 6ª.- Otras operaciones.

Regla 70.- Gastos e ingresos diferidos.

Regla 71.- Operaciones pendientes de aplicar al Presupuesto.

Regla 72.- Reclasificación temporal de débitos y créditos.

Regla 73.- Regularización de moneda extranjera.

Sección 7ª.- Operaciones de regularización.

Regla 74.- Regularización de la contabilidad del Presupuesto de ingresos y de la Administración de recursos por cuenta de otros entes públicos.

Regla 75.- Regularización del resultado del ejercicio.

Sección 8ª.- Operaciones de cierre.

Regla 76.- Cierre del Presupuesto.

Regla 77.- Cierre de la Contabilidad.

CAPÍTULO IV.- MAGNITUDES DE CARÁCTER PRESUPUESTARIO.

Sección 1ª.- El Resultado presupuestario.

Regla 78.- Concepto.

Regla 79.- Cálculo del Resultado presupuestario.

Regla 80.- Cálculo del Resultado presupuestario ajustado.

Sección 2ª.- El Remanente de tesorería.

Regla 81.- Componentes.

Regla 82.- Control contable.

Regla 83.- Cálculo del Remanente de tesorería.

Regla 84.- Cálculo de los fondos líquidos.

Regla 85.- Cálculo de los derechos pendientes de cobro.

Regla 86.- Cálculo de las obligaciones pendientes de pago.

TITULO III.- DE LOS DATOS A INCORPORAR AL SISTEMA.

CAPÍTULO I.- JUSTIFICANTES DE LAS OPERACIONES.

Regla 87.- Justificación.

Regla 88.- Medios de justificación.

CAPÍTULO II.- INCORPORACIÓN DE DATOS AL SISTEMA.

Regla 89.- Soporte de las anotaciones contables.

Regla 90.- Autorización.

Regla 91.- Toma de razón.

CAPÍTULO III.- ARCHIVO Y CONSERVACIÓN.

Regla 92.- Archivo y conservación de los justificantes de las operaciones y de los soportes de las anotaciones contables.

Regla 93.- Conservación de los registros contables.

TITULO IV.- DE LA INFORMACIÓN A OBTENER DEL SISTEMA.

CAPÍTULO I.- NORMAS GENERALES.

Regla 94.- Tipos de información.

Regla 95.- Soporte de la información.

Regla 96.- Garantía de la información contable.

CAPÍTULO II.- LA CUENTA GENERAL DE LA ENTIDAD LOCAL.

Sección 1ª.- Contenido.

Regla 97.- Delimitación de la Cuenta General.

Regla 98.- La Cuenta de la propia entidad y la Cuenta de los organismos autónomos.

Regla 99.- Las Cuentas de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local.

Sección 2ª.- Formación.

Regla 100.- Formación de la Cuenta General.

Regla 101.- Documentación complementaria.

Sección 3ª.- Aprobación.

Regla 102.- Aprobación de la Cuenta General.

Sección 4ª.- Rendición de cuentas.

Regla 103.- Cuentadantes.

Regla 104.- Procedimiento de rendición.

CAPÍTULO III.- OTRA INFORMACIÓN CONTABLE.

Sección 1ª.- Información periódica para el Pleno de la Corporación.

Regla 105.- Elaboración.

Regla 106.- Contenido.

Sección 2ª.- Avance de la Liquidación del presupuesto corriente.

Regla 107.- Elaboración.

Regla 108.- Contenido.

Regla 109.- Primera parte: Liquidación del presupuesto referida, al menos, a seis meses del ejercicio.

Regla 110.- Segunda parte: Estimación de la Liquidación del presupuesto referida a 31 de diciembre.

Sección 3ª.- Información para los órganos de gestión.

Regla 111.- Información para los órganos de gestión.

Sección 4ª.- Información para otras Administraciones Públicas.

Regla 112.- Información para otras Administraciones Públicas.

ANEXO.- PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA ADAPTADO A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL.

PREÁMBULO

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales, hoy refundida en el Texto aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, supuso el punto de partida del proceso de normalización, y una profunda transformación del régimen contable vigente hasta entonces, regulado en la Instrucción de Contabilidad de las Corporaciones Locales anexa al Reglamento de Haciendas Locales, de 4 de agosto de 1952.

La citada Ley estableció las líneas generales de la contabilidad de las entidades locales, atribuyendo al Ministerio de Economía y Hacienda su desarrollo normativo, que debía comprender un tratamiento contable simplificado para las entidades locales de pequeña dimensión.

Este desarrollo normativo se llevó a cabo a través de dos Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda, de 17 de julio de 1990, por las que se aprobaron la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local y la Instrucción de Contabilidad del tratamiento especial simplificado para entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes.

Desde que comenzaron a aplicarse la citadas Instrucciones de Contabilidad en 1992 hasta ahora, se han producido una serie de circunstancias que hacen necesaria la reforma del régimen contable local, si bien, se trata de una reforma que, lejos de suponer una ruptura con el régimen de 1990, se caracteriza por la “continuidad”. Dichas circunstancias son, fundamentalmente:

- La aprobación del Plan General de Contabilidad Pública, por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 6 de mayo de 1994, en la medida que cambia el referente obligado de los Planes de Cuentas Locales, dado que por mandato legal, deben ser conformes con el nuevo Plan aprobado.
- La necesidad de simplificar, al máximo posible, la contabilidad de las entidades locales más pequeñas.

Estas circunstancias determinan que los pilares de la reforma de la contabilidad local sean:

- la adaptación de los Planes de Cuentas al Plan General de Contabilidad Pública, y
- la instauración de un Modelo Básico de contabilidad que alivie la pesada carga que, para las entidades locales muy pequeñas, supone llevar la contabilidad, imponiéndoles las obligaciones contables mínimas para garantizar la obtención de la información económico-financiera esencial a que se refería el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 190 de la Ley

reguladora de las Haciendas Locales, hoy artículo 209 de su Texto refundido.

Si bien la redacción original del artículo 184.2 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales imponía el establecimiento de un tratamiento contable simplificado para las entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes, la última redacción del precepto, dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y del orden social y recogida en el artículo 203.2 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, permite el desarrollo de una normativa contable simplificada para las entidades locales sin atenerse exclusivamente a aquel límite de población, facultando para el establecimiento de diversos modelos simplificados, e incluso para la utilización de criterios distintos al puramente poblacional.

Con base en el citado artículo 203.2 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, el nuevo régimen contable local incluye dos modelos simplificados, el Simplificado propiamente dicho y el más sencillo llamado Básico.

La presente Instrucción se adapta al régimen jurídico local derivado de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, poniéndose de manifiesto dicha adaptación en los siguientes aspectos:

- La no inclusión en la Instrucción de normas contables específicas para los organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, como consecuencia de la desaparición de esta figura y su peculiar régimen presupuestario.
- El reconocimiento expreso del régimen contable transitorio de las entidades públicas empresariales locales.
- La atribución de la función de contabilidad, no sólo a la Intervención sino también al órgano de la entidad local que la tenga atribuida en los municipios de gran población, como consecuencia de la separación de las funciones de contabilidad y de control interno de la gestión económico-financiera que se da en este tipo de entidades.

Antes de analizar la estructura y el contenido de la presente Instrucción, se estima conveniente hacer un brevísimo comentario acerca de su forma, para poner de manifiesto que en su redacción se han tratado de evitar reiteraciones superfluas de preceptos contenidos en otras normas.

La Instrucción del modelo normal de contabilidad local se divide en cuatro Títulos y un Anexo, y los Títulos, a su vez, en Capítulos y Secciones:

- Título I “Principios generales del modelo normal de contabilidad local”.
- Título II “Del modelo normal del sistema de información contable para la Administración local”.
- Título III “De los datos a incorporar al sistema”.

- Título IV “De la información a obtener del sistema”.
- Anexo “Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local”.

El *Título I “Principios Generales del modelo normal de contabilidad local”*, consta de dos Capítulos:

- *Capítulo I “Principios generales”*.
- *Capítulo II “Competencias y funciones”*.

En el *Capítulo I* se regulan los principios generales propiamente dichos: el ámbito de aplicación, la obligación de rendir cuentas, el ejercicio contable, el modelo contable, la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local y los destinatarios de la información contable.

Por lo que se refiere al ámbito de aplicación, éste está constituido por los municipios cuyo presupuesto sea superior a 3.000.000 €, cualquiera que sea su población, y por aquellos que tengan un presupuesto igual o inferior a dicho importe y superior a 300.000 € y una población que exceda de 5.000 habitantes. La presente Instrucción se aplicará también a las demás entidades locales (provincias, islas, comarcas, mancomunidades, ...) siempre que su presupuesto exceda de 3.000.000 €. Los organismos autónomos locales aplicarán el modelo contable que adopte la entidad local de la que dependan.

La flexibilidad del modelo contable permite que las entidades locales puedan optar por un modelo más complejo que el que les corresponda por razón de población y presupuesto; así, las entidades locales incluidas en el ámbito de aplicación de la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local podrán optar por aplicar la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, en cuyo caso ésta se aplicará en su integridad.

El modelo de contabilidad de esta Instrucción se caracteriza por tratarse de un modelo contable centralizado, con independencia del lugar físico donde se capturen las operaciones, y porque éstas se registran (además de por el método de partida simple) por el método de partida doble, aplicando el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local incluido como Anexo de la Instrucción.

Se hace una mención específica a los destinatarios de la información contable, incluyéndose no sólo a los órganos de control sino también a los órganos responsables de la gestión, a los acreedores de la entidad, así como a cualquier entidad, asociación y ciudadanos, en general. Se trata de una manifestación explícita de que se ha superado la visión tradicional de la contabilidad pública, orientada fundamentalmente al seguimiento de la ejecución presupuestaria y a la rendición de cuentas.

En el *Capítulo II* se relacionan las competencias y funciones que, en materia contable, corresponden al Pleno de la Corporación, a la Intervención u órgano de

la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad y a la Intervención General de la Administración del Estado, y que se recogen, en ocasiones de forma dispersa, en la legislación vigente. Con esta recopilación de competencias y funciones se pretende contribuir al correcto ejercicio de las funciones contables.

El *Título II “Del modelo normal del sistema de información contable para la Administración local”*, se divide en cuatro Capítulos en los que se regulan aspectos muy diversos: las normas generales del sistema, las áreas contables de especial trascendencia, las operaciones de inicio y fin de ejercicio y las magnitudes de carácter presupuestario.

En el *Capítulo I “Normas generales”* se establecen las características básicas del sistema de información contable normal (en adelante SICAL-Normal).

En él se define la contabilidad de las entidades contables configurándola como un sistema de registro, elaboración y comunicación de información económico-financiera y presupuestaria sobre la actividad de las mismas durante el ejercicio contable, se describen el objeto y los fines del SICAL-Normal, se establecen los requerimientos de su configuración informática y se regulan los registros contables.

El SICAL-Normal se configura como un conjunto integrado de subsistemas o áreas contables que debe garantizar la concordancia, exactitud, y automatismo de los registros que, para cada una de las operaciones contables se produzcan en los distintos subsistemas afectados, así como la debida coherencia entre los distintos niveles de información, tanto agregados como de detalle.

En relación con el objeto del sistema, se presenta como novedad la obligatoriedad de efectuar a través del SICAL-Normal el seguimiento y control de los proyectos de gasto, los pagos a justificar y los anticipos de caja fija.

Los fines cuyo cumplimiento debe permitir el SICAL-Normal son los enumerados en el artículo 205 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, agrupados en tres categorías: fines de gestión, fines de control y fines de análisis y divulgación.

La presente Instrucción da respuesta a dos interrogantes fundamentales: ¿qué operaciones se deben contabilizar? y ¿cómo deben contabilizarse?.

En relación con el primer interrogante, la Instrucción establece que deben registrarse todas las operaciones de naturaleza presupuestaria, económica, financiera y patrimonial que se produzcan en el ámbito de la entidad contable, entendiéndose por ésta a cada entidad local y cada organismo autónomo local.

Respecto al segundo interrogante, ¿cómo deben contabilizarse las operaciones?, la Instrucción de contabilidad para la Administración local de 1990 contenía una regulación muy pormenorizada que la convertía en un auténtico manual de contabilidad, imprescindible entonces, dada la profundidad de la reforma contable que se operó, pero innecesario ahora dada la madurez alcanzada por las entidades locales en la aplicación práctica de los modelos contables anteriores.

Por ello, la presente Instrucción no regula con aquél detalle la forma concreta de contabilizar las distintas operaciones que se pueden presentar, sino que el tratamiento contable de cada operación (cómo contabilizarla, cuándo y por cuánto) se recoge, fundamentalmente, en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local anexo a la Instrucción, y cobra fuerza la capacidad de las entidades locales para regular los procedimientos administrativos a seguir en la gestión contable que garanticen el adecuado registro de todas las operaciones.

Es necesario destacar el impulso que da la presente Instrucción a la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en la función contable, en la línea seguida por la Administración General del Estado. La Instrucción contiene una decidida apuesta por la incorporación de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas a la actividad administrativa citada siempre que, tal y como se establece en el artículo 45.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común, quede

garantizada la autenticidad, integridad y conservación y, en su caso la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por ésta (la Ley de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común) u otras Leyes.

De acuerdo con lo anterior, en la Instrucción se contienen diversas manifestaciones de la utilización de estos medios en la función contable, siendo destacables las relativas al registro de las operaciones, a los justificantes de éstas, a la incorporación de datos al sistema, al archivo y conservación de la información contable y a la rendición de cuentas.

Una de las consecuencias más destacadas de la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos en la función contable es la desaparición de la obligación de obtener y conservar los libros de contabilidad tradicionales en papel, estableciéndose que las bases de datos del sistema informático donde residan los registros contables constituirán soporte suficiente para la llevanza de la contabilidad de la entidad. Desaparece, por tanto, la concepción tradicional de libro de contabilidad, y se sustituye por la de base de datos contable, debiendo ser la propia entidad la que determine la estructura concreta de ésta.

El *Capítulo II* se dedica a regular las operaciones relativas a siete áreas contables (o subsistemas) de especial relevancia: el Inmovilizado, el Endeudamiento, los Pagos a justificar, los Anticipos de caja fija, los Remanentes de crédito, los Proyectos de gasto y los Gastos con financiación afectada.

En relación con el Inmovilizado se regulan las normas de valoración a aplicar, la necesidad de que la entidad disponga de un inventario (el General o, si no existe la necesaria correlación entre éste y la contabilidad, uno específico de carácter contable) que identifique de forma individualizada estos bienes y derechos, las correcciones de valor a practicar y una serie de operaciones cuyo tratamiento en

el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local se encuentra algo disperso (la adscripción y la cesión de bienes, la permuta y la adquisición con pago parcial en especie).

La presente Instrucción se ocupa con mayor detalle, que su predecesora de 1990, de la regulación de las correcciones de valor a registrar en relación con el inmovilizado, distinguiendo la amortización, las pérdidas reversibles de valor y las pérdidas irreversibles.

La regulación de la adscripción de bienes resulta novedosa en la medida que los bienes adscritos discurren por dos contabilidades (la del ente adscribiente y la del ente beneficiario) como si se tratara de una sola, y ello por la estrecha relación existente entre el adscribiente (la entidad local) y los beneficiarios (sus organismos autónomos). En consecuencia, el ente beneficiario dará de alta los bienes recibidos en adscripción por el valor neto contable por el que figure en la contabilidad del adscribiente, y éste, a la reincorporación de los bienes, los dará de alta por el valor neto según la contabilidad del beneficiario en ese momento.

En cuanto a la cesión gratuita de bienes, la presente Instrucción distingue su tratamiento contable en función de que se ceda gratuitamente el uso o la propiedad de los bienes. En este último caso, el cedente deberá dar de baja el bien cedido reflejando la posible pérdida como un resultado del ejercicio.

El tratamiento contable previsto para la permuta de bienes de inmovilizado difiere del contemplado en la Instrucción de 1990. En la presente Instrucción se registra el resultado producido en la operación especificando sus posibles componentes (pérdidas o beneficios procedentes del inmovilizado –por la diferencia entre el valor de tasación del bien entregado y su valor neto contable- y subvención –por la diferencia entre los valores de tasación del bien recibido y el entregado que no se compensen en metálico). De acuerdo con la Instrucción de 1990, el resultado que en su caso arrojará la operación se consideraba un resultado extraordinario del inmovilizado.

Asimismo, la presente Instrucción contempla el supuesto de adquisición de un bien entregando como parte del precio otro bien de inmovilizado, estableciendo que el bien recibido se valorará por la suma del valor neto contable del que se entrega más el efectivo satisfecho.

La regulación del Endeudamiento se limita a establecer:

- La obligación de la entidad contable de efectuar un seguimiento y control individualizado de todas sus operaciones de crédito.
- El tratamiento presupuestario que, salvo las operaciones de tesorería, tienen las operaciones de crédito.
- El criterio de caja como criterio general de reconocimiento de estos pasivos.

- La necesidad de realizar, a final de ejercicio, determinadas operaciones relativas al endeudamiento, como la periodificación de los gastos financieros anticipados, la imputación al resultado del ejercicio de los gastos financieros a distribuir en varios ejercicios y de los gastos financieros devengados y no vencidos, la reclasificación temporal de sus operaciones de crédito, considerando deudas a corto plazo los importes de aquéllas registradas como deudas a largo plazo que venzan en el ejercicio siguiente y la regularización de las deudas en moneda distinta del euro.

Resulta novedoso el tratamiento contable dado a las provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija. El cambio experimentado deriva de la consideración de que, tanto los fondos librados a justificar como los librados en concepto de anticipo de caja fija, tienen el carácter de fondos públicos y deben formar parte integrante de la tesorería de la entidad hasta que el habilitado o cajero pague a los acreedores finales. Por tanto, las cantidades entregadas a los habilitados o cajeros por dichos conceptos

no suponen una salida de fondos de la tesorería de la entidad, sino una mera descentralización de la tesorería, generalmente de una cuenta operativa a una cuenta restringida de pagos (de la que dispone el habilitado o cajero en la forma que tenga regulada la entidad).

Mientras en los pagos a justificar la imputación presupuestaria se sigue produciendo en el momento de la expedición de la orden de pago, aunque la imputación económica se demora hasta el momento de la justificación de los fondos por el habilitado, en los anticipos de caja fija, la imputación económica y la presupuestaria se producen con ocasión de la justificación de los fondos por el cajero.

La regulación de las áreas de Proyectos de gasto, Remanentes de crédito y Gastos con financiación afectada no presenta novedades reseñables. Sólo en relación con los gastos con financiación afectada merece especial mención la forma de cálculo de las desviaciones de financiación: se utiliza el coeficiente de financiación por agente, en vez de por aplicación presupuestaria, y se equipara la forma de cálculo de las desviaciones acumuladas y de las del ejercicio (que dejan de obtenerse por diferencia de desviaciones acumuladas, para calcularse en función de los gastos y los ingresos afectados del año).

En el *Capítulo III* se describen las operaciones contables que deben realizarse al inicio y al final de cada ejercicio: la apertura de la contabilidad; la apertura del Presupuesto; la dotación de amortizaciones del inmovilizado; la dotación de provisiones; la periodificación de los gastos e ingresos anticipados, la imputación a resultados de los gastos a distribuir en varios ejercicios, así como el registro de las variaciones de existencias; el registro de los gastos e ingresos devengados y no vencidos (gastos e ingresos diferidos) y de las operaciones pendientes de aplicar al Presupuesto; la reclasificación temporal de débitos y créditos; la

regularización de efectivo, valores, créditos y débitos en moneda distinta del euro; la regularización de la contabilidad del presupuesto de ingresos y de la Administración de recursos por cuenta de otros entes públicos, la regularización del resultado del ejercicio y el cierre del presupuesto y de la contabilidad.

Entre estas operaciones, merecen especial mención:

- La dotación de las provisiones por depreciación del inmovilizado y para riesgos y gastos.
- La dotación de la provisión para insolvencias determinante en el cálculo del Remanente de tesorería.
- Los ingresos, tanto anticipados como diferidos. Esta regulación, que no se contemplaba en la Instrucción de 1990, se hace en cumplimiento del principio de devengo que debe seguirse en el registro de los gastos e ingresos económicos. En la presente Instrucción el registro de estos ingresos, al igual que el de los gastos anticipados y diferidos, se subordina al principio de importancia relativa.
- Las operaciones pendientes de aplicar al Presupuesto. La presente Instrucción prevé el registro de aquellas obligaciones que correspondan a bienes o servicios efectivamente recibidos en el ejercicio cuando no hubieran podido reconocerse dentro del mismo.
- La reclasificación temporal de débitos y créditos, transformando en débitos y créditos a corto plazo los registrados en rúbricas de largo plazo, por el importe de los mismos que venza en el ejercicio siguiente.

En el *Capítulo IV* se incluye la regulación de las magnitudes de carácter presupuestario, el Resultado presupuestario y el Remanente de tesorería, presentando novedades la forma de cálculo de esta última.

El Remanente de tesorería se ha configurado como una magnitud de carácter fundamentalmente presupuestario, frente a su configuración anterior (en la Instrucción de 1990) como magnitud de carácter esencialmente financiero. Esta nueva concepción del Remanente de tesorería responde de manera más fiel al significado que el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales atribuye a esta magnitud: recurso para financiar gasto, si es positivo, y déficit a financiar, si es negativo. Desde esta perspectiva, el Remanente de tesorería viene a ser la acumulación de Resultados presupuestarios de ejercicios anteriores y no, como actualmente, el excedente de liquidez a corto plazo.

Las modificaciones más significativas que en el cálculo del Remanente de tesorería introduce la nueva concepción de esta magnitud son:

- La inclusión de:
 - Los deudores y acreedores por operaciones no presupuestarias de tesorería a largo plazo.

- los cobros pendientes de aplicación, en todos los casos, minorando los derechos pendientes de cobro. En la Instrucción de 1990 se incluyen cuando corresponden a derechos pendientes de cobro computados en el remanente de tesorería o cuando se desconoce a qué obedecen.
 - los pagos pendientes de aplicación, en todos los casos, minorando las obligaciones pendientes de pago. En la Instrucción de 1990 se incluyen sólo cuando corresponden a obligaciones pendientes de pago computadas en el remanente de tesorería.
- La exclusión de:
- Los acreedores por devolución de ingresos presupuestarios.
 - Los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.
- La obtención del remanente de tesorería para gastos generales minorando el remanente de tesorería total, calculado por suma de los fondos líquidos y los derechos pendientes de cobro, deducidas las obligaciones pendientes de pago, en el importe de los saldos de dudoso cobro y en el exceso de financiación afectada (denominado remanente de tesorería afectado a gastos con financiación afectada en la Instrucción de 1990).

El *Título III “De los datos a incorporar al sistema”* se divide en tres Capítulos que regulan los justificantes de las operaciones, la incorporación de datos al sistema y el archivo y conservación de la información contable.

Respecto a los justificantes de las operaciones la Instrucción dispone que todo acto que deba dar lugar a anotaciones en el SICAL-Normal deberá estar debidamente acreditado con el correspondiente justificante que podrá estar soportado en documentos en papel o a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

Por lo que se refiere a la incorporación de datos al sistema, se deja libertad para capturar directamente los datos que consten en el propio justificante de la operación o, en su caso, en el oportuno documento contable, así como para incorporarlos mediante la utilización de procedimientos electrónicos, informáticos o telemáticos. Los documentos contables que, en su caso se utilicen, dejan de estar normalizados y se

establecerán por cada entidad local en función de sus necesidades de información y de la operatoria que siga en la tramitación de los diferentes tipos de operaciones.

Constituye una novedad respecto a la Instrucción de 1990 la regulación del archivo y conservación de los justificantes de las operaciones y de los soportes de las anotaciones contables, que alcanza no sólo a los tipos de soporte permitidos sino también al plazo de conservación que, por un lado, permita la exigencia de

las responsabilidades a que hubiera lugar y, por otro lado, posibilite la destrucción de la información cuando aquéllas no sean exigibles.

En la línea de fomentar una nueva cultura administrativa en la que el papel, en la medida de lo posible, vaya siendo sustituido por los documentos automatizados, con los ahorros tanto económicos como de espacio físico que ello implicará, se ha establecido que los justificantes de los hechos que se registren en el SICAL-Normal podrán conservarse por medios o en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, con independencia del tipo de soporte en que originalmente se hubieran plasmado, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad, calidad, protección y conservación. En estos casos las copias obtenidas de dichos soportes informáticos gozarán de la validez y eficacia de la justificación original.

Los justificantes de las operaciones y de los soportes de las anotaciones contables, se conservarán durante un plazo de seis años contados desde la fecha de remisión de las cuentas anuales a los órganos de control externo, salvo que una norma establezca otros plazos o se hubiera interrumpido el plazo de prescripción de la posible responsabilidad contable o, tratándose de justificantes, cuando se pusiesen de manifiesto valoraciones de elementos patrimoniales de los que continuase siendo titular la entidad contable. Los registros contables deberán conservarse también por plazo de seis años.

El *Título IV “De la información a obtener del sistema”*, se divide en tres Capítulos dedicados a las normas generales, la Cuenta General de la entidad local y otra información contable.

En cumplimiento de lo establecido en el artículo 210 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, en la presente Instrucción y en su Plan de Cuentas anexo, se determinan el contenido, la estructura y las normas de elaboración de las cuentas a rendir por la entidad local y sus organismos autónomos.

Las cuentas anuales que deben rendir la entidad local y sus organismos autónomos comprenden:

- a) El Balance.
- b) La Cuenta del resultado económico-patrimonial.
- c) El Estado de Liquidación del Presupuesto.
- d) La Memoria.

La información contenida en estas cuentas anuales es básicamente la que se contenía en las Cuentas, Estados y Anexos a las mismas previstos en la Instrucción de 1990, si bien, se sistematiza de manera diferente, incluyendo en la Memoria aquella información que completa, amplía y comenta la contenida en el Balance, la Cuenta del resultado económico-patrimonial y el Estado de Liquidación del Presupuesto. Resulta novedosa la inclusión, en la Memoria, de indicadores relativos a la situación económico-financiera y presupuestaria de la

entidad y a la gestión de los servicios públicos locales, que complementarán la información facilitada para la toma de decisiones y mejora de la gestión.

Estas cuentas deberán elaborarse siguiendo los principios contables y las normas de elaboración recogidas en las partes Primera y Cuarta del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local y ajustarse a los modelos que en el mismo se incluyen.

Se ha reducido considerablemente la documentación que debe remitirse a los órganos de control externo junto con la Cuenta General, limitándose a la considerada esencial: los justificantes de la Tesorería.

Es necesario destacar una novedad respecto a la Instrucción de 1990 en lo que afecta a la delimitación de la responsabilidad en la que pueden incurrir los cuentadantes. En este sentido, se ha establecido que la aprobación de la Cuenta General por el Pleno de la Corporación, nada tiene que ver con la responsabilidad en la que pudieran incurrir los miembros del mismo que hubieran adoptado las resoluciones o realizado los actos reflejados en dicha Cuenta. Por otro lado, también se separa la responsabilidad en que pudieran incurrir, como cuentadantes en sentido material, los encargados de la gestión que adopten las resoluciones o realicen los actos reflejados en las cuentas que se rinden, de la responsabilidad que puede derivarse del incumplimiento de la obligación de suministrar información contable veraz que incumbe a quien debe rendir cuentas como cuentadante en sentido formal.

En la línea de impulsar la implantación de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas, se contempla la posibilidad de que, con el fin de facilitar el tratamiento flexible de la información contable, ésta pueda plasmarse en cualquier tipo de soporte electrónico, informático o telemático. Asimismo, se contempla la posibilidad de establecer procedimientos de envío de las cuentas a los órganos de control externo a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

En el *Capítulo III “Otra información contable”* se regula la información periódica para el Pleno de la Corporación, el Avance de la Liquidación del presupuesto y la información para los órganos de gestión y para otras Administraciones Públicas, adaptándose la información a remitir al Pleno en cumplimiento del artículo 207 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales y el Avance de la Liquidación del presupuesto a la estructura del Estado de Liquidación del Presupuesto que se incluye en la Cuarta parte del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local.

Por último, en anexo a la presente Instrucción se incluye el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, cuyos aspectos más significativos se exponen en la Introducción del propio Plan.

TITULO I

PRINCIPIOS GENERALES DEL MODELO NORMAL DE CONTABILIDAD LOCAL

Capítulo I

Principios generales

Regla 1.- Ámbito de aplicación.

1. Deben aplicar las normas contenidas en la presente Instrucción:
 - a) Los municipios cuyo presupuesto exceda de 3.000.000 €, así como aquellos cuyo presupuesto no supere este importe pero exceda de 300.000 € y cuya población sea superior a 5.000 habitantes.
 - b) Las demás entidades locales siempre que su presupuesto exceda de 3.000.000 €
 - c) Los organismos autónomos dependientes de las entidades locales contempladas en los apartados anteriores.
2. Las entidades locales incluidas en el ámbito de aplicación de la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local podrán aplicar la presente Instrucción.

En todo caso, los organismos autónomos deberán aplicar la misma Instrucción de contabilidad que la entidad local de la que dependan.
3. A efectos de lo previsto en el apartado 1 anterior, se tomará como importe del Presupuesto el de las previsiones iniciales de ingresos del último Presupuesto aprobado definitivamente por la entidad local y, en su caso, el de las previsiones iniciales de ingresos que, para la entidad local y sus organismos autónomos, se deduzca del estado de consolidación del Presupuesto a que se refiere el apartado 1.c) del artículo 166 del Texto refundido de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales, correspondiente al último Presupuesto aprobado.
4. La determinación del número de habitantes se efectuará en función de las cifras de población resultantes de la última revisión del padrón municipal.
5. Las sociedades mercantiles dependientes de entidades locales que apliquen esta Instrucción, adaptarán su contabilidad a las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil y al Plan General de Contabilidad, siéndoles de aplicación esta Instrucción sólo en lo que se refiere a rendición de cuentas a los órganos de control externo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable a las entidades públicas empresariales locales, en virtud de la Disposición transitoria Segunda "Régimen transitorio de las entidades públicas empresariales", de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local.

Regla 2.- Obligación de rendir cuentas.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 201 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, las entidades incluidas en el ámbito de aplicación de esta Instrucción están obligadas a rendir cuentas de sus operaciones, cualquiera que sea la naturaleza de las mismas, al Tribunal de Cuentas. En su caso, también se deberán rendir al órgano de control externo de su Comunidad Autónoma.
2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, las cuentas y el procedimiento a seguir en su rendición será el establecido en el Capítulo II del Título IV de esta Instrucción.

Regla 3.- Ejercicio contable.

El ejercicio contable coincidirá con el ejercicio presupuestario.

Regla 4.- Modelo contable.

Cada entidad local u organismo autónomo, incluido en el ámbito de aplicación de esta Instrucción, constituye una entidad contable a los efectos previstos en la misma, debiendo aplicar un modelo contable centralizado, de acuerdo con lo indicado en la regla siguiente y teniendo en cuenta los siguientes principios:

- a) Se centralizará en la Unidad de contabilidad de la entidad contable el registro de todas las operaciones, con independencia del lugar físico donde se capturen las mismas o donde se obtenga la información contable
- b) Las cuentas anuales tendrán carácter unitario y mostrarán la situación patrimonial y financiera, la ejecución del Presupuesto y los resultados de la entidad contable en su conjunto.

Regla 5.- Aplicación del Plan General de Contabilidad adaptado a la Administración local.

La contabilidad de las entidades locales y sus organismos autónomos que de acuerdo con la regla 1 apliquen esta Instrucción (en adelante entidades contables), se llevará por el método de partida doble, de acuerdo con las normas contenidas en la presente Instrucción y con las que se dicten en desarrollo de la misma, debiendo ajustarse al Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, anexo a esta Instrucción, en los términos que se indican a continuación:

- a) El registro de las operaciones contables se realizará aplicando los principios contables y normas de valoración recogidos en sus partes Primera y Quinta.
- b) Se aplicará un modelo contable centralizado, tal y como ha quedado definido en la regla anterior, debiendo utilizarse con carácter vinculante el desarrollo de grupos, subgrupos, cuentas de primer orden (codificadas con tres dígitos) y cuentas de segundo orden (codificadas con cuatro dígitos) previsto en sus partes Segunda y Tercera.

En función de sus necesidades de gestión e información, la entidad contable podrá:

- b.1) Desarrollar sus propias cuentas de primer orden en los casos expresamente previstos en el Plan.
- b.2) Utilizar cuentas de segundo orden no previstas en el Plan, así como otras divisionarias.
- c) Las cuentas anuales de cada entidad contable se formarán y rendirán según lo dispuesto en su parte Cuarta y en el Título IV de esta Instrucción.

Regla 6.- Destinatarios de la información contable.

La información contable que se elabore por las entidades contables irá dirigida a los siguientes destinatarios:

- a) El Pleno de la Corporación local.
- b) Los órganos de gestión en sus diferentes niveles, tanto Alcaldes y demás Presidentes, como los demás órganos administrativos que realizan funciones de dirección y gestión en las entidades contables.
- c) El Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas, así como la Comisión Especial de Cuentas de cada entidad local.
- d) Los órganos encargados del control interno de las entidades contables en sus distintas acepciones: función interventora y controles financiero y de eficacia.
- e) Los órganos de la Unión Europea, tanto administrativos como de control.
- f) Los acreedores de la propia entidad contable.
- g) Otras entidades públicas y privadas, asociaciones, usuarios de los servicios prestados por la entidad contable y ciudadanos en general.

Capítulo II

Competencias y funciones

Regla 7.- Del Pleno de la Corporación.

Corresponde al Pleno de la Corporación:

- a) Aprobar la Cuenta General de la entidad local.
- b) Aprobar, previo informe de la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, las normas que regulen los procedimientos administrativos a seguir en la gestión contable de la entidad local, a fin de garantizar el adecuado registro en el sistema de información contable de todas las operaciones, en el oportuno orden cronológico y con la menor demora posible.
- c) Determinar, a propuesta de la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, los criterios a seguir por la entidad en la aplicación de los principios contables y normas de valoración que se regulan en esta Instrucción.

Se deberán determinar, entre otros, los criterios para calcular el importe de los derechos de cobro de dudosa o imposible recaudación, así como los criterios para la amortización de los elementos del inmovilizado.

- e) Dictar, a propuesta de la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, cualesquiera otras normas relativas a la organización de la contabilidad de la entidad, al amparo de lo establecido en el artículo 204.1 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales.
- e) Establecer, a propuesta de la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, los procedimientos a seguir para la inspección de la contabilidad de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local.
- f) Establecer los plazos y la periodicidad para la remisión, por la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, de la información a que se refiere el artículo 207 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, que se detalla en el Capítulo III del Título IV de esta Instrucción.

Regla 8.- De la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad.

Corresponde a la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad:

- a) Llevar y desarrollar la contabilidad financiera y la de ejecución del presupuesto de la entidad local de acuerdo con la presente Instrucción, las

demás normas de carácter general que dicte el Ministro de Economía y Hacienda y las dictadas por el Pleno de la Corporación.

- b) Formar la Cuenta General de la entidad local.
- c) Formar, con arreglo a criterios usualmente aceptados, los estados integrados y consolidados de las cuentas que determine el Pleno de la Corporación.
- d) Recabar de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local, la presentación de las cuentas y demás documentos que deban acompañarse a la Cuenta General, así como la información necesaria para efectuar, en su caso, los procesos de agregación o consolidación contable.
- e) Coordinar las funciones o actividades contables de la entidad local, emitiendo las instrucciones técnicas oportunas e inspeccionando su aplicación.
- f) Organizar un adecuado sistema de archivo y conservación de toda la documentación e información contable que permita poner a disposición de los órganos de control los justificantes, documentos, cuentas o registros del sistema de información contable por ellos solicitados en los plazos requeridos.
- g) Inspeccionar la contabilidad de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local, de acuerdo con los procedimientos que establezca el Pleno.
- h) Elaborar la información a que se refiere el artículo 207 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, desarrollada en el Capítulo III del Título IV de esta Instrucción y remitirla al Pleno de la Corporación, por conducto de la Presidencia, en los plazos y con la periodicidad establecida.
- i) Elaborar el Avance de la Liquidación del presupuesto corriente que debe unirse al Presupuesto de la entidad local, a que se refiere el artículo 18.b) del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, que desarrolla el Capítulo I del Título VI de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas locales.
- j) Determinar la estructura del Avance de la Liquidación del presupuesto corriente a que se refiere el artículo 168 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, de conformidad con lo que se establezca por el Pleno de la entidad.

Regla 9.- De la Intervención General de la Administración del Estado.

Corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado:

- a) Promover el ejercicio de la potestad reglamentaria atribuida al Ministro de Hacienda (hoy de Economía y Hacienda), en materia contable, por el Texto

refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, en orden a determinar las normas contables de carácter general a las que tendrá que ajustarse la organización de la contabilidad de los entes locales y sus organismos autónomos y el contenido, estructura y normas de elaboración de la Cuenta General.

- b) Emitir pronunciamientos y dictar recomendaciones en orden a facilitar la aplicación de las normas reguladoras de la contabilidad pública local.
- c) Resolver las consultas que le formulen en relación con las normas a que se refiere el apartado anterior.

TITULO II

DEL MODELO NORMAL DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

Capítulo I

Normas generales

Regla 10.- Definición.

La contabilidad de las entidades locales y sus organismos autónomos se configura como un sistema de registro, elaboración y comunicación de información sobre la actividad económico-financiera y presupuestaria desarrollada durante el ejercicio contable, de acuerdo con los principios recogidos en la Ley reguladora de las Haciendas locales y en esta Instrucción.

Regla 11.- Objeto.

1. El modelo normal del sistema de información contable para la Administración local (en adelante SICAL-Normal) tiene por objeto registrar todas las operaciones de naturaleza presupuestaria, económica, financiera y patrimonial que se produzcan en el ámbito de la entidad contable, así como mostrar, a través de estados e informes, la imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera, de sus resultados y de la ejecución de su presupuesto, para satisfacer los fines que se describen en la regla siguiente.
2. El SICAL-Normal se configura como un conjunto integrado de subsistemas o áreas contables que debe garantizar la concordancia, exactitud y automatismo de los registros que, para cada una de las operaciones contables, se deban producir en los distintos subsistemas a los que la operación afecte, así como la existencia de la debida coherencia entre los distintos niveles de información, tanto agregados como de detalle.

3. A los efectos anteriores, el SICAL-Normal debe estar organizado de forma que, al menos, permita a cada entidad contable:

a) Registrar las operaciones que vayan a tener incidencia en la obtención del Balance y en la determinación del resultado económico-patrimonial, de acuerdo con los criterios contenidos en la regla 5.

b) Registrar la situación de los créditos, las modificaciones presupuestarias, las operaciones de ejecución del Presupuesto de gastos, los compromisos de ingreso y las operaciones de ejecución del Presupuesto de ingresos, poniendo de manifiesto el Resultado presupuestario.

También, deberá permitir el registro de las operaciones derivadas de obligaciones y derechos que provengan de presupuestos cerrados, y de las certificaciones, autorizaciones y compromisos de gasto e ingreso con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores, así como el seguimiento y control de los proyectos de gasto y de los gastos con financiación afectada, y la obtención del Remanente de tesorería.

c) Registrar las operaciones de naturaleza no presupuestaria.

d) Registrar las operaciones de administración de recursos por cuenta de otros entes públicos.

e) Registrar y poner de manifiesto los movimientos y situación de la tesorería, posibilitando el control de las diferentes cuentas que constituyen la tesorería de la entidad contable.

f) Registrar las operaciones relativas a la gestión y control del inmovilizado no financiero, de las inversiones financieras y del endeudamiento, incluidos los avales concedidos por la entidad.

g) Registrar la información relativa a los terceros que se relacionen con la entidad contable.

h) Efectuar el seguimiento y control de los pagos a justificar y de los anticipos de caja fija.

i) Efectuar el seguimiento y control de los valores recibidos en depósito por la entidad contable.

Regla 12 .- Fines.

El SICAL-Normal debe permitir el cumplimiento de los siguientes fines:

a) Fines de gestión:

a.1) Suministrar la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión.

a.2) Establecer el Balance de la entidad contable, poniendo de manifiesto la composición y situación de su patrimonio, así como sus

variaciones, y determinar los resultados de la entidad contable desde el punto de vista económico-patrimonial.

- a.3) Determinar los resultados analíticos, poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios.
 - a.4) Mostrar la ejecución del Presupuesto de la entidad contable, poniendo de manifiesto el Resultado presupuestario.
 - a.5) Poner de manifiesto los movimientos y situación de la Tesorería.
 - a.6) Posibilitar el inventario y el control del inmovilizado financiero y no financiero, el control del endeudamiento y el seguimiento individualizado de la situación deudora y acreedora de los interesados que se relacionen con la entidad contable.
- b) Fines de control:
- b.1) Proporcionar los datos necesarios para la formación de la Cuenta General de la entidad local, así como de las cuentas, estados y documentos que deban elaborarse o remitirse a los órganos de control externo.
 - b.2) Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad, financiero y de eficacia.
- c) Fines de análisis y divulgación:
- c.1) Facilitar los datos y demás antecedentes que sean precisos para la confección de las cuentas nacionales de las unidades que componen el sector de las Administraciones Públicas.
 - c.2) Facilitar la información necesaria para la confección de estadísticas económico-financieras por parte del Ministerio de Hacienda.
 - c.3) Suministrar información de utilidad para asociaciones e instituciones, empresas y ciudadanos en general.

Regla 13.- Configuración informática del sistema.

La configuración informática del SICAL-Normal que adopte cada entidad contable debe responder a los siguientes criterios:

- a) Estará orientada al cumplimiento del objeto y los fines establecidos en las reglas anteriores, de conformidad con las restantes normas contenidas en esta Instrucción.
- b) Debe garantizar la integridad, coherencia, exactitud y automatismo de las anotaciones que, para cada una de las operaciones contables, se deban producir en los diferentes subsistemas a los que la operación afecte.
- c) Debe existir la debida concordancia entre los distintos niveles de información agregada que se establezcan en el SICAL-Normal y la

información de detalle que, para cada tipo de operación, se incorpore al mismo.

- d) Debe propiciar progresivamente la simplificación de los procedimientos contables mediante la aplicación intensiva de procedimientos y medios electrónicos, informáticos y telemáticos que garanticen la validez y eficacia jurídica de la información recibida desde los centros gestores para el registro contable de las operaciones y de la suministrada a los destinatarios de la información contable a través de estos medios, así como la de la documentación contable archivada y conservada por el sistema.
- e) Deben aplicarse las medidas de seguridad exigidas por la normativa vigente en materia de ficheros de datos de carácter personal.

Regla 14.- Soporte de los registros contables.

1. Los registros de las operaciones y del resto de la información capturada en el SICAL-Normal, estarán soportados informáticamente según la configuración que se establece en la regla anterior, constituyendo el soporte único y suficiente que garantice su conservación de acuerdo con la regla 93.
2. Las bases de datos del sistema informático donde residan los registros contables constituirán soporte suficiente para la llevanza de la contabilidad de la entidad contable, sin que sea obligatoria la obtención y conservación de libros de contabilidad en papel o por medios electrónicos, informáticos o telemáticos.
3. El registro contable de las operaciones deberá efectuarse expresando los valores en euros.

Capítulo II

Áreas contables de especial trascendencia

Sección 1ª Inmovilizado

Regla 15.- Normas de valoración.

1. La entidad contable ajustará la contabilidad de los bienes y derechos del inmovilizado a las normas de valoración que hacen referencia al mismo recogidas en la Quinta parte del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local anexo a esta Instrucción.
2. La entidad local regulará, de acuerdo con lo anterior, los criterios y métodos para cuantificar las correcciones valorativas que afecten a los bienes y derechos integrantes del inmovilizado.

Regla 16.- Inventario.

1. La entidad contable deberá contar con el oportuno Inventario de bienes y derechos que, de conformidad con la legislación patrimonial, detalle de forma individual los diversos elementos del inmovilizado que tiene registrados en su contabilidad.
2. En el caso de que no exista la necesaria coordinación entre la contabilidad y el Inventario General, la entidad deberá contar con un inventario específico, de carácter contable, para detallar individualmente su inmovilizado.

Regla 17.- Correcciones valorativas.

Las correcciones valorativas a registrar en relación con el inmovilizado son:

- a) Amortización.
- b) Pérdidas reversibles de valor.
- c) Pérdidas irreversibles de valor.

Regla 18.- Amortización.

1. La amortización es la expresión contable de la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado no financiero por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia que pueda afectarlos.
2. Los bienes y derechos del inmovilizado que tengan la condición de activos amortizables deberán ser objeto de una amortización sistemática a lo largo de su vida útil. La dotación anual a la amortización expresa la distribución del valor contable activado durante la vida útil estimada del inmovilizado.
3. Cumplirán la condición de activos amortizables los bienes y derechos que reúnan las siguientes características:
 - a) Tener una vida útil limitada.
 - b) Ser utilizados durante más de un ejercicio económico.
 - c) Ser susceptibles de utilización por la entidad contable para la producción de bienes y prestación de servicios, o para fines administrativos.
4. No estarán sujetos a amortización los siguientes bienes:
 - a) Los integrantes del dominio público natural.
 - b) Los terrenos y bienes naturales, tanto los de uso público como los comunales, salvo que tuvieran una vida útil limitada para la entidad contable.
 - c) Las inversiones destinadas al uso general.

- d) Los integrados en el Patrimonio Histórico Español, en tanto no se utilicen por la entidad contable para la producción de bienes y prestación de servicios, o para fines administrativos.

Regla 19.- Cálculo de las cuotas de amortización.

1. Las cuotas de amortización se determinan con carácter general por el método de cuota lineal. Su importe se calcula, para cada periodo, dividiendo la base amortizable neta entre los años que falten hasta la finalización de la vida útil del elemento a amortizar.

A estos efectos, la base amortizable neta se determina por la diferencia entre el valor contable activado menos la amortización acumulada hasta ese momento y el valor residual positivo esperado.

2. Aquellas entidades contables que justificadamente utilicen un método de cálculo de la cuota de amortización que difiera del establecido en esta regla, deberán añadir en la Memoria información complementaria. En concreto, informarán sobre:
- a) Método utilizado.
 - b) Cuantificación de la diferencia acumulada y del ejercicio respecto al método lineal.

Regla 20.- Contabilización.

1. Las dotaciones a la amortización se realizarán sistemáticamente al finalizar cada ejercicio durante la vida útil del bien, cargando la cuenta correspondiente del subgrupo 68 "Dotaciones para amortizaciones" con abono a cuentas del subgrupo 28 "Amortización acumulada del inmovilizado" por la depreciación calculada.
2. En caso de que el bien se dé de baja habrá de dotarse la amortización correspondiente al tiempo transcurrido desde el principio del ejercicio contable hasta la fecha en la que se produzca la citada baja.
3. El efecto producido por error en la estimación de la amortización de ejercicios pasados, se imputa a la cuenta 6799 "Otros gastos y pérdidas de ejercicios anteriores" o, en su caso, a la 7799 "Otros ingresos y beneficios de ejercicios anteriores". En ambos casos la contrapartida corresponderá a cuentas del subgrupo 28 "Amortización acumulada del inmovilizado".

Se considera error en el momento de realizar la estimación todo cálculo o registro realizado de forma inexacta, falsa o equívoca de la realidad del elemento patrimonial o cualidad que le acompaña.

4. En cambio, cuando el ajuste modificativo proceda de la alteración de las condiciones iniciales, de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, se registrará de manera análoga a la descrita para la dotación a la amortización.

Regla 21.- Provisiones.

1. Los bienes de inmovilizado serán objeto de la dotación de provisiones para reflejar las minoraciones valorativas reversibles que les afecten, de acuerdo con lo establecido en las normas de valoración 2 “Inmovilizado material”, 5 “Inmovilizado inmaterial”, 6 “Patrimonio Público del Suelo”, 8 “Valores negociables” y 9 “Créditos y demás derechos a cobrar no presupuestarios” del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local.
2. Dentro de esta categoría se incluyen las siguientes provisiones:
 - a) Provisiones por depreciación del inmovilizado material, inmaterial y del Patrimonio Público del Suelo.
 - b) Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo.
 - c) Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
3. La contabilización de las provisiones anteriores se realizará conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local en relación con las cuentas del subgrupo 29 “Provisiones de inmovilizado”.

Regla 22.- Pérdidas irreversibles.

Si se produce una disminución de valor de carácter irreversible en un inmovilizado se procederá a corregir la valoración de ese bien, contabilizando la correspondiente pérdida como gasto del ejercicio y provocando una corrección del valor amortizable del bien.

Regla 23.- Adscripción de bienes.

1. Los bienes recibidos en adscripción se dan de alta por el valor neto contable por el que figuren en la contabilidad del adscribiente, recogiendo separadamente el valor contable activado, el importe de la amortización acumulada hasta la fecha en que la adscripción tiene lugar y, en su caso, el de la provisión por depreciación.
2. Los bienes que se reciben en adscripción, deben ser amortizados, de acuerdo con lo establecido en esta Sección, siendo la base amortizable neta la que figure en la contabilidad del adscribiente en el momento en el que se produjo la adscripción. A su vez, el ente beneficiario, debe reflejar contablemente las demás correcciones valorativas y las ampliaciones, mejoras o renovaciones que se efectúen sobre dichos bienes.
3. En caso de producirse la reversión de los bienes, el ente adscribiente dará de alta los elementos patrimoniales por el valor neto contable por el que figuren en ese momento en la contabilidad del ente beneficiario, recogiendo separadamente el valor contable activado, el importe de la amortización acumulada hasta la fecha en que la reversión tiene lugar y, en su caso, el de la

provisión por depreciación. Estos bienes deben ser amortizados, a partir de la mencionada fecha, de acuerdo con lo establecido en esta Sección.

Regla 24.- Cesión gratuita de uso.

1. Los bienes recibidos en cesión gratuita de uso se dan de alta por el valor venal que tengan en el momento en el que se produzca la misma.
2. El ente cesionario debe practicar las oportunas amortizaciones sobre el bien recibido mientras dure la cesión, de acuerdo con lo establecido en esta Sección, considerándose, en este caso, como valor originario el valor por el que el bien se incorpora al activo, es decir, el valor venal. Asimismo debe reflejar contablemente las demás correcciones valorativas y las ampliaciones, mejoras o renovaciones que se efectúen sobre dichos bienes durante el tiempo que dure la cesión.
3. Cuando se produzca la reversión del bien al ente cedente, éste debe tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- a) Si no se han producido ampliaciones, mejoras o renovaciones durante el periodo de cesión, se dará de alta el bien por el valor contabilizado en el momento de la cesión, registrando separadamente el valor contable activado y el importe de la amortización acumulada.

A continuación se registrará la depreciación producida desde el momento de la cesión hasta el momento de la reversión. Este cálculo se realizará bajo la hipótesis de que el bien hubiese permanecido en el patrimonio del ente cedente.

- b) Si se han producido ampliaciones, mejoras o renovaciones durante el periodo de cesión, se actuará de manera similar al apartado a), añadiendo como mayor valor del activo el importe correspondiente a las ampliaciones, mejoras o renovaciones. Dicho importe se determinará por alguno de los siguientes métodos en el siguiente orden:
 - b.1) El valor venal, si su determinación se puede realizar fácilmente.
 - b.2) El valor neto contable de adquisición, si existen soportes documentales suficientes que permitan su determinación.
 - b.3) Valor cero si no se pudiera determinar por ninguno de los anteriores métodos.
4. Cuando la cesión gratuita de bienes no sea de uso el ente cedente dará de baja en su contabilidad el bien cedido, reflejando la posible pérdida como un resultado del ejercicio.

Regla 25.- Permuta.

1. En las operaciones de permuta de activos del inmovilizado material, se aplicarán los siguientes criterios de valoración:

- a) El inmovilizado recibido se valorará de acuerdo con el valor de tasación con el límite del valor de mercado.
 - b) Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento incrementarán el valor del mismo siempre que no se supere el valor de mercado del referido bien.
 - c) El inmovilizado entregado se dará de baja por su valor neto contable. Al dar de baja el inmovilizado por el valor neto contable, se reconocerá en su caso, el exceso de la provisión existente.
2. En los casos en los que no exista una equivalencia entre los valores de tasación de los bienes permutados y resulten diferencias de valoración a compensar en metálico por el sujeto contable, la operación sólo se tratará como permuta si el importe a pagar es inferior al 50 por 100 del valor de tasación del bien recibido; en otro caso, la operación se tratará como adquisición entregando como pago parcial otro inmovilizado material, según lo previsto en la regla siguiente.
3. Para la contabilización de las operaciones anteriores se estará a lo siguiente:
- a) La diferencia entre el valor de tasación del bien entregado y su valor neto contable se registrará como un resultado del ejercicio.
 - b) El inmovilizado recibido se contabilizará por el valor de tasación. La diferencia entre dicho valor y el valor de tasación del bien entregado, en la parte que no se compense con cobros o pagos en metálico se conceptuará como una subvención, entregada o recibida.

Regla 26.- Adquisición entregando como pago parcial otro bien.

La entidad contable que recibe el bien a cambio de otro más un diferencial monetario valorará, en general, el bien recibido, por el valor neto contable del bien que transmite más el importe monetario pagado.

Como límite máximo se considerará el valor de mercado del activo recibido.

Sección 2ª Endeudamiento

Regla 27.- Seguimiento y control contable de las operaciones de crédito.

La entidad contable deberá realizar un seguimiento y control individualizado de todas las operaciones de crédito, cualquiera que sea su naturaleza, con el fin de recoger su posición deudora y poder rendir la información que sobre el endeudamiento se incluye en las Cuentas anuales.

Regla 28.- Tratamiento presupuestario.

1. El producto, la amortización y los gastos por intereses y por conceptos conexos de las operaciones de crédito se aplicarán al Presupuesto de la entidad contable.

2. Sin perjuicio de lo anterior, el producto y la amortización de las operaciones de tesorería tendrán la consideración de operaciones no presupuestarias de tesorería.

Regla 29.- Criterio de reconocimiento.

1. Con carácter general, el pasivo que genera la operación de endeudamiento se registrará simultáneamente al desembolso de los capitales por parte del prestamista. Dicho momento, generalmente, es coincidente con la finalización del periodo de suscripción en las emisiones en masa, y con el momento de la formalización del contrato de préstamo en las operaciones singulares.
2. En las operaciones de tesorería, en todo caso, y en los supuestos en que la operación de crédito se instrumente mediante un crédito de disposición gradual, el surgimiento del pasivo coincidirá con la recepción de las disponibilidades líquidas en la tesorería de la entidad.

Regla 30.- Operaciones a realizar al final del ejercicio.

En todo caso, al final del ejercicio se deberán efectuar las siguientes operaciones, según lo previsto en el Capítulo III “Operaciones de inicio y fin de ejercicio” del Título II de esta Instrucción:

- a) La periodificación de los gastos financieros anticipados.
- b) La imputación al resultado del ejercicio de:
 - b.1) Los gastos financieros a distribuir en varios ejercicios.
 - b.2) Los gastos financieros devengados y no vencidos.
- c) La reclasificación contable de aquellas deudas registradas en rúbricas a largo plazo como a corto plazo, por la parte de las mismas que venza en el ejercicio siguiente.
- d) La valoración de las deudas en moneda distinta del euro según el tipo de cambio vigente a fin de ejercicio.

Sección 3ª Pagos a justificar

Regla 31.- Concepto.

Tendrán el carácter de «pagos a justificar» las cantidades que se libren para atender gastos presupuestarios, cuando los documentos justificativos de los mismos no se puedan acompañar en el momento de expedir las correspondientes órdenes de pago.

Regla 32.- Seguimiento y control contable de los pagos a justificar.

El seguimiento y control de los pagos a justificar se realizará a través del sistema de información contable.

Regla 33.- Contabilización de las operaciones propias de pagos a justificar.

1. Provisión de fondos.

La expedición de órdenes de pago a justificar se registrará cargando la cuenta 558.5 “Libramientos para provisiones de fondos”, con abono a la cuenta 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente”.

La puesta a disposición del perceptor de los fondos correspondientes se registrará:

- cargando la cuenta 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente”, con abono a la cuenta 571 “Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas” o 570 “Caja operativa”, representativa de la tesorería operativa de la que salen los fondos a justificar, y
- cargando la cuenta 575.0 “Cuentas restringidas de pagos a justificar” o 574.0 “Caja de pagos a justificar”, representativa de la tesorería restringida del perceptor de los fondos a justificar, con abono a la cuenta 558.5 “Libramientos para provisiones de fondos”.

2. Pago a los acreedores finales.

Los pagos que el perceptor de los fondos a justificar realice a los acreedores finales se registrarán cuando se produzcan o cuando determine la entidad local, siempre antes de la elaboración de la correspondiente cuenta justificativa. El registro se efectuará cargando la cuenta 558.0 “Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación”, con abono a la cuenta 575.0 “Cuentas restringidas de pagos a justificar” o 574.0 “Caja de pagos a justificar”.

En todo caso, a 31 de diciembre deberán haberse registrado todos los pagos realizados. Con este fin, podrá practicarse el asiento descrito en el párrafo anterior por la diferencia entre el saldo contable y el saldo real a dicha fecha, de modo que tras este ajuste las cuentas 575.0 y 574.0 representen los saldos a favor de la entidad en cuentas y cajas restringidas de pagos a justificar.

3. Reintegro por el perceptor de fondos a justificar.

El perceptor de fondos a justificar deberá reintegrar a la entidad los fondos no invertidos o no justificados.

El ingreso del reintegro producirá las siguientes anotaciones:

- Cargo a la cuenta 558.5 “Libramientos para provisiones de fondos”, con abono a la cuenta 575.0 “Cuentas restringidas de pagos a justificar” o 574.0 “Caja de pagos a justificar”, representativa de la cuenta bancaria o caja restringida donde el perceptor de los fondos a justificar tenga éstos situados.

- Cargo a la cuenta 571 “Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas” o 570 “Caja operativa”, representativa de la cuenta bancaria o caja operativa que recibe los fondos, con abono a la cuenta 554 “Cobros pendientes de aplicación”.

4. Justificación.

Con carácter general, la aprobación de la cuenta justificativa producirá la aplicación al presupuesto del reintegro que, en su caso, se haya efectuado y la imputación económica de los gastos realizados. No obstante, en el supuesto contemplado en el apartado 5 siguiente, la imputación económica de los gastos se registrará a 31 de diciembre y la aprobación de la cuenta justificativa producirá las anotaciones que en él se describen.

La aplicación presupuestaria del reintegro producirá las siguientes anotaciones:

- a) Si tiene lugar en el mismo ejercicio en el que se ha expedido la orden de pago a justificar:
 - Cargo a la cuenta 554 “Cobros pendientes de aplicación” con abono a la cuenta 579 “Formalización”.
 - Con signo negativo, cargo a la cuenta 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente”, con abono a la cuenta 579 “Formalización”.
 - Con signo negativo, cargo a la cuenta 558.5 “Libramientos para provisiones de fondos”, con abono a la cuenta 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente”.
 - Si el reintegro repusiera crédito, se procedería a anular las correspondientes operaciones de disposición y autorización del gasto y, en su caso, de retención de crédito por el importe del reintegro.
- b) Si tiene lugar en un ejercicio posterior a aquél en que se ha expedido la orden de pago a justificar:
 - Cargo a la cuenta 554 “Cobros pendientes de aplicación” con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 430 “Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente”.
 - Cargo a la divisionaria correspondiente de la cuenta 430 “Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente” con abono a la cuenta 558.5 “Libramientos para provisiones de fondos”.

La imputación económica de los gastos satisfechos con fondos librados a justificar se registrará, generalmente, cargando la cuenta representativa del gasto presupuestario con abono a la cuenta 558.0 “Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación”.

5. Gastos pendientes de justificar a 31 de diciembre.

Cuando, a 31 de diciembre, existan gastos realizados por el perceptor de fondos a justificar pendientes de justificación, se cargará la cuenta representativa del gasto presupuestario realizado con abono a la cuenta 558.6 “Gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación”.

La aprobación de la cuenta justificativa producirá las anotaciones previstas con carácter general en el apartado 4 anterior, si bien la imputación económica de los gastos se sustituirá por un cargo a la cuenta 558.6 “Gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación”, con abono a la cuenta 558.0 “Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación”.

El registro de los gastos a que se refiere el presente apartado podrá no efectuarse cuando tengan poca importancia en términos relativos.

Sección 4ª Anticipos de caja fija

Regla 34.- Concepto.

Tendrán la consideración de «anticipos de caja fija» las provisiones de fondos de carácter no presupuestario y permanente que, para las atenciones corrientes de carácter periódico o repetitivo, tales como dietas, gastos de locomoción, material de oficina no inventariable, conservación y otros de similares características, se realicen a pagadurías, cajas y habilitaciones para la atención inmediata y posterior aplicación de los gastos al Presupuesto del año en que se realicen.

Regla 35.- Seguimiento y control contable de los anticipos de caja fija.

El seguimiento y control de los anticipos de caja fija se realizará a través del sistema de información contable.

Regla 36.- Contabilización de las operaciones propias de anticipos de caja fija.

1. Provisión inicial de fondos.

La provisión inicial de fondos para anticipos de caja fija se registrará como un movimiento interno de tesorería, desde la tesorería operativa de la entidad a la tesorería restringida de pagos, cargando la cuenta 575.1 “Cuentas restringidas de anticipos de caja fija”, o 574.1 “Caja fija”, con abono a la cuenta 571 “Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas” o 570 “Caja operativa”.

2. Pago a los acreedores finales.

Los pagos que el cajero realice a los acreedores finales se registrarán cuando se produzcan o cuando determine la entidad local, siempre antes de la elaboración de la correspondiente cuenta justificativa. El registro se efectuará

cargando la cuenta 558.1 “Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación”, con abono a la cuenta 575.1 “Cuentas restringidas de anticipos de caja fija” o 574.1 “Caja fija”.

En todo caso, a 31 de diciembre deberán haberse registrado todos los pagos realizados. Con este fin, podrá practicarse el asiento descrito en el párrafo anterior por la diferencia entre el saldo contable y el saldo real a dicha fecha, de modo que tras este ajuste las cuentas 575.1 y 574.1 representen los saldos a favor de la entidad en cuentas y cajas restringidas de anticipos de caja fija.

3. Justificación.

Con carácter general, la aprobación de la cuenta justificativa producirá la imputación económica y presupuestaria de los gastos en ella incluidos y la reposición de los fondos al cajero. No obstante, en el supuesto contemplado en el apartado 4 siguiente, la imputación económica de los gastos se registrará a 31 de diciembre y la aprobación de la cuenta justificativa producirá las anotaciones que en él se describen.

La imputación económica se registrará, generalmente, cargando la cuenta representativa del gasto económico y abonando la cuenta 558.1 “Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación”.

La imputación presupuestaria se registrará cargando la cuenta 558.5 “Libramientos para provisiones de fondos”, con abono a la cuenta 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente”.

La reposición de fondos se registrará:

- cargando la cuenta 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente” con abono a la cuenta 571 “Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas” o 570 “Caja operativa”, y
- cargando la cuenta 575.1 “Cuentas restringidas de anticipos de caja fija” o 574.1 “Caja fija”, con abono a la cuenta 558.5 “Libramientos para provisiones de fondos”.

4. Operaciones pendientes de aplicar al presupuesto.

Cuando, a 31 de diciembre, existan gastos realizados por el cajero pendientes de justificación, se cargará la cuenta representativa del gasto con abono a la cuenta 413 “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto”.

Cuando se apruebe la cuenta justificativa correspondiente se practicará el mismo asiento con signo negativo. Por lo demás, la aprobación de la cuenta justificativa producirá las anotaciones previstas con carácter general en el apartado 3 anterior.

5. Cancelación del anticipo.

Como consecuencia de la cancelación del anticipo de caja fija, el cajero deberá reintegrar los fondos en su poder por razón del anticipo y presentar la oportuna cuenta justificativa.

El reintegro de fondos por el cajero se registrará cargando la cuenta 571 “Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas” o 570 “Caja operativa”, con abono a la cuenta 575.1 “Cuentas restringidas de anticipos de caja fija” o 574.1 “Caja fija”.

La aprobación de la cuenta justificativa producirá, generalmente, la imputación económica y presupuestaria de los gastos en ella incluidos mediante las siguientes anotaciones:

- Cargo en la cuenta del grupo 6 representativa del gasto realizado con abono a la cuenta 558.1 “Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación”.
- Cargo en la cuenta 558.5 “Libramientos para provisiones de fondos” con abono a la cuenta 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente”, y cargo en la cuenta 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente” con abono a la cuenta 558.5 “Libramientos para provisiones de fondos”.

Sección 5ª Remanentes de crédito

Regla 37.- Seguimiento y control contable de los remanentes de crédito.

1. Los remanentes de crédito serán objeto de un seguimiento y control individualizado, a efectos de su posible incorporación a los créditos del presupuesto del ejercicio inmediato siguiente.
2. Dicho seguimiento y control se realizará a través del sistema de información contable y deberá mostrar en cada momento:
 - a) Los remanentes de crédito iniciales.
 - b) Las rectificaciones.
 - c) Los acuerdos de no incorporabilidad.
 - d) Los remanentes de crédito totales.
 - e) Las certificaciones de existencia de remanentes de crédito expedidas.
 - f) Los saldos de remanentes de crédito pendientes de certificar.

Regla 38.- Remanentes de crédito iniciales.

1. Los remanentes de crédito iniciales son los que deben determinarse como consecuencia de la liquidación del Presupuesto.

2. Dichos remanentes de crédito se clasificarán en comprometidos y no comprometidos, y unos y otros, a su vez, en incorporables y no incorporables.

Regla 39.- Rectificación de remanentes de crédito.

Cuando, como consecuencia de rectificaciones del saldo entrante de obligaciones de presupuestos cerrados, proceda la rectificación de los remanentes de crédito iniciales, éstos se modificarán en los importes correspondientes.

Regla 40.- Certificación de existencia de remanentes de crédito.

1. Cuando se tramiten expedientes de incorporación de remanentes de crédito será necesaria la oportuna certificación de existencia de remanente de crédito suficiente del ejercicio anterior.
2. Dicha existencia de remanente de crédito se certificará para cada aplicación presupuestaria al nivel de vinculación jurídica de los créditos vigente en el ejercicio de procedencia.
3. Sólo podrán expedirse certificaciones de existencia de remanente de crédito, a los efectos de su incorporación, sobre los saldos de remanentes de crédito clasificados como incorporables.
4. Podrán anularse certificaciones expedidas, ya sea por resultar improcedentes o como consecuencia de errores en sus datos. Nunca podrán anularse certificaciones que hayan dado lugar a las correspondientes incorporaciones de remanentes de crédito sin que, previamente, se hayan anulado dichas incorporaciones.

Regla 41.- No incorporabilidad de remanentes de crédito.

La no incorporabilidad de remanentes de crédito es el acuerdo por el cual se declara como no incorporable la totalidad o una parte del saldo de remanentes, a efectos de impedir que puedan expedirse certificaciones contra dicho saldo.

Sección 6ª Proyectos de gasto

Regla 42.- Concepto.

1. Un proyecto de gasto es una unidad de gasto presupuestario perfectamente identificable, en términos genéricos o específicos, cuya ejecución, se efectúe con cargo a créditos de una o varias aplicaciones presupuestarias y se extienda a uno o más ejercicios, requiere un seguimiento y control individualizado.
2. Tendrán la consideración de proyectos de gasto:
 - a) Los proyectos de inversión incluidos en el Anexo de Inversiones que acompaña al Presupuesto.

- b) Los gastos con financiación afectada a que se refiere la Sección 7ª de este Capítulo.
- c) Cualesquiera otras unidades de gasto presupuestario sobre las que la entidad quiera efectuar un seguimiento y control individualizado.

Regla 43. - Estructura.

1. Todo proyecto de gasto estará identificado por un código único e invariable a lo largo de su vida, determinado según lo establecido por la propia entidad local.
2. Cada proyecto de gasto podrá desglosarse en niveles inferiores: expediente, subexpediente, etc.
3. Asimismo, si la entidad local lo considerara oportuno, podrá establecer el nivel de superproyecto.

Este nivel constituye la unidad necesaria de agregación de varios proyectos que contribuyen de forma conjunta a la realización de un mismo objetivo o conjunto de objetivos.

Regla 44.- Vinculación jurídica.

1. Los créditos asignados a los proyectos de gasto quedan sujetos a los niveles de vinculación jurídica establecidos en las Bases de Ejecución del Presupuesto para las aplicaciones presupuestarias con cargo a las que se haya previsto su realización.
2. No obstante el crédito asignado a un proyecto de gasto podrá ser vinculante en sí mismo, quedando sujeto a las limitaciones cualitativas y cuantitativas que esta circunstancia impone.
3. Podrán existir proyectos de gasto que sólo queden afectados por las limitaciones cualitativas de la vinculación jurídica, pudiendo realizarse mayor gasto del previsto sin necesidad de recurrir a modificaciones formales de los créditos asignados.

Regla 45.- Seguimiento y control contable de los proyectos de gasto.

1. El seguimiento y control de los proyectos de gasto se realizará a través del sistema de información contable y alcanzará, como mínimo, a todas las operaciones de gestión presupuestaria que les afecten durante su periodo de ejecución, se extienda éste a uno o a varios ejercicios.
2. El seguimiento y control de los proyectos de gasto tendrá por objeto, entre otros, la consecución de los siguientes fines:
 - a) Asegurar el cumplimiento de las vinculaciones jurídicas que para los distintos proyectos se hayan establecido.
 - b) Controlar la ejecución presupuestaria de cada proyecto, de forma que los importes de cada fase no puedan superar a los de fases anteriores.

- c) Posibilitar, cuando proceda, el inventario de los proyectos de inversión.
3. Para el cumplimiento de los fines anteriores el sistema de seguimiento y control de los proyectos de gasto deberá ofrecer, al menos, la siguiente información:
- a) Datos generales del proyecto:
- a.1) El código identificativo y la denominación del proyecto de gasto.
- a.2) El año de inicio y las anualidades a que vaya a extender su ejecución.
- a.3) Para cada una de las anualidades, la aplicación o aplicaciones presupuestarias a través de las que se vaya a realizar.
- a.4) Cuantía total del gasto estimado inicialmente.
- b) Información sobre la gestión presupuestaria, tanto del presupuesto corriente como de presupuestos cerrados y futuros.
4. Cuando un proyecto de gasto se desglose en niveles inferiores (expediente, subexpediente, etc.), cada uno de ellos deberá ser objeto de seguimiento y control individualizado.
5. Cuando un proyecto de gasto se ejecute en varias anualidades y con cargo a más de una aplicación presupuestaria, se realizará su seguimiento y control para cada una de las anualidades y aplicaciones.

Sección 7ª Gastos con financiación afectada

Regla 46.- Concepto.

1. Un gasto con financiación afectada es cualquier proyecto de gasto que se financie, en todo o en parte, con recursos concretos que en caso de no realizarse el gasto no podrían percibirse o si se hubieran percibido deberían reintegrarse a los agentes que los aportaron.
2. Dada su condición de proyectos de gasto, a los gastos con financiación afectada les serán aplicables las normas previstas en la Sección anterior.

Regla 47.- Estructura.

Todo gasto con financiación afectada estará identificado por un código único e invariable a lo largo de su vida, determinado según lo establecido por la propia entidad local.

Regla 48.- Seguimiento y control contable de los gastos con financiación afectada.

1. El seguimiento y control de los gastos con financiación afectada se realizará a través del sistema de información contable y alcanzará, como mínimo, a todas las operaciones de gestión presupuestaria que les afecten durante su periodo

- de ejecución, se extienda éste a uno o a varios ejercicios, correlacionando debidamente la realización de los gastos con los ingresos específicos que los financien.
2. En todo caso, el seguimiento y control de los gastos con financiación afectada ha de garantizar el cumplimiento de los siguientes fines:
 - a) Asegurar que la ejecución, en términos económico-presupuestarios, de todo gasto con financiación afectada se efectúe en su totalidad, de modo tal que se cumplan las condiciones que, en su caso, se hubiesen acordado para la percepción de los recursos afectados.
 - b) Calcular, en la liquidación de cada uno de los presupuestos a que afecte la realización de los gastos con financiación afectada, las desviaciones de financiación que, en su caso, se hayan producido como consecuencia de desfases, cualquiera que sea su origen, en el ritmo de ejecución del gasto y de los ingresos específicos que los financien.
 - c) Controlar la ejecución presupuestaria de cada gasto con financiación afectada, tanto la del gasto como la de los ingresos afectados.
 3. Para el cumplimiento de los fines anteriores el sistema de seguimiento y control de los gastos con financiación afectada deberá ofrecer, al menos, la siguiente información:
 - a) Datos generales del proyecto:
 - a.1) El código identificativo y la denominación del proyecto de gasto.
 - a.2) El año de inicio y las anualidades a que vaya a extender su ejecución.
 - a.3) Para cada una de las anualidades, la aplicación o aplicaciones presupuestarias de gastos a través de las que se vaya a realizar.
 - a.4) Para cada una de las anualidades, la aplicación o aplicaciones presupuestarias de ingresos a través de las que se prevean obtener los recursos afectados.
 - a.5) La cuantía total del gasto estimado inicialmente y de los ingresos previstos.
 - b) Información sobre la gestión del gasto presupuestario, tanto del presupuesto corriente como de presupuestos cerrados y futuros.
 - c) Información sobre la gestión de los ingresos presupuestarios afectados, tanto del presupuesto corriente como de presupuestos cerrados y futuros.
 4. Cuando un gasto con financiación afectada se desglose en niveles inferiores (expediente, subexpediente, etc.....), cada uno de ellos deberá ser objeto de seguimiento y control individualizado.
 5. Cuando un gasto con financiación afectada se ejecute en varias anualidades, con cargo a más de una aplicación presupuestaria y la financiación afectada

proceda de más de un agente financiador, se realizará su seguimiento y control para cada una de las anualidades, aplicaciones y agentes.

A estos efectos, se considerará agente financiador a cada uno de los terceros, sea persona física o jurídica, pública o privada, de los que proceda la financiación afectada. Cuando la financiación afectada de un gasto proceda de un mismo recurso aportado por una pluralidad de terceros, se considerará agente financiador único a todos ellos.

Regla 49.- Coeficiente de financiación.

1. El coeficiente de financiación es el resultado de dividir la totalidad de los ingresos presupuestarios (reconocidos y pendientes de reconocer) afectados a la realización de un gasto presupuestario, por el importe total de éste (realizado y a realizar).
2. La totalidad de los ingresos presupuestarios incluye todos los derechos reconocidos netos hasta la fecha de cálculo del coeficiente relativos a ese gasto con financiación afectada, así como los que se prevea obtener desde ese momento hasta la conclusión del gasto.
3. El gasto presupuestario total incluye tanto las obligaciones reconocidas netas hasta la fecha de cálculo del coeficiente relativas a ese gasto con financiación afectada, como los créditos que se prevea asignar o incorporar hasta la completa realización de la unidad de gasto.
4. El coeficiente de financiación será global cuando exprese la parte del gasto que queda cubierta con la totalidad de los ingresos a él afectados, y será parcial cuando exprese la parte del gasto que queda cubierta con una parte de los ingresos seleccionada según un cierto criterio (el agente del que provienen, la aplicación presupuestaria, etc...).

Regla 50.- Desviaciones de financiación.

1. La desviación de financiación es la magnitud que representa el desfase existente entre los ingresos presupuestarios reconocidos durante un periodo determinado, para la realización de un gasto con financiación afectada y los que, en función de la parte del mismo efectuada en ese periodo, deberían haberse reconocido, si la ejecución de los ingresos afectados se realizase armónicamente con la del gasto presupuestario.
2. Las desviaciones de financiación, para cada gasto con financiación afectada, se calcularán por diferencia entre los derechos reconocidos netos por los ingresos afectados y el producto del coeficiente de financiación por el total de obligaciones reconocidas netas, referidos unos y otras al periodo considerado.
3. Las desviaciones de financiación que han de calcularse al final del ejercicio a efectos de ajustar el Resultado presupuestario y de cuantificar el exceso de financiación afectada producido son, respectivamente, las desviaciones de

financiación del ejercicio y las desviaciones de financiación acumuladas a lo largo del periodo de ejecución del gasto con financiación afectada.

4. Las desviaciones de financiación del ejercicio se calcularán tomando en consideración el coeficiente de financiación parcial por agente financiador y el importe de las obligaciones y los derechos reconocidos relativos al agente de que se trate, referidos unas y otros al ejercicio presupuestario.
5. Las desviaciones de financiación acumuladas se calcularán del mismo modo que las imputables al ejercicio, pero tomando en consideración las obligaciones y los derechos reconocidos desde el inicio de la ejecución del gasto con financiación afectada hasta el final del ejercicio.

Capítulo III

Operaciones de inicio y fin de ejercicio

Sección 1ª Normas generales

Regla 51.- Operaciones de inicio del ejercicio.

Las operaciones que al inicio del ejercicio se habrán de realizar son las siguientes:

- a) Apertura de la contabilidad.
- b) Apertura del Presupuesto de gastos.
- c) Apertura del Presupuesto de ingresos.

Regla 52.- Operaciones de fin de ejercicio.

1. Al finalizar el ejercicio contable se habrán de realizar las siguientes operaciones de regularización y cierre:

- a) Operaciones de regularización:
 - a.1) Regularización de la contabilidad del Presupuesto de ingresos.
 - a.2) Regularización de la contabilidad de la Administración de recursos por cuenta de otros entes públicos.
 - a.3) Regularización del resultado del ejercicio.
- b) Operaciones de cierre:
 - b.1) Cierre del Presupuesto de gastos.
 - b.2) Cierre del Presupuesto de ingresos.
 - b.3) Cierre de la contabilidad.

2. Estas operaciones de regularización y cierre se efectuarán una vez practicadas todas las anotaciones contables correspondientes a operaciones realizadas durante el ejercicio.

Regla 53.- Amortización, provisiones, periodificación y otras operaciones.

A los efectos previstos en el apartado 2 de la regla anterior, antes de la realización de las operaciones de regularización y cierre, se deberán efectuar las operaciones previstas en las Secciones 3ª a 6ª de este Capítulo III.

Sección 2ª Operaciones de inicio del ejercicio

Regla 54.- Apertura de la contabilidad.

1. Al inicio del ejercicio contable y previamente a la anotación de cualquier otra operación, se procederá a la apertura de la contabilidad.
2. Esta operación se efectuará mediante un asiento en el que se cargarán las cuentas que se abonaron en el asiento de cierre del ejercicio anterior, con abono a las que se cargaron en dicho asiento, con las siguientes excepciones:

- a) Obligaciones procedentes de presupuestos cerrados.

La cuenta 401 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados» figurará, en el asiento de apertura, por la suma de su importe en el asiento de cierre del ejercicio anterior, más el que, en dicho asiento, presente la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente».

- b) Derechos reconocidos de presupuestos cerrados.

Las divisionarias de la cuenta 431 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos cerrados» figurarán, en el asiento de apertura, por la suma de su importe en el asiento de cierre del ejercicio anterior, más el que, en dicho asiento, figure en las respectivas divisionarias de la cuenta 430 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente».

Regla 55.- Apertura del Presupuesto.

1. Una vez registrado el asiento de apertura de la contabilidad se efectuará la apertura del Presupuesto de gastos y de ingresos.
2. Las operaciones de apertura del Presupuesto de gastos e ingresos se contabilizarán en la forma prevista en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local.
3. En caso de prórroga presupuestaria, el asiento de apertura se efectuará por el importe de los créditos y las previsiones del presupuesto prorrogado.

Una vez aprobado el Presupuesto definitivo, se anularán los créditos y las previsiones prorrogados mediante anotaciones idénticas a las que dieron lugar

a su contabilización, pero de signo negativo, y simultáneamente se efectuará el asiento de apertura del Presupuesto aprobado por el importe de sus créditos y provisiones iniciales.

Sección 3ª Amortización

Regla 56.- Dotación de amortizaciones.

La entidad contable registrará las amortizaciones que se practiquen a los bienes de inmovilizado material, inmaterial y del Patrimonio Público del Suelo, en la forma prevista en la Sección 1ª "Inmovilizado" del Capítulo II de este Título II.

Sección 4ª Provisiones

Regla 57.- Tipos.

1. Las Provisiones se agrupan en dos categorías:
 - a) Provisiones correctoras de valor.
 - b) Provisiones para riesgos y gastos.
2. Las provisiones correctoras de valor son aquellas que reflejan minoraciones valorativas temporales de elementos de activo. Se incluyen dentro de esta categoría las siguientes provisiones:
 - a) Provisiones por depreciación del inmovilizado material, inmaterial y del Patrimonio Público del Suelo.
 - b) Provisiones por depreciación de valores negociables.
 - c) Provisiones para insolvencias.
 - d) Provisiones por depreciación de existencias.
3. Las provisiones para riesgos y gastos representan obligaciones estimadas cuyo nacimiento, en aplicación de los principios de prudencia y de devengo, tiene su origen en el ejercicio o en otro anterior. Dentro de esta categoría se distinguen las siguientes provisiones:
 - a) Provisión para responsabilidades.
 - b) Provisión para grandes reparaciones.

Regla 58.- Provisiones por depreciación del inmovilizado material, inmaterial y del Patrimonio Público del Suelo.

Se contabilizarán siguiendo lo establecido en la Sección 1ª "Inmovilizado" del Capítulo II de este Título II.

Regla 59.- Provisiones por depreciación de valores negociables.

1. La dotación de estas provisiones seguirá los criterios establecidos en la norma de valoración 8 “Valores negociables” del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local.
2. La contabilización de la provisión por depreciación de valores negociables se realizará conforme a los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, en relación con las cuentas 297 “Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo” y 597 “Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo”.

Regla 60.- Provisiones para insolvencias.

1. De acuerdo con lo establecido en las normas de valoración 9 “Créditos y demás derechos a cobrar no presupuestarios” y 12 “Derechos a cobrar presupuestarios y obligaciones presupuestarias” contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, deben practicarse las correcciones de valor que procedan, dotando las correspondientes provisiones, para reflejar las posibles insolvencias que se presenten con respecto al cobro de los derechos de que se trate.
2. Los procedimientos para la dotación de la provisión son dos:
 - a) Dotación individualizada.
 - b) Dotación global.
3. La entidad local deberá establecer los criterios para determinar la cuantía de los derechos que se consideren de difícil o imposible recaudación, de acuerdo con lo establecido reglamentariamente.
4. La dotación a la provisión de forma individualizada se registrará en el momento en que se produzcan las circunstancias que puedan dar lugar a la insolvencia.
5. La dotación a la provisión de forma global se realizará a fin de cada ejercicio sobre aquellos derechos de cobro que no hayan sido objeto de un seguimiento individualizado.
6. La contabilización se realizará conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, en relación con las cuentas 298 “Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo”, 490 “Provisión para insolvencias” y 598 “Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo”.

Regla 61.- Provisiones por depreciación de existencias.

1. De acuerdo con lo establecido en la norma de valoración 13 “Existencias” del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, cuando la depreciación sea reversible deberá corregirse el valor de las existencias mediante la dotación de la pertinente provisión.

2. La contabilización se realizará conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, en relación con las cuentas del subgrupo 39 “Provisiones por depreciación de existencias”.

Regla 62.- Provisión para responsabilidades.

1. Se constituirá si las responsabilidades estimadas tienen una probabilidad alta de producirse. El informe de los servicios jurídicos de la entidad se tomará como elemento primordial para la justificación de su registro.
2. Para su contabilización se tendrá en cuenta lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, en relación con la cuenta 142 “Provisión para responsabilidades”.

Regla 63.- Provisión para grandes reparaciones.

1. Deberá tomarse como base documental justificativa para su contabilización un informe previsional efectuado por técnicos especializados.
2. Para su contabilización se tendrá en cuenta lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, en relación con la cuenta 143 “Provisión para grandes reparaciones”.

Sección 5ª Periodificación

Regla 64.- Definición.

La periodificación consiste en un ajuste contable a realizar en fin de ejercicio al objeto de registrar los gastos e ingresos producidos en un ejercicio económico en función de la corriente real de los bienes y servicios que los mismos representen y no en función de la corriente monetaria o financiera derivada de los mismos.

Regla 65.- Gastos anticipados.

Los gastos anticipados son gastos contabilizados en el ejercicio y que corresponden, por aplicación del principio de devengo, al ejercicio siguiente. En esta periodificación se distingue entre gastos no financieros y gastos financieros:

a) Gastos no financieros.

En los casos en que por aplicación de las normas de ejecución presupuestaria se haya registrado una entrega de bienes o prestación de servicios cuyo consumo no se ha efectuado durante el ejercicio, deberá darse de baja por la parte no consumida mediante un cargo a la cuenta 480 “Gastos anticipados”.

b) Gastos financieros.

Los gastos financieros contabilizados en el ejercicio y que corresponden al siguiente, se periodifican de acuerdo con un criterio financiero. Para su registro se atenderá a lo establecido en el Plan General de Contabilidad

Pública adaptado a la Administración local, en relación con la cuenta 580 “Gastos financieros anticipados”.

Regla 66.- Ingresos anticipados.

Los ingresos anticipados son ingresos contabilizados en el ejercicio y que corresponden, por aplicación del principio de devengo, al ejercicio siguiente. En esta periodificación se distingue entre ingresos no financieros e ingresos financieros:

a) Ingresos no financieros.

En los casos en que por aplicación de las normas de ejecución presupuestaria se haya registrado un ingreso cuyo devengo económico corresponda en todo o parte al ejercicio siguiente, este importe será objeto de baja mediante un abono a la cuenta 485 “Ingresos anticipados”.

b) Ingresos financieros.

Los ingresos financieros contabilizados en el ejercicio y que corresponden al siguiente, se periodifican proporcionalmente a los días que correspondan a cada ejercicio. Para su registro se atenderá a lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, en relación con la cuenta 585 “Ingresos financieros anticipados”.

Regla 67.- Importancia relativa.

En aplicación del principio de importancia relativa, podrán no registrarse los gastos e ingresos anticipados cuando sean de pequeña cuantía o correspondan a prestaciones de tracto sucesivo e importe anual similar.

Regla 68.- Gastos a distribuir en varios ejercicios.

Los gastos a distribuir en varios ejercicios que se contemplan en el subgrupo 27 “Gastos a distribuir en varios ejercicios” del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local se imputarán a resultados de acuerdo con los criterios recogidos en la norma de valoración 7 de dicho Plan.

Regla 69.- Variación de existencias.

A fin de ejercicio se registrarán las variaciones que hayan sufrido las existencias del grupo 3 del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, en la forma prevista en éste.

Sección 6ª Otras operaciones

Regla 70.- Gastos e ingresos diferidos.

1. Los gastos diferidos son gastos devengados y no vencidos. Se distingue entre gastos no financieros y gastos financieros:

a) Gastos no financieros.

En el caso de entregas de bienes y servicios recibidos como parte de una prestación que deba completarse en el ejercicio siguiente, cuya facturación esté pactada para ese mismo periodo, deberá reflejarse al cierre del ejercicio el hecho económico del gasto con cargo a la cuenta del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local que lo represente, siempre que su cuantificación se pueda realizar de manera objetiva, aunque sea utilizando estimaciones razonables. La contrapartida, dado que se trata de una deuda no vencida a fin de ejercicio, será la cuenta 411 “Acreedores por gastos no vencidos”.

b) Gastos financieros.

Estos gastos se deben reconocer a fin de ejercicio contra las cuentas de intereses a pagar, tal y como se establece en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local:

b.1) Los intereses explícitos de deudas cuyo periodo de liquidación afecte a dos ejercicios se reconocerán aplicando la tasa de interés pactada en función de los días que correspondan a cada ejercicio.

b.2) En las deudas cupón cero la imputación de intereses a realizar en cada ejercicio es la que resulte de aplicar la tasa de interés explícita al montante del principal más los intereses devengados hasta fin del ejercicio anterior.

Por deudas cupón cero se entiende, a estos efectos, aquellas que tienen un tipo de interés explícito pero pagable al vencimiento de la deuda junto con el principal.

2. Los ingresos diferidos son ingresos devengados y no vencidos. Se distingue entre ingresos no financieros e ingresos financieros:

a) Ingresos no financieros.

En el caso de ingresos obtenidos como parte de una prestación que deba completarse en el ejercicio siguiente, cuya liquidación esté pactada para ese mismo periodo, deberá reflejarse al cierre del ejercicio el hecho económico del ingreso con cargo a la cuenta del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local que lo represente, siempre que tenga un valor cierto y determinado y esté identificado el deudor. La contrapartida, dado que se trata de un derecho de cobro no vencido a fin de ejercicio, será la cuenta 441 “Deudores por ingresos no vencidos”.

b) Ingresos financieros.

Los ingresos devengados en el ejercicio corriente por intereses de inversiones financieras cuya liquidación se producirá en un ejercicio posterior, se deben reconocer a fin de ejercicio contra las cuentas de

intereses a cobrar, tal y como se establece en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, aplicando la tasa de interés pactada en función de los días que correspondan de cada ejercicio.

3. En aplicación del principio de importancia relativa, podrán no registrarse los gastos e ingresos diferidos cuando sean de pequeña cuantía o correspondan a prestaciones de tracto sucesivo e importe anual similar.

Regla 71. Operaciones pendientes de aplicar al Presupuesto.

Cuando dentro de un ejercicio no se hubiera podido efectuar el reconocimiento de obligaciones correspondientes a gastos realizados o bienes y servicios efectivamente recibidos en el mismo, se registrará, al menos a 31 de diciembre, un acreedor a través de la cuenta 413 “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto”, que quedará saldada cuando se registre la imputación presupuestaria de la operación.

Regla 72. Reclasificación temporal de débitos y créditos.

A fin de ejercicio se procederá a la reclasificación contable en rúbricas a corto plazo de aquellos débitos y créditos registrados en rúbricas a largo plazo, por la parte de los mismos que venza en el ejercicio siguiente.

Regla 73. Regularización de moneda distinta del euro.

Al cierre del ejercicio el efectivo, los valores de renta fija, los créditos y los débitos en moneda distinta del euro, se valorarán al tipo de cambio vigente en ese momento, registrándose las diferencias de cambio positivas y negativas que, en su caso, se calculen con imputación al resultado del ejercicio.

Sección 7ª Operaciones de regularización

Regla 74.- Regularización de la contabilidad del Presupuesto de ingresos y de la Administración de recursos por cuenta de otros entes públicos.

Las operaciones de regularización de la contabilidad del Presupuesto de ingresos y de la Administración de recursos por cuenta de otros entes públicos permitirán que el saldo de las cuentas 430 “Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente”, 431 “Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos cerrados” y 450 “Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos” refleje los importes pendientes de cobro y se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local.

Regla 75.- Regularización del resultado del ejercicio.

Constituye esta regularización, el conjunto de operaciones destinadas a determinar el resultado económico del período. En su realización se deben distinguir las siguientes fases:

- a) Traspaso a la cuenta 129 “Resultados del ejercicio” de los saldos de las cuentas de diferencias positivas.
 - a.1) El asiento a realizar está constituido por un cargo a cada una de las cuentas de los grupos 6 y 7 del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local que presenten saldo acreedor, con abono a la cuenta 129.
 - a.2) Este asiento se efectuará cargando cada cuenta por el importe del saldo acreedor que cada una de ellas presente en fin de ejercicio. El abono se efectuará por la suma de las cantidades adeudadas.
- b) Traspaso a la cuenta 129 de los saldos de las cuentas de diferencias negativas.
 - b.1) El asiento a realizar está constituido por un cargo a la cuenta 129 “Resultados del ejercicio” con abono a cada una de las cuentas de los grupos 6 y 7 del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local que presenten saldo deudor.
 - b.2) Este asiento se efectuará cargando la cuenta 129 por el importe total de los saldos deudores que cada una de las cuentas presenten. El abono se efectuará por el saldo deudor que en cada caso presenten dichas cuentas.

Sección 8ª Operaciones de cierre

Regla 76.- Cierre del Presupuesto.

Las operaciones de cierre del Presupuesto de Gastos e Ingresos se contabilizarán de la forma prevista en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local.

Regla 77.- Cierre de la Contabilidad.

1. El último día del ejercicio, y con posterioridad a cualquier otra anotación, se procederá al cierre de la contabilidad.
2. Esta operación se efectuará mediante un asiento en el que se cargarán cada una de las cuentas con saldo acreedor, con abono a cada una de las cuentas con saldo deudor, por el importe de sus respectivos saldos.

Capítulo IV

Magnitudes de carácter presupuestario

Sección 1ª El Resultado presupuestario

Regla 78.- Concepto.

El Resultado presupuestario del ejercicio es la diferencia entre los derechos presupuestarios netos liquidados durante el ejercicio y las obligaciones presupuestarias netas reconocidas durante el mismo periodo.

El Resultado presupuestario deberá, en su caso, ajustarse en función de las obligaciones financiadas con remanente de tesorería para gastos generales y de las desviaciones de financiación del ejercicio derivadas de gastos con financiación afectada.

Regla 79.- Cálculo del Resultado presupuestario.

1. El Resultado presupuestario se calculará a partir de los datos que figuren en la contabilidad de la entidad antes de realizar las operaciones de regularización y cierre del ejercicio, teniendo en cuenta las normas incluidas en los apartados siguientes.
2. Los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas se presentarán en las siguientes agrupaciones:
 - a) Operaciones no financieras. En esta agrupación se presentarán los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas imputados a los capítulos 1 a 7 del Presupuesto, distinguiendo, a su vez, las operaciones de naturaleza corriente –capítulos 1 a 5– de las demás no financieras.
 - b) Activos financieros. En esta agrupación se presentarán los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas imputados al capítulo 8 del Presupuesto.
 - c) Pasivos financieros. En esta agrupación se presentarán los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas imputados al capítulo 9 del Presupuesto.
3. El importe de los derechos reconocidos netos se obtendrá por diferencia entre los derechos reconocidos y los derechos anulados y cancelados.

El importe de las obligaciones reconocidas netas se obtendrá por diferencia entre las obligaciones reconocidas y las obligaciones anuladas.
4. La suma de los derechos reconocidos netos consignados en cada una de las agrupaciones deberá ser igual a la suma del Debe de la cuenta 430 “Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente” menos la suma del Haber de la cuenta 433 “Derechos anulados de presupuesto corriente” y

menos la suma del Haber de la cuenta 438 “Derechos cancelados de presupuesto corriente”.

La suma de las obligaciones reconocidas netas consignadas en cada una de las agrupaciones deberá ser igual a la suma del Haber de la cuenta 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente”.

Regla 80.- Cálculo del Resultado presupuestario ajustado.

El Resultado presupuestario ajustado es la magnitud que se obtiene después de realizar sobre el Resultado presupuestario los siguientes ajustes:

- a) El Resultado presupuestario del ejercicio se ajustará en aumento por el importe de las obligaciones reconocidas que hayan sido financiadas con remanente de tesorería para gastos generales.
- b) Cuando la entidad realice gastos con financiación afectada, el Resultado presupuestario del ejercicio se ajustará en aumento por el importe de las desviaciones de financiación negativas y en disminución por el importe de las desviaciones de financiación positivas, calculadas dichas desviaciones de acuerdo con lo establecido en la regla 50.

Sección 2ª El Remanente de tesorería

Regla 81.- Componentes

El remanente de tesorería está integrado por los derechos pendientes de cobro, las obligaciones pendientes de pago y los fondos líquidos, todos ellos referidos a 31 de diciembre del ejercicio y cuantificados según se expone en las reglas siguientes.

Regla 82.- Control contable

El remanente de tesorería será objeto del oportuno control contable que permita determinar en cada momento la parte utilizada para financiar gasto y la parte pendiente de utilizar, que constituye el remanente líquido de tesorería.

Regla 83.- Cálculo del remanente de tesorería

1. El remanente de tesorería se cuantifica a partir de los datos que en fin de ejercicio figuren en la contabilidad, antes del cierre de la misma.
2. El remanente de tesorería se obtiene como suma de los fondos líquidos más los derechos pendientes de cobro, deduciendo las obligaciones pendientes de pago.
3. El remanente de tesorería disponible para la financiación de gastos generales se determina minorando el remanente de tesorería en el importe de los derechos pendientes de cobro que, en fin de ejercicio, se consideren de difícil o imposible recaudación y en el exceso de financiación afectada producido.

4. El importe de los derechos pendientes de cobro de difícil o imposible recaudación viene dado por la parte del saldo de la cuenta 490 “Provisión para insolvencias”, que corresponda a derechos de carácter presupuestario o no presupuestario incluidos en el cálculo del remanente de tesorería.
5. El exceso de financiación afectada está constituido por la suma de las desviaciones de financiación positivas acumuladas a fin de ejercicio. Estas desviaciones se calculan en la forma establecida en la regla 50.

El exceso de financiación afectada sólo podrá tomar valor cero o positivo.

Regla 84.- Cálculo de los fondos líquidos.

1. Los fondos líquidos a fin de ejercicio están constituidos por los saldos disponibles en cajas de efectivo y cuentas bancarias. Su importe viene dado por el saldo que presenten las siguientes cuentas del subgrupo 57 “Tesorería”: 570 “Caja operativa”, 571 “Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas”, 573 “Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de recaudación”, 574.1 “Caja fija”, 575.1 “Cuentas restringidas de anticipos de caja fija”, 575.9 “Otras cuentas restringidas de pagos”, 577 “Bancos e instituciones de crédito. Cuentas financieras” y 578 “Movimientos internos de tesorería”.
2. A efectos del cálculo del remanente de tesorería, también tendrán la consideración de fondos líquidos las inversiones temporales en que se hayan materializado los excedentes temporales de tesorería, siempre que tengan carácter no presupuestario y reúnan las condiciones de liquidez y seguridad exigidas por la ley. Su importe vendrá dado por la parte que corresponda del saldo de las cuentas en que dichos excedentes temporales de tesorería se hayan materializado.

Regla 85.- Cálculo de los derechos pendientes de cobro

1. Los derechos pendientes de cobro a fin de ejercicio incluyen:
 - a) Los derechos pendientes de cobro del presupuesto corriente.
 - b) Los derechos pendientes de cobro de presupuestos cerrados.
 - c) Los derechos pendientes de cobro correspondientes a cuentas de deudores que, de acuerdo con la normativa vigente, no son presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento.
2. El importe de los derechos pendientes de cobro del presupuesto corriente se obtiene del saldo de la cuenta 430 “Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente”, siendo éste la agregación de los saldos correspondientes a sus divisionarias.
3. El importe de los derechos pendientes de cobro de presupuestos cerrados se obtiene del saldo de la cuenta 431 “Deudores por derechos reconocidos.”

Presupuestos de ingresos cerrados”, siendo éste la agregación de los saldos correspondientes a sus divisionarias.

4. El importe de los derechos pendientes de cobro correspondientes a cuentas de deudores que, de acuerdo con la normativa vigente, no son presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento se obtiene por agregación de los siguientes importes:
 - a) La parte del saldo de la cuenta 260 “Fianzas constituidas a largo plazo”, que corresponda a aquellas fianzas que se hayan tratado de forma no presupuestaria.
 - b) La parte del saldo de la cuenta 265 “Depósitos constituidos a largo plazo”, que corresponda a aquellos depósitos que se hayan tratado de forma no presupuestaria.
 - c) El importe correspondiente a las deudas de terceros como consecuencia de la repercusión del IVA. Dicho importe viene dado por el saldo de la cuenta 440 “Deudores por IVA repercutido”.
 - d) El importe de los créditos a favor de la entidad como consecuencia de los ingresos efectuados en las entidades encargadas de la gestión de cobro. Dicho importe viene dado por el saldo de la cuenta 442 “Deudores por servicio de recaudación”.
 - e) El importe correspondiente al resto de deudores no presupuestarios que continuarán siendo no presupuestarios a su vencimiento. Dicho importe viene dado por el saldo de la cuenta 449 “Otros deudores no presupuestarios”.
 - f) En el caso de que se gestionen, liquiden y recauden recursos por cuenta de otros Entes Públicos, el importe de los créditos a favor del sujeto contable que existan, generalmente como consecuencia de las entregas a cuenta realizadas. Dicho importe se obtiene generalmente del saldo deudor de la cuenta 456 “Entes públicos, c/c en efectivo”.
 - g) El importe correspondiente a los saldos de las cuentas del subgrupo 47 “Administraciones Públicas” que pongan de manifiesto la situación deudora de las mismas, es decir, los saldos de las cuentas 470 “Hacienda pública, deudor por diversos conceptos” y 471 “Organismos de Previsión Social, deudores”.
 - h) Cuando el sujeto contable realice operaciones sujetas al IVA y existan cantidades pendientes de liquidar, también habrá de considerarse el saldo de la cuenta 472 “Hacienda Pública, IVA soportado”.
 - i) La parte del saldo de la cuenta 565 “Fianzas constituidas a corto plazo” que corresponda a aquellas fianzas que se hayan tratado de forma no presupuestaria.

- j) La parte del saldo de la cuenta 566 “Depósitos constituidos a corto plazo” que corresponda a aquellos depósitos que se hayan tratado de forma no presupuestaria.
5. Si al finalizar el ejercicio existiesen cantidades cobradas pendientes de aplicar, dichas cantidades deben minorar el importe de los derechos pendientes de cobro. Estas cantidades vienen dadas por el importe del saldo de las cuentas 554 “Cobros pendientes de aplicación” y 559 “Otras partidas pendientes de aplicación”.

No obstante, cuando entre los cobros pendientes de aplicación se encuentren cantidades que correspondan a recursos por cuenta de otros entes y éstas se puedan determinar, no se reducirá por estas cuantías el importe de los derechos pendientes de cobro sino que se incrementará el de las obligaciones pendientes de pago.

Regla 86.- Cálculo de las obligaciones pendientes de pago.

1. Las obligaciones pendientes de pago a fin de ejercicio comprenden:
 - a) Las obligaciones pendientes de pago del presupuesto corriente.
 - b) Las obligaciones pendientes de pago de presupuestos cerrados.
 - c) Las obligaciones pendientes de pago correspondientes a cuentas de acreedores que, de acuerdo con la normativa vigente, no son presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento.
2. El importe de las obligaciones pendientes de pago del presupuesto corriente se obtiene del saldo de la cuenta 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente”.
3. El importe de las obligaciones pendientes de pago de presupuestos cerrados se obtiene del saldo de la cuenta 401 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados”.
4. El importe de las obligaciones pendientes de pago correspondientes a cuentas de acreedores que, de acuerdo con la normativa vigente, no son presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento, se obtiene por agregación de los siguientes importes:
 - a) La parte del saldo de la cuenta 180 “Fianzas recibidas a largo plazo”, que corresponda a aquellas fianzas que se hayan tratado de forma no presupuestaria.
 - b) La parte del saldo de la cuenta 185 “Depósitos recibidos a largo plazo”, que corresponda a aquellos depósitos que se hayan tratado de forma no presupuestaria.
 - c) El importe pendiente de pago a los acreedores como consecuencia del IVA soportado que tiene la condición de deducible. Dicho importe viene dado por el saldo de la cuenta 410 “Acreedores por IVA soportado”.

- d) En el caso de que se preste el servicio de recaudación a otros entes públicos, el importe de los débitos que la entidad tenga con dichos entes por la recaudación efectuada. Dicho importe se obtiene del saldo que presente la cuenta 414 “Entes públicos acreedores por recaudación de recursos”.
- e) El importe correspondiente al resto de acreedores no presupuestarios que continuarán siendo no presupuestarios a su vencimiento. Dicho importe viene dado por el saldo de la cuenta 419 “Otros acreedores no presupuestarios”.
- f) En el caso de que se gestionen, liquiden y recauden recursos por cuenta de otros entes públicos, el importe de los débitos a cargo del sujeto contable que existan como consecuencia de los recursos recaudados. Dicho importe se obtiene del saldo de la cuenta 453 “Entes públicos por ingresos pendientes de liquidar”. Asimismo, se habrá de incluir el importe de los débitos de la entidad como consecuencia de las entregas a cuenta efectuadas a los entes titulares de los recursos. Dicho importe viene dado por el saldo acreedor de la cuenta 456 “Entes públicos, c/c efectivo”.

Si al finalizar el ejercicio existiesen cobros pendientes de aplicación definitiva relativos a recursos de otros entes públicos, se habrá de aumentar el importe de los débitos a cargo del sujeto contable en la cuantía de los mencionados cobros, calculándose ésta como la parte que del saldo de la cuenta 554 “Cobros pendientes de aplicación” corresponda a dichos recursos.

- g) El importe correspondiente a los saldos de las cuentas del subgrupo 47 “Administraciones Públicas” que pongan de manifiesto la situación acreedora de las mismas, es decir, los saldos de las cuentas 475 “Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos” y 476 “Organismos de Previsión Social, acreedores”.
- h) Cuando el sujeto contable realice operaciones sujetas al IVA y existan cantidades pendientes de liquidar, también habrá de incluirse el saldo de la cuenta 477 “Hacienda Pública. IVA repercutido”.
- i) El importe de las deudas contraídas por la entidad para cubrir desfases temporales de tesorería. Dicho importe viene dado por el saldo de las cuentas 502 “Empréstitos y otras emisiones análogas por Operaciones de Tesorería”, 507 “ Empréstitos y otras emisiones análogas por Operaciones de Tesorería, en moneda distinta del euro”, 522 “Deudas por Operaciones de Tesorería” y 525 “Deudas por Operaciones de Tesorería, en moneda distinta del euro”.
- j) La parte del saldo de la cuenta 560 “Fianzas recibidas a corto plazo” que corresponda a aquellas fianzas que se hayan tratado de forma no presupuestaria.

- k) La parte del saldo de la cuenta 561 “Depósitos recibidos a corto plazo” que corresponda a aquellos depósitos que se hayan tratado de forma no presupuestaria.
5. Si al finalizar el ejercicio existiesen pagos pendientes de aplicación definitiva o pagos realizados con cargo a los anticipos de caja fija pendientes de justificación, las obligaciones pendientes de pago deben minorarse por el importe de aquellos. Dichos importes vienen dados, respectivamente, por el saldo de la cuenta 555 “Pagos pendientes de aplicación” y el de la cuenta 558.1 “Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación”.

TÍTULO III

DE LOS DATOS A INCORPORAR AL SISTEMA

Capítulo I

Justificantes de las operaciones

Regla 87.- Justificación.

Todo acto o hecho que, en aplicación de lo previsto en el Título II de esta Instrucción, deba dar lugar a anotaciones en el SICAL-Normal, debe estar debidamente acreditado con el correspondiente justificante que ponga de manifiesto su realización.

Regla 88.- Medios de justificación.

1. La justificación de los distintos hechos susceptibles de incorporación al SICAL-Normal podrá estar soportada en documentos en papel o a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, debiendo ajustarse, en todo caso, a los requisitos y garantías que se establezcan para cada uno de los distintos tipos de operaciones, de acuerdo con las normas que regulen los procedimientos administrativos a través de los que dichos hechos se materialicen.
2. Cuando la justificación de estos hechos se efectúe a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos se asegurará la validez y eficacia jurídica de los mismos, así como el cumplimiento de la normativa aplicable respecto a la protección de datos de carácter personal.

Capítulo II

Incorporación de datos al sistema

Regla 89.- Soporte de las anotaciones contables.

1. Las operaciones que hayan de ser contabilizadas se incorporarán al SICAL-Normal con el máximo nivel de desarrollo, de forma que sus datos queden debidamente registrados en todas las áreas contables a las que la operación afecte en función de su naturaleza.
2. El registro de las operaciones en el SICAL-Normal se podrá realizar por alguno de los siguientes procedimientos:
 - a) Mediante captura directa en el sistema de los datos que consten en el propio justificante de la operación o, en su caso, en el oportuno documento contable.
 - b) A través de la incorporación de dichos datos al sistema mediante la utilización de procedimientos o soportes electrónicos, informáticos o telemáticos.

En ambos procedimientos, el registro de las operaciones en el SICAL-Normal podrá realizarse de forma individual por cada operación o, en su caso, mediante incorporación masiva de datos relativos a grupos de operaciones.

3. Los documentos contables que, en su caso, se utilicen se establecerán por la propia entidad local en función de sus necesidades de información y de la operatoria que se siga en la tramitación de los diferentes tipos de operaciones a que pudiesen afectar.
4. Cuando se utilicen medios electrónicos, informáticos o telemáticos como soporte de las anotaciones contables, se asegurará la validez y eficacia jurídica de los mismos, así como el cumplimiento de la normativa aplicable respecto a la protección de datos de carácter personal.

Regla 90.- Autorización.

1. Cuando las operaciones se incorporen al sistema mediante captura directa de los datos que consten en el propio justificante o en el oportuno documento contable, para que aquella incorporación tenga efecto es necesario que dichos documentos (justificantes y documentos contables) estén debidamente autorizados, mediante diligencias, firmas manuscritas, sellos u otros medios manuales, por quien tenga atribuidas facultades para ello.
2. Cuando las operaciones se incorporen al sistema mediante la utilización de soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, los procedimientos de autorización y control mediante diligencias, firmas manuscritas, sellos u otros medios manuales podrán ser sustituidos por autorizaciones y controles

establecidos en las propias aplicaciones informáticas que garanticen el ejercicio de la competencia por quien la tenga atribuida.

Regla 91.- Toma de razón.

1. En todo documento que haya producido anotaciones en contabilidad, ya se trate del propio justificante de la operación o de un documento contable específico para el registro de la misma, deberá figurar una diligencia de toma de razón, certificada por el responsable de la contabilidad, acreditativa, como mínimo, de la fecha, el número de asiento y el importe con que dicho documento hubiese quedado registrado individualizadamente. Dicha diligencia podrá realizarse mediante certificación mecánica efectuada por el propio equipo informático en que esté soportado el SICAL-Normal.
2. En el caso de que las operaciones sean registradas a partir de los datos contenidos en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, la diligencia de toma de razón se sustituirá por los oportunos procesos de validación en el sistema, mediante los cuales dichas operaciones queden referenciadas en relación con las anotaciones contables que hayan producido.

Capítulo III

Archivo y conservación

Regla 92.- Archivo y conservación de los justificantes de las operaciones y de los soportes de las anotaciones contables.

1. Los justificantes de las operaciones a que se refiere el Capítulo I de este Título III, junto con los correspondientes documentos contables, en su caso, deberán conservarse por la entidad y estarán a disposición del órgano u órganos de control competentes, al objeto de posibilitar y facilitar las actuaciones de control y verificación de la contabilidad que proceda realizar.
2. Los justificantes de los hechos que se registren en el SICAL-Normal y, en su caso, los correspondientes documentos contables, podrán conservarse por medios o en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, con independencia del tipo de soporte en que originalmente se hubieran plasmado, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad, calidad, protección y conservación. En estos casos, las copias obtenidas de dichos soportes gozarán de la validez y eficacia de los documentos originales.
3. Tanto los justificantes formalizados en documentos en papel como los que lo estén en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos se deberán conservar durante un plazo de seis años contados desde la fecha de remisión, al órgano u órganos de control externo, de las cuentas anuales donde se pongan de manifiesto las respectivas operaciones, salvo que la justificación de que se trate esté sometida a otros plazos de conservación, se hubiera

interrumpido el plazo de prescripción de la posible responsabilidad contable o en dicha justificación se pusiesen de manifiesto valoraciones de elementos patrimoniales de los que siguiere siendo titular la entidad.

4. Se podrá proceder a la destrucción de los justificantes, siempre y cuando se hayan cumplido los plazos a que se refiere el párrafo anterior, haya prescrito la posible responsabilidad contable y los justificantes no contengan valoraciones de elementos patrimoniales de los que siga siendo titular la entidad, previa comunicación al órgano u órganos de control externo a que hubiese correspondido actuar y sin que estos hayan manifestado impedimentos al respecto.

Regla 93.- Conservación de los registros contables.

1. Los registros de las operaciones anotadas en el SICAL-Normal se conservarán durante un periodo de seis años contados desde la fecha de remisión, al órgano u órganos de control externo, de las cuentas donde se hubiese plasmado la información relativa a dichas operaciones, salvo que esta información esté sometida a otros plazos de conservación o se hubiera comunicado la interrupción del plazo de prescripción de la posible responsabilidad contable.
2. Una vez hayan transcurridos los plazos de conservación, a los que se refiere el párrafo anterior, así como el plazo de prescripción de la posible responsabilidad contable, los registros de las operaciones podrán ser destruidos siempre que, mediando la oportuna comunicación, no existiesen impedimentos por parte del órgano u órganos de control externo a que correspondiese actuar.

TÍTULO IV

DE LA INFORMACIÓN A OBTENER DEL SISTEMA

Capítulo I

Normas generales

Regla 94.- Tipos de información.

Para el cumplimiento de los fines del sistema de información contable, que se relacionan en la regla 12, y para poder satisfacer las necesidades de información contable de los destinatarios de la misma, enumerados en la regla 6, la información a obtener del sistema de información contable será, al menos:

- a) La necesaria para la formación de las cuentas de la propia entidad local o del organismo autónomo de que se trate.

- b) La que, en virtud del artículo 207 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, debe remitir la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad al Pleno de la Corporación.
- c) La necesaria para la confección del Avance de la Liquidación del Presupuesto corriente a que se refiere el artículo 168 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales.
- d) La información económico-financiera necesaria para facilitar la toma de decisiones en el ámbito de la gestión.
- e) La información económico-financiera que deba remitirse a otras Administraciones Públicas.

Regla 95.- Soporte de la información.

- 1. La información contable ha de plasmarse en estados contables que podrán estar soportados en listados, informes y, en general, documentos en papel, o mediante cualquier tipo de soporte electrónico, informático o telemático que garantice la autenticidad, integridad y conservación de la información que contenga, así como su recepción por el destinatario y su tratamiento por éste en forma idónea para el cumplimiento de los fines que haya de satisfacer.
- 2. Sin perjuicio del soporte en que queden plasmados los estados contables, su contenido y obtención se habrá de ajustar a las normas que se contienen en el presente Título.

Regla 96.- Garantía de la información contable.

Respecto a la información contable facilitada a los distintos destinatarios, el responsable de la contabilidad únicamente responde de la identidad entre la misma y la existente en las bases de datos del sistema.

Capítulo II

La Cuenta General de la entidad local

Sección 1ª Contenido

Regla 97.- Delimitación de la Cuenta General.

- 1. La Cuenta General de la entidad local mostrará la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto.
- 2. La Cuenta General estará integrada por:
 - a) La Cuenta de la propia entidad.
 - b) La Cuenta de los organismos autónomos.

- c) Las Cuentas de las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de la entidad local.
3. Cada uno de los sujetos contables a que se refiere el apartado anterior deberá elaborar sus propias cuentas anuales de acuerdo con lo previsto en las reglas siguientes.

Regla 98.- La Cuenta de la propia entidad y la Cuenta de los organismos autónomos.

1. Las cuentas anuales que integran la Cuenta de la propia entidad local y las que deberá formar cada uno de sus organismos autónomos son las siguientes:
 - a) El Balance.
 - b) La Cuenta del resultado económico-patrimonial.
 - c) El Estado de Liquidación del Presupuesto.
 - d) La Memoria.
2. Las cuentas a que se refiere la regla anterior deberán elaborarse siguiendo las normas y ajustándose a los modelos que se establecen en la Cuarta parte del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local anexo a esta Instrucción.
3. A las cuentas anuales de la propia entidad local y de cada uno de sus organismos autónomos deberá unirse la siguiente documentación:
 - a) Actas de arqueo de las existencias en Caja referidas a fin de ejercicio.
 - b) Notas o certificaciones de cada entidad bancaria de los saldos existentes en las mismas a favor de la entidad local o del organismo autónomo, referidos a fin de ejercicio y agrupados por nombre o razón social de la entidad bancaria. En caso de discrepancia entre los saldos contables y los bancarios, se aportará el oportuno estado conciliatorio, autorizado por el Interventor u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad.

Regla 99.- Las Cuentas de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local.

Las cuentas anuales que deberán formar las sociedades mercantiles en cuyo capital social tenga participación total o mayoritaria la entidad local serán, en todo caso, las previstas en el Plan General de Contabilidad de la empresa española.

Sección 2ª Formación

Regla 100.-Formación de la Cuenta General.

1. La Cuenta General de cada ejercicio se formará por la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad.

2. A los efectos anteriores, la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad podrá recabar la presentación de las cuentas que hayan de rendirse al órgano u órganos de control externo.
3. La Intervención podrá recabar de las distintas entidades implicadas la información que considere necesaria para efectuar los procesos de agregación o consolidación contable que, en su caso, haya establecido el Pleno de la Corporación.

En su caso, se podrán agregar o consolidar las cuentas de una entidad aunque en el informe de auditoría de cuentas se hubiera denegado opinión o se hubiera emitido informe desfavorable o con salvedades, si bien estas circunstancias se harán constar en informe explicativo de la Cuenta General.

Regla 101.- Documentación complementaria.

1. A la Cuenta General se acompañarán:
 - a) Los documentos a que se refiere la regla 98.3.
 - b) Las cuentas anuales de las sociedades mercantiles en cuyo capital social tenga participación mayoritaria la entidad local.
2. En caso de que el Pleno de la Corporación así lo haya establecido, a la Cuenta General se acompañarán los estados integrados y consolidados de las cuentas que haya determinado.
3. Los municipios con población superior a 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán, además, a la Cuenta General:
 - a) Una Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.
 - b) Una Memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con el coste de los mismos.

Sección 3ª Aprobación

Regla 102.- Aprobación de la Cuenta General.

1. La Cuenta General de cada ejercicio se someterá antes del 1 de junio del ejercicio inmediato siguiente a informe de la Comisión Especial de Cuentas de la entidad local.
2. La Cuenta General y el informe de la Comisión Especial de Cuentas se expondrán al público por plazo de quince días, durante los cuales y ocho más los interesados podrán presentar reclamaciones, reparos u observaciones. Examinados éstos por la Comisión Especial y practicadas por la misma cuantas comprobaciones estime necesarias, emitirá nuevo informe.

3. Acompañada de los informes de la Comisión Especial de Cuentas y de las reclamaciones y reparos formulados, la Cuenta General se someterá al Pleno de la Corporación para que, en su caso, pueda ser aprobada antes del día 1 de octubre.
4. La aprobación de la Cuenta General es un acto esencial para la fiscalización de ésta por los órganos de control externo, que no requiere la conformidad con las actuaciones reflejadas en ella, ni genera responsabilidad por razón de las mismas.

Sección 4ª Rendición de cuentas

Regla 103.- Cuentadantes.

1. Serán cuentadantes los titulares de las entidades y órganos sujetos a la obligación de rendir cuentas y en todo caso:
 - a) El Presidente de la entidad local.
 - b) Los Presidentes o Directores de los organismos autónomos.
 - c) Los Presidentes del Consejo de Administración de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local.
 - d) Los liquidadores de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local en proceso de liquidación.
2. Los cuentadantes a que se refiere el apartado anterior son responsables de la información contable y les corresponde rendir, antes del 15 de mayo del ejercicio inmediato siguiente al que correspondan y debidamente autorizadas, las cuentas que hayan de enviarse al órgano u órganos de control externo.
3. La responsabilidad de suministrar información veraz en que se concreta la rendición de cuentas es independiente de la responsabilidad en la que incurran quienes adoptaron las resoluciones o realizaron los actos reflejados en dichas cuentas.

Regla 104.- Procedimiento de rendición.

1. En cumplimiento de su obligación de rendir cuentas, los cuentadantes deberán remitir sus cuentas anuales, acompañadas de la documentación complementaria a que se refiere la regla 98.3, a la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, en el plazo previsto en el apartado 2 de la regla anterior.
2. Una vez aprobada la Cuenta General por el Pleno de la Corporación, se rendirá por el Presidente de la entidad local al órgano u órganos de control externo competentes en los plazos previstos en la normativa vigente.
3. Para la rendición de la Cuenta General, los órganos de control externo podrán establecer procedimientos de envío a través de medios electrónicos,

informáticos o telemáticos, siempre que quede garantizada la autenticidad, integridad y conservación de la información contable que se rinda, así como su recepción por parte del órgano destinatario.

Capítulo III

Otra información contable

Sección 1ª Información periódica para el Pleno de la Corporación.

Regla 105.- Elaboración.

1. En cumplimiento de lo previsto en el artículo 207 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad elaborará la información de la ejecución de los presupuestos y del movimiento y la situación de la tesorería, que debe remitir al Pleno de la Corporación, por conducto de la Presidencia, en los plazos y con la periodicidad que el Pleno haya establecido.
2. La Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad determinará la estructura de los estados que habrán de reflejar la información a que se refiere el apartado anterior, de acuerdo con lo establecido por el Pleno de la Corporación.

Regla 106.- Contenido.

1. La información a que se refiere la regla anterior contendrá datos relativos a:
 - a) La ejecución del presupuesto de gastos corriente.
 - b) La ejecución del presupuesto de ingresos corriente.
 - c) Los movimientos y la situación de la tesorería.
2. La información sobre la ejecución del presupuesto de gastos corriente pondrá de manifiesto para cada partida presupuestaria, al menos el importe correspondiente a:
 - a) Los créditos iniciales, sus modificaciones y los créditos definitivos.
 - b) Los gastos comprometidos.
 - c) Las obligaciones reconocidas netas.
 - d) Los pagos realizados.

Asimismo, se hará constar el porcentaje que representan: los gastos comprometidos respecto a los créditos definitivos, las obligaciones reconocidas netas respecto a los créditos definitivos y los pagos realizados respecto a las obligaciones reconocidas netas.

3. La información sobre la ejecución del presupuesto de ingresos corriente pondrá de manifiesto para cada aplicación presupuestaria, al menos el importe correspondiente a:
 - a) Las previsiones iniciales, sus modificaciones y las previsiones definitivas.
 - b) Los derechos reconocidos netos.
 - c) La recaudación neta.Asimismo, se hará constar el porcentaje que representan: los derechos reconocidos netos respecto a las previsiones definitivas y la recaudación neta respecto a los derechos reconocidos netos.
4. La información sobre los movimientos y la situación de la tesorería pondrá de manifiesto, al menos, los cobros y pagos realizados durante el periodo a que se refiera la información, así como las existencias en la tesorería al principio y al final de dicho periodo.

Sección 2ª Avance de la Liquidación del presupuesto corriente.

Regla 107.- Elaboración.

La Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad elaborará el Avance de la Liquidación del presupuesto corriente, a que se refiere el artículo 18.b) del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, que desarrolla el Capítulo I del Título VI de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas locales, que habrá de unirse al presupuesto de la entidad local.

Regla 108.- Contenido.

1. El Avance de la Liquidación del presupuesto corriente a que se refiere el artículo 168 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, que habrá de unirse al correspondiente presupuesto de los integrados en el Presupuesto General, constará de dos partes:
 - Primera parte: Liquidación del presupuesto referida, al menos, a seis meses del ejercicio.
 - Segunda parte: Estimación de la Liquidación del presupuesto referida a 31 de diciembre.
2. Su estructura se determinará por la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, de conformidad con lo que se establezca por el Pleno de la entidad.

Regla 109.- Primera parte: Liquidación del presupuesto referida, al menos, a seis meses del ejercicio.

Esta Primera parte pondrá de manifiesto el importe correspondiente a:

1. En relación con el estado de gastos, y como mínimo a nivel de capítulo:

- a) Los créditos iniciales, sus modificaciones (distinguiendo, al menos, las incorporaciones de remanentes de crédito de las demás modificaciones) y los créditos definitivos.
 - b) Los gastos comprometidos, con indicación del porcentaje de ejecución sobre los créditos definitivos.
 - c) Las obligaciones reconocidas netas, con indicación del porcentaje de ejecución sobre los créditos definitivos.
 - d) Los pagos realizados, con indicación del porcentaje de ejecución sobre las obligaciones reconocidas netas.
 - e) Las obligaciones pendientes de pago.
 - f) Los remanentes de crédito.
2. En relación con el estado de ingresos, y como mínimo a nivel de capítulo:
- a) Las previsiones iniciales, sus modificaciones y las previsiones definitivas.
 - b) Los derechos reconocidos.
 - c) Los derechos anulados.
 - d) Los derechos cancelados.
 - e) Los derechos reconocidos netos, con indicación del porcentaje de ejecución sobre las previsiones definitivas.
 - f) La recaudación neta, con indicación del porcentaje de ejecución sobre los derechos reconocidos netos.
 - g) Los derechos pendientes de cobro.
 - h) La comparación de los derechos reconocidos netos y las previsiones definitivas.
3. El Resultado presupuestario.

Regla 110.- Segunda parte: Estimación de la Liquidación del presupuesto referida a 31 de diciembre.

La Segunda parte pondrá de manifiesto los importes que se estime presentará la Liquidación del presupuesto del ejercicio. Esta información incluirá, al menos, los créditos y previsiones definitivas y las obligaciones y derechos reconocidos netos, con indicación del porcentaje de ejecución sobre los créditos y las previsiones definitivas, respectivamente.

Sección 3ª Información para los órganos de gestión

Regla 111.- Información para los órganos de gestión.

El sistema de información contable deberá permitir obtener la información económico-financiera que, para el adecuado ejercicio de sus funciones, sea demandada por los distintos órganos de gestión de la entidad.

En todo caso, el acceso a esta información estará sujeto a las prescripciones que, a este respecto, establezca la normativa vigente.

Sección 4ª Información para otras Administraciones Públicas.

Regla 112.- Información para otras Administraciones Públicas.

El sistema de información contable deberá permitir obtener la información económico-financiera cuya remisión a otras Administraciones Públicas venga impuesta por la normativa vigente.

ANEXO.- PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA ADAPTADO A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL.