

# La Contabilidad municipal

## Una lanza en favor de la Partida Doble

(Conclusión)

### SEGUNDO MOMENTO. CONTRACCIÓN Y CONTABILIZACIÓN DEL DERECHO O DE LA OBLIGACIÓN

#### *Ingresos*

Se refiere como el epígrafe indica al sinnúmero de actos que tienen por objeto el desarrollo y puesta en práctica de las cifras del presupuesto. Al presupuesto en movimiento convirtiendo en realidad sus cálculos por la actuación de la Corporación, que al cumplir sus fines realiza las indispensables operaciones de cobro y pago en las que al fin y al cabo se concretan todos los actos de su vida o su actuación.

Como a la ejecución de un pago o realización de un derecho debe proceder su reconocimiento, liquidación, intervención y anotación en cuentas, el conjunto de todas estas actuaciones concretadas o finalizadas con la anotación del derecho o de la obligación que en su día se han de hacer efectivas, es lo que constituye este segundo momento contable, el que técnicamente tiene más importancia y el que por su número y por la escrupulosidad con que ha de ser realizado, es el que ocasiona más trabajo en cuantía y en calidad o competencia.

No es de este sitio las circunstancias o trámites a seguir en

la liquidación o intervención de los ingresos y pagos. Sólo debemos referirnos a su contabilización, a la que ya hemos llamado «contraído» para denominarlo de la misma forma que el Estado lo hace.

La contracción de un derecho supone que su respectiva cuenta de «Derechos presupuestos» *entrega* ya una cifra que *recibe* otra cuenta de igual nombre, pero con la adjetivación de «Derechos liquidados» para que al llegar el momento de su cobro y por su anotación en el Haber *gane* la suma correspondiente.

La contracción de una obligación significa que una cuenta con su nombre y calificada como «Obligaciones presupuestas» *pierde* el importe de la referida obligación en relación a otra cuenta de igual denominación, pero ya en calidad de «Obligaciones liquidadas» que la *gana* o la aumenta a las que ya tenía para que al llegar el momento de su pago pueda *perderla* para anular lo que antes llamábamos *gana*.

Para su mejor comprensión usamos los términos en cursiva al objeto de aplicar así casi exactamente en términos gramaticales las palabras del principio clásico de Partida Doble, palabras que muchas veces es preciso *retorcer* un poco su significado para amoldarlo al hecho que queremos explicar, defecto este que en nada perjudica a la claridad y ventajas del sistema.

Muchos han de ser los asientos de contracción de derechos y obligaciones que sea preciso redactar en toda contabilidad municipal, pero para la aplicación que venimos realizando no interesa el concepto, sino que sin nombrar ni uno ni otro, vamos a describir los asientos a realizar tanto por el procedimiento primeramente explicado en la aprobación del presupuesto como el abreviado que a continuación expusimos.

Vamos, por ejemplo, a coger un concepto cualquiera: el de solares.

Podríamos hacer después de su liquidación e intervención un asiento de:

*Imposición municipal*: Solares sin edificar. *Derechos liquidados* a *Imposición municipal*: Solares sin edificar. *Derechos presupuestos* o simplemente un asiento de capítulo X, artícu-

lo 2.º, *Derechos liquidados* a capítulo X, artículo 2.º, *Derechos presupuestos*.

Mucha es la letra redondilla del primero y poca la del segundo. Parece, pues, aconsejable este último porque como no varía nunca la capitulación del presupuesto, todos los años serían iguales los capítulos y los artículos, y sin darse cuenta los encargados de su manejo y desarrollo los nombrarían por el número en lugar de por su nombre sin equivocaciones ni errores.

Pero, además, de una forma u otra tampoco habría dificultad en la redacción del Borrador del Diario en cuanto se tuvieran impresos para este momento de la contracción, incluyendo todos los capítulos y artículos del presupuesto, llenando la columna de cifras en aquellos que hubieran tenido movimiento e inutilizando, claro es, los restantes.

De esta forma el Borrador se haría mecánicamente y el pase al Diario ya no significaría más que un mayor o menor trabajo manual sin tecnicismo alguno.

### *Gastos*

Casi se podía suprimir la explicación de estos asientos con sólo que dijéramos que era similar al explicado para ingresos con los términos «liquidados» y «presupuestos» en sentido contrario.

Sin embargo, para no dejar ningún punto sin desarrollar, figuraremos los asientos a realizar escogiendo un concepto cualquiera, por ejemplo: Beneficencia-Hospitales municipales

El asiento sin omitir los nombres o titulación oficial sería:

*Beneficencia*: Hospitales municipales. *Obligaciones presupuestas a Beneficencia*: Hospitales municipales. *Obligaciones liquidadas* o simplemente un asiento de capítulo VIII, artículo 2.º, *Obligaciones presupuestas* a capítulo VIII, art. 2.º, *Obligaciones liquidadas*.

Como comentario a estos asientos repetimos lo dicho para los similares de ingresos y dejamos terminado por ahora el segundo momento contable a pesar de que es el de más trabajo y con la apreciable dificultad de la obtención de los datos para

su anotación, lo que explicaremos al hablar de los libros auxiliares tanto para los ingresos como para los gastos o pagos, libros que pueden ser los mismos que ahora están dispuestos y en pleno funcionamiento. De aquí se deduce una ventaja inapreciable de la Partida Doble aplicada a contabilidades administrativas de gestión y es la de no precisar libros especiales de ninguna clase y adaptarse a los que la costumbre o la ley imponga que sea cual fuere su rayado, método y naturaleza porque sirven siempre al sistema de hoy y además presentarán perfecciones no apreciadas al servir a la Partida Doble.

### TERCER MOMENTO. REALIZACIÓN DEL DERECHO O DE LA OBLIGACIÓN

#### *Ingresos*

En este estudio rápido del sistema nos queda únicamente el tercer momento de los dichos: La realización del contraído correspondiente que en ingresos se cargará la Caja que recibe abonándose la cuenta de *Derechos liquidados* correspondiente. Siguiendo utilizando los mismos conceptos, el asiento sería: *Caja* (o Depositaria, Banco, etc.) a *Imposición municipal*: Solares sin edificar. *Derechos liquidados* que por el procedimiento más rápido expuesto se convertiría en un asiento de *Caja* (la misma aclaración) a capítulo X, artículo 2.º, *Derechos liquidados*, y queda con esto explicado lo referente a ingresos.

#### *Gastos*

Fácil es ya deducir los asientos a verificar. Utilizando el ejemplo del segundo momento, serían:

*Beneficencia*: Hospitales municipales. *Obligaciones liquidadas* a *Caja* (o Depositaria, Banco, etc.), convirtiéndose por el procedimiento abreviado en el siguiente: Capítulo VIII, artículo 2.º, *Obligaciones liquidadas* a *Caja* (la misma aclaración).

\* \* \*

Bien sabemos que expresado así parece sencilla y de poco trabajo la Partida Doble aplicada a los Ayuntamientos, pero no se nos oculta que su dificultad estriba en la multitud de operaciones de ingreso y pago que se realizan al mes, a la semana y hasta en el mismo día.

Ahora bien, esta dificultad se salva sin un gran esfuerzo porque lógico es que los asientos en el Diario sean resumen de las operaciones de cada fecha y que estos resúmenes por conceptos los proporcionen los libros auxiliares correspondientes.

Como éstos serían los mismos que hoy se llevan (como antes decíamos) y su redacción se haría de igual forma, no es preciso nuevo trabajo ni nueva preocupación para adaptar la Partida Doble o para ser llevada simultáneamente al sistema actual, que no es malo ni así lo juzgamos, pero que no ofrece las ventajas del que estamos explicando.

*Operaciones que rectifican en algún sentido las explicadas anteriormente.*

Su explicación es sencillísima, pudiendo decirse en términos que producen los asientos contrarios a los equivocados, sea cual fuere la causa del error. Pero para completar nuestro estudio figuraremos los motivos de la equivocación y su rectificación más sencilla en Partida Doble.

En la contabilización del presupuesto no cabe error. Si a pesar de ello se figurase cantidad mayor de la debida en alguna cuenta, se haría el asiento contrario al de apertura y sólo por el concepto equivocado. Si el sentado fuera menor, el asiento sería el complementario correspondiente.

Los errores en el contraído pueden ser relativamente frecuentes y se rectifican por asientos complementarios si contrajimos de menos y asientos inversos si lo realizamos por mayor cantidad de la debida.

## *Rectificación de ingresos*

Los ingresos indebidos producen ya asientos de más profundidad y tecnicismo, por lo que figuraremos un ejemplo utilizando siempre en el mismo concepto impuesto.

El pago al que realizó el ingreso como devolución por aportación indebida se reflejaría del siguiente modo:

*Imposición municipal*: Solares sin edificar. *Derechos liquidados a Caja* (o Depositario, Banco, etc.).

El contraído de este ingreso realizado de más pudo estar bien hecho o mal hecho, y en este último caso puede detallarse además el caso de estar mal realizado en lo referente al particular que ingresó, pero bien si se mira desde el punto de vista de la obligación general de ingresos, es decir, que lo que se devuelve ha de ingresarlo otro particular que a ello viene obligado. Los asientos serán:

*Contraído bien hecho.*

Basta con el asiento descrito que en definitiva es un suplemento de contraído para igualarlo al ingreso realizado sin que implique rebaja del crédito presupuestado, ya que, como decimos, el contraído estuvo bien hecho y por tanto se abonó a la respectiva cuenta de Derechos presupuestos la cifra debida.

*Contraído mal hecho en cuanto al nombre del Deudor. Cuando otro particular está obligado a nuevo ingreso de lo aportado de más.*

El asiento de pago al interesado sería igual al antes dicho y además un asiento de ingreso corriente por la aportación del nuevo interesado, con lo que la cuenta de «Derechos liquidados» quedaría debidamente saldada y sin variación la cuenta de Presupuestos, ya que en realidad, aunque lo figuramos como mal hecho, el contraído está bien en cuanto a la cantidad que en definitiva debe ser ingresada en las Arcas de la Entidad.

*Contraído mal hecho. Cuando nadie está obligado a nuevo ingreso.*

Idéntico el asiento de pago y un asiento por la misma cifra devuelta por ingreso indebido, abonando (para que quede saldada) la correspondiente cuenta de «Derechos liquidados» y cargando la de «Derechos presupuestos» para que su saldo exprese la verdadera cantidad que aún está disponible para ser reconocida y contraída.

### *Rectificación de pagos*

Para no repetir innecesariamente conceptos y consecuencias a nuestros lectores, en esto de sobra capacitados, les bastará con la indicación que los reintegros en Arcas de la Corporación de los pagos mal realizados producen los asientos contrarios a los dichos, siempre teniendo en cuenta el cambio de denominación y adjetivación de las cuentas de ingresos y las de gastos y que los casos de contraído bien o mal hecho se presentan también en este grupo de operaciones.

Las anteriores operaciones son a nuestro juicio muy sencillas, pero si no se realizan en la forma expuesta pueden producir inexactitudes en los saldos de las cuentas de «Derechos liquidados» o «Derechos presupuestos» y Obligaciones liquidadas u Obligaciones presupuestas, siempre importantes aunque las Cajas estén debidamente saldadas.

Es, pues, preciso en toda devolución o reintegro examinar cómo se realizó el contraído del ingreso que la origina y después decidir ya el asiento o los asientos que han de redactarse.

\* \* \*

Y quedan explicados los tres momentos contables que se presentan en la vida del presupuesto y las rectificaciones a operaciones mal realizadas sea cual fuere la causa. Creemos que para su mejor entendimiento conviene ahora citar de dónde se han de tomar los datos de los asientos y qué libros, partes, cer-

tificaciones, etc., han de justificar las partidas anotadas en los libros principales Diario y Mayor.

El Decreto de 25 de enero de 1946, en su art. 336, clasifica los libros que deben ser llevados por las Corporaciones municipales y se ocupa de los mismos y sus requisitos de una manera excesivamente abreviada en los artículos siguientes hasta el 346 inclusive. Entre los libros que ordena no figura, claro es, el Diario y el Mayor.

Pero como la Partida Doble es tan perfecta, se aviene y armoniza con cualquier procedimiento y rinde iguales efectos por un camino u otro, vamos a utilizar para nuestro estudio los propios libros actuales que no describiremos ni estudiaremos más que en el justo punto de apoyo necesario, ya que el Tratado del señor Saura Pacheco llena cuantas exigencias pueden presentarse en esta materia.

Los asientos referentes a los ingresos (y si empezamos ahora por el tercer momento contable es en beneficio de la claridad y sencillez) se redactarán con los datos suministrados por el *Diario general de Intervención-Ingresos*. Nombre un poco oscuro para quien no esté muy iniciado en contabilidades y legislación administrativa y que si se quiso igualar este sistema al del Estado, debió denominarse simplemente *Entrada de Caudales*. Es un verdadero libro de Caja destinado a recoger sólo los asientos de cargo en la misma, y por lo tanto, el parte diario de operaciones clasificando los ingresos por capítulos y artículos a una sola cifra, según cada clase de aplicación presupuestaria, y sin necesidad de explicación alguna (ni siquiera el nombre de los interesados) serviría para la redacción del asiento en el Diario en el cual y como explicación es natural que se ponga: «..., según libro Diario de Intervención».

Y como hay un libro *Diario general de Intervención-Pagos*, otro parte también diario y dado en la misma forma al dicho servirá de base para el asiento de pagos en el que igualmente se haría referencia en la explicación al libro del cual se tomaban los datos contabilizados.

Tal vez en la organización de un sistema de contabilidad por Partida Doble estos libros no fueran precisos o se llevaran



refundidos en uno solo, pero aceptamos su estructura y funcionamiento para que la adaptación no les suponga a los interesados más que la redacción del Diario y Mayor y la de los balances correspondientes.

La redacción de los partes diarios puede realizarse directamente de los libros Diario de Intervención de Ingresos y Pagos o por el libro de «Rentas y Exacciones» para los ingresos, por los datos de su columna de «Recaudado» y por el libro «General de Gastos» en su columna de «Pagado» para los pagos.

Es más, a estos partes obtenidos de estos libros últimamente citados les vemos una gran ventaja en su comprobación y enlace diario con los libros de Ingresos y Pagos, llegándose así al arqueado con la plena seguridad de las operaciones efectuadas.

La contabilización del contraído (o segundo momento contable) nos la proporcionan los actuales libros de *Rentas y Exacciones* en su única columna de Cargo («Contraídos») y a una sola cifra los hechos cada día, pero como esto puede representar una acumulación de trabajo por los muchos asientos que realizan y como normalmente este libro de *Rentas y Exacciones* se cierra mensualmente y este mismo período de tiempo es el que precisarán los documentos en general de Partida Doble, bastaría un asiento mensual de contraído o cifras totales en cada capítulo y artículo sin detalle de sumandos ni interesados y haciéndose referencia en la explicación al libro de donde los datos se obtienen.

El contraído para gastos u obligaciones se obtendría del libro *General de Gastos*, también mensualmente y en la misma forma dicha.

En el orden inverso de explicación de dónde se han de tomar los datos o antecedentes para los asientos, nos queda únicamente el primer momento contable. Aquí no es preciso libro alguno para obtener las cifras del primer asiento en Partida Doble. Basta con trasladar al mismo las cantidades totales por capítulos y artículos aprobados en el Presupuesto, tanto para ingresos como para gastos.

Los datos o antecedentes para los asientos de rectificación nos los proporcionarán los mismos libros citados y los expe-

dientes administrativos en los que conste el acuerdo que dé lugar a la rectificación, reintegro o devolución. No nos extendemos más en este grupo por saber que con lo ya dicho anteriormente queda clara la naturaleza y fondo de estas operaciones.

Para que se vea la facilidad de ser llevada la Partida Doble con los libros actuales, vamos a resumir los asientos que en realidad son precisos redactar hasta el momento de la explicación en que nos encontramos.

1 asiento de apertura.

1 asiento diario para ingresos.

1 asiento diario para pagos.

1 asiento mensual para contraído de derechos.

1 asiento mensual para contraído de obligaciones.

Asientos sin explicación costosa, sin dificultades técnicas de ninguna clase, y que pueden reportar los beneficios que en su lugar explicaremos.

¿Cabe mayor elogio, *hasta ahora*, de lo que proponemos? Sigamos hacia adelante que en el final del estudio estará todo mucho más claro y justificado.

Resultado práctico de todo lo expuesto es que el libro Diario en la contabilidad municipal se redactaría en cuanto a ingresos y pagos por los datos contenidos en su parte diario de Caja agrupados los ingresos o pagos por su aplicación a presupuesto, o por un parte también diario dado por el libro de Rentas y Exacciones para en el caso de que los libros de ingresos y pagos que ya hemos citado no pudieran realizarlo con relativa facilidad. Y en cuanto al contraído tanto de derechos y obligaciones se anotarían en el Diario por los partes mensuales que facilitarán, según queda indicado, los libros de Rentas y Exacciones y el de Gastos.

Estos dos vendrían a sustituir al libro Mayor sin ningún inconveniente ni técnico ni práctico, y ya empezamos a ver perfilada la contabilidad municipal por el principio de Partida Doble sin recargo de trabajo apreciable y con grandes ventajas de claridad y justificación.

En efecto, si observamos la manera de llevar actualmente el

libro de «Rentas y Exacciones» veremos que obliga a una división por capítulos, artículos y conceptos que recargarán el trabajo bastante más que lo que pueda suponer la redacción del Diario, ya que entonces no sería precisa tal forma de llevar este libro.

¿Hay peligro de equivocaciones si se suprime este detalle? Afirmamos rotundamente que no, porque todas las cuentas que en el Diario hemos abierto con el nombre del capítulo, artículo y concepto del presupuesto de ingresos en las operaciones calificadas como «Derechos liquidados» sería el reflejo fiel de cada uno de los folios del libro de «Rentas y Exacciones», y como al redactar el balance mensual del Diario se presentarían los resultados generales, tendríamos hecho sin esfuerzo alguno los mismos resúmenes que ahora se exigen para este libro, pero en la forma mucho más clara y contable de un balance.

La variación en la forma de llevar el libro de «Rentas y Exacciones» supondría un ahorro de trabajo que vendría a compensar el aumento que los partes diarios de ingresos y los mensuales de contraídos habrían de ocasionar.

No suponen dificultad alguna (por lo que no se explican) las operaciones de rectificación en el contraído ni las devoluciones de ingresos indebidos. Los partes diarios o mensuales reflejarían en conjunto todas las verificadas que es lo que al libro Diario interesa.

Las mismas aclaraciones podríamos dar para el libro de «Gastos», obligado a rendir partes similares, diarios de salidas y mensuales de contraído, y la misma simplificación se debería hacer en su funcionamiento. Comprendido el sistema explicado para el libro de «Rentas y Exacciones», basta con lo dicho para el de «Gastos».

La dificultad de redacción manual de los partes diarios y mensuales podrían salvarla todos los Ayuntamientos, ya que los conceptos de sus presupuestos y gastos se sujetan a norma general para toda España, confeccionando unos impresos en los que figuren todas las clases de operaciones de ingreso o gasto utilizando, como es lo lógico, únicamente aquellas que hubieran tenido movimiento. Piénsese en lo que proponemos

y se verán aún más claras las ventajas de la Partida Doble para las Corporaciones municipales.

Hasta ahora nos hemos reducido en nuestra exposición a los hechos que se derivan de la aplicación del presupuesto y de su desarrollo o ejecución, sin extendernos a operaciones derivadas del patrimonio municipal ni a aquellas otras que pudiera efectuar como un particular cualquiera o las derivadas de su enlace con la contabilidad provincial de Hacienda o de la legislación social en la parte que se refiere o alcanza a los Ayuntamientos.

Abiertas las cuentas de presupuesto por el total de sus cifras: las de «Derechos presupuestos» u «Obligaciones presupuestas» por la de cada concepto de ingreso o gasto, y las de «Derechos liquidados» u «Obligaciones liquidadas» para los contraídos y las realizaciones. Reformada la manera de redactar los libros de «Rentas y exacciones» y el de «Gastos», establecidos los partes diarios de ingresos y pagos y los mensuales de contraídos de derechos y obligaciones trasladando sus asientos al Diario, llegaremos al fin del ejercicio con unos saldos en las cuentas de «Derechos liquidados» y «Obligaciones liquidadas» representativas de las cantidades pendientes de ingreso o pago que pasarán previa formación de las Relaciones de Deudores y Acreedores a cuenta transitoria que indique su naturaleza para no ser confundidas en el año siguiente con las operaciones propias del nuevo presupuesto. Si el saldo fuera mayor del verdadero importe de las citadas relaciones, procedería su anulación por ser contraído mal hecho mediante asiento contrario al explicado para el contraído, y después de depuradas las partidas y saldadas estas cuentas nos quedarían por saldar las de «Derechos presupuestos» y «Obligaciones presupuestas», cuyo saldo, si lo hubiere, significaría la cantidad calculada tanto para ingresos como para gastos y que al no ser reconocida ni contraída procede su anulación por asiento contrario al de la apertura.

En este punto (y siempre hablando de la contabilización de las partidas del presupuesto), pueden ocurrir varios casos en el saldo de las cuentas generales abiertas en la apertura al presupuesto. Estos casos son:

- 1.º Que el presupuesto se liquide exactamente nivelado.
- 2.º Que los gastos importasen menos que los ingresos, en cuyo caso el saldo figuraría en las cuentas de Caja; y
- 3.º Que siendo mayores los gastos se hubiera cubierto la diferencia con la existencia de años anteriores o recurriendo al crédito o deuda municipal.

En el primer caso haríamos un asiento cargando la cuenta de *Presupuesto ingresos año X* y abonando la de *Presupuesto de gastos año X* y el saldo de Caja comprobaría con la cuenta transitoria a que antes hemos aludido, comprensiva de las operaciones pendientes de pago; y para que se comprenda mejor lo dicho, ya que estamos en el momento más interesante de este sistema, vamos a figurar los esquemas de las cuentas en las que se den las circunstancias de liquidarse nivelado un presupuesto no figurando más que una cuenta de cada clase como si el presupuesto respectivo no tuviera más que una clase de ingresos y otra de pagos, todo ello al objeto de no complicar más este estudio.

PRESUPUESTO DE INGRESOS		PRESUPUESTO DE GASTOS	
100.000 (7)	1.000.000 (1)	1.000.000 (2)	100.000 (8)
900.000 (11)			900.000 (11)
DERECHOS PRESUPUESTOS		OBLIGACIONES PRESUPUESTAS	
1.000.000 (1)	900.000 (3)	900.000 (4)	1.000.000 (2)
	100.000 (7)	100.000 (8)	
DERECHOS LIQUIDADOS		OBLIGACIONES LIQUIDADAS	
900.000 (3)	800.000 (5)	600.000 (6)	900.000 (4)
	100.000 (9)	300.000 (10)	

CAJA

800.000 (5)	600.000 (6)
	200.000 (12)

DEUDORES-AÑO X		ACREEDORES-AÑO X	
100.000 (9)	100.000 (12)	300.000 (12)	300.000 (10)

*Explicación de las referencias.*

- 1.—Apertura del presupuesto de ingresos por la cifra total aprobada.
- 2.—Apertura de gastos por la cifra total aprobada.
- 3.—Total de contraídos de Derechos.
- 4.—Total de contraídos de Obligaciones.
- 5.—Ingresos verificados.
- 6.—Pagos realizados.
- 7.—Anulación en fin ejercicio de los créditos de ingresos no reconocidos.
- 8.—Anulación en fin ejercicio de Obligaciones no reconocidas.
- 9.—Relación de Deudores.
- 10.—Relación de Acreedores.
- 11.—Cierre de las cuentas de presupuestos.
- 12.—Cierre por Balance de Salida.

Si hubiera habido operaciones de devoluciones, reintegros o simplemente rectificaciones de errores, redactando los asientos explicados seguirían las cuentas saldándose en la forma expresada, omitiéndose las referidas operaciones por su sencillez y claridad ya que donde reside la única posible dificultad es en lo que queda aclarado con los doce asientos y referencias anteriores.

No extrañe que el saldo que hemos supuesto queda en Caja (200.000 ptas.) más el importe de la Relación de Deudo-

res (100.000 ptas.) sea igual al importe de la Relación de Acreedores, porque en una contabilidad municipal todo el dinero obtenido de su Municipio o vecindad debe ser invertido en atenciones municipales previamente calculadas en el presupuesto del Ayuntamiento.

Estimamos innecesario explicar el juego de asientos entre las distintas Cajas aun para operaciones relacionadas con las cifras del presupuesto municipal (no se olvide que estamos tratando ahora únicamente lo relacionado por las operaciones del mismo), porque la relación entre Banco y Depositaria, Depositaria y Hacienda o Tesoro público, etc., no es otra cosa que un desdoblamiento de cuentas que en definitiva van a otra final (y que hemos llamado «Caja» en los ejemplos anteriores) que es la que ofrece el resultado definitivo de las operaciones de entrada y salida material de fondos.

El segundo caso figurado de presupuesto que se liquida con superávit seguiría el mismo camino expresado hasta llegar a su liquidación y cierre. Entonces hay que distinguir si el superávit estaba previsto o se ha presentado durante el ejercicio por ingresarse mayores cifras que las calculadas. En el primer supuesto de superávit ya previsto, la diferencia del saldo de Caja más la Relación de Deudores y la Relación de Acreedores se llevaría a cuenta intermedia para absorberse al año siguiente con obligaciones previamente calculadas con cargo a la misma, operándose por el resto de la cifra de saldo de las cuentas en la forma ya expuesta.

Si el superávit no estaba previsto sino que se ha presentado durante el ejercicio, bien por mayores ingresos de los presupuestados o por menor reconocimiento de obligaciones, pero el presupuesto se presentó nivelado, sería preciso contabilizar en la forma dicha como para la apertura los mayores ingresos a los previstos y después operar con el saldo de Caja en la forma expresada para el caso anterior.

Más difícil es el tercer caso de presupuesto que se liquida en déficit.

El Ayuntamiento, entidad pública, atiende a sus obligaciones con sus ingresos y como éstos vienen del sistema imposi-

tivo de tasas, arbitrios, recursos, etc., claro es que no puede pagar más de lo que hay en sus Cajas, es decir, de lo que ha recaudado del contribuyente por uno u otro concepto y directa o indirectamente. Pero como presentada y liquidada una obligación se hace preciso su pago, si no cuenta con disponibilidades bastantes, es preciso arbitrarlas recurriendo a un menor arbitrio, tasa, etc. (previos los trámites legales), caso éste que vendría a suponer un nuevo presupuesto parcial y que se contabilizaría en la forma expresada, o recurriendo (también por el cauce legal) al crédito público en forma de préstamo representado por láminas, obligaciones, cédulas, etc.

En este caso, como se arbitra de momento una cifra de cuantía importante y mensual y que a su vez lleva aneja una serie de obligaciones para años sucesivos (pago de interés y amortización), es preciso, a nuestro juicio, contabilizar separadamente todo lo que se relacione con estas operaciones de crédito para conocer siempre exactamente la situación actual del préstamo y cifras que aun restan por amortizar del mismo.

Para estos casos son imprescindibles los libros auxiliares y registros correspondientes que encontramos perfectamente tratados en la obra del Sr. Saura Pacheco, en las páginas 515 a 519 inclusive, y como tanto las partidas de gastos (amortización de títulos o valores y pago de intereses), como las de ingresos, la emisión y suscripción de los referidos valores se incluirían en los respectivos presupuestos, seguiría su contabilización la misma regla dicha para las restantes operaciones consecuencia de la vigencia y desarrollo de dicha norma económica. Pero como tanto en la amortización de valores o en el pago de sus intereses puedan quedar en fin de año cantidades por satisfacer al no presentarse los interesados a su debido tiempo, es preciso al final de ejercicio dejar ambas partidas (caso de que existiesen) en cuentas especiales distintas de las vulgares Relaciones de Deudores y Acreedores o como subcuentas de las mismas, pero en forma siempre destacada o visible.

\* \* \*

Mucha más extensión se podría dar a los puntos hasta ahora tratados, pero con lo dicho es bastante por la sobrada com-



petencia de quien ha de leernos con el interés de ver si nuestras propuestas son lógicas para su implantación sin recargar sus actuales trabajos. Omitimos por tanto mayores detalles, pero en cambio sí estimamos conveniente resumir todo lo expuesto en forma de reglas o normas sintéticas para la aplicación de la Partida Doble a las operaciones que se ejecuten en relación con los presupuestos anuales de las Corporaciones municipales.

Estas normas o reglas se condensan en las siguientes líneas:

1.<sup>a</sup> Conveniencia de la Partida Doble en las Contabilidades municipales.

2.<sup>a</sup> Creación del correspondiente libro Diario que se redactaría tanto para las partidas de ingresos como para las de gastos, por partes mensuales de contraídos y partes diarios de caja.

3.<sup>a</sup> Creación del libro Mayor, del cual se obtendrían los partes mensuales antes dichos.

4.<sup>a</sup> Conversión de los libros de «Rentas y Exacciones» y «Gastos» en unos libros auxiliares-resumen que darían hecho el Mayor y el Diario con su Debe y Haber enlazando en cuanto a ingresos y pagos realizados con el Diario de Intervención de Ingresos y Diario de Intervención de Pagos.

5.<sup>a</sup> Redacción simplificada de todos los libros citados en la norma anterior reduciéndose los Diarios de Intervención de Ingresos y Pagos a meros libros de Caja, sin ser precisos los restantes asientos que hoy se indican y no requiriendo los de «Rentas y Exacciones» y «Gastos» mayor desarrollo o detalle en otros libros, como también hoy se aconseja o dispone.

6.<sup>a</sup> Supresión de libros tan difíciles y delicados como el «Auxiliar de Créditos y Consignaciones», ya que sus datos figurarán en el libro Mayor tan claros y detallados y con un trabajo mucho más reducido.

7.<sup>a</sup> En definitiva quedarían como únicos libros de Intervención (no se olvide que estamos hablando exclusivamente de la contabilización del presupuesto), el Diario, Mayor, Rentas y Exacciones, Gastos, Ingresos y Pagos. Seis en total, y facilitándose además la redacción de alguno de ellos. Claro es que serían precisos otros auxiliares o registros, pero ya de impor-

tancia ínfima, como Resultas, Pagos a justificar, Registro de mandamientos de ingreso, Registro de mandamientos de pagos, etcétera; y,

8.ª Formación de los correspondientes balances mensuales y balance general de liquidación y cierre del presupuesto de cada ejercicio económico.

\* \* \*

Tales son, en síntesis, los resultados finales de todo nuestro trabajo, quedando para otra segunda parte la forma de contabilizar en Partida Doble otra multitud de operaciones que pueden realizarse en la vida municipal y que verdaderamente son ajenas a su ley económica.

Nos referimos entre otras a depósitos, fianzas, rentas y productos del patrimonio; aumento o disminución del mismo, etcétera, etc., que aunque alguna de sus manifestaciones o resultantes se reflejan en cifras en el capítulo correspondiente del presupuesto, precisen una contabilización distinta, ya que el Ayuntamiento actuó o actúa como una persona jurídica cualquiera y no como Corporación administrativa con el mismo punto geométrico que el Estado como fin e iguales derechos y obligaciones.

Y para terminar, repetiremos algunos de los conceptos vertidos en párrafos anteriores en los que se apoya exclusivamente nuestro trabajo: Creemos con firme convencimiento que la Partida Doble en la contabilidad municipal sería de unos resultados admirables, con menor trabajo para sus redactores y más claridad y tecnicismo en sus documentos y libros. Sólo es precisa una labor de educación y difusión fácil de realizar por la competencia que hoy ya poseen los funcionarios municipales, y como escribimos para ellos no somos más extensos, pero no olviden que nuestro propósito y pretensión sólo ha sido éste: Una breve explicación para demostrar que hay un sistema único para la contabilización de la gestión administrativa: *La Partida Doble*.

ALFONSO ESTEBAN LÓPEZ-ÁRANDA