



UNIVERSIDAD
COMPLUTENSE
MADRID

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Doble Grado en Derecho y Administración y Dirección de
Empresas

Trabajo Fin de Grado

**Naturaleza de la Contabilidad Pública:
influencia del presupuesto**

Clara María Tendero Manzanares

Tutor
Enrique Villanueva García

2019-2020
Convocatoria: enero

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto exponer el concepto, la regulación y el contenido de la Contabilidad Pública, así como la implicación del presupuesto en tales aspectos. Para ello, es necesario, en primer lugar, acercarse al sector público, definiendo sus características y composición. Una vez fijado este marco teórico, se estudia la normativa contable aplicable al sector público, variada y heterogénea, como el sector que regula. Por último, se exponen las características principales del presupuesto, así como el tratamiento contable de su ejecución, pues es esencial para el control de la gestión de los sujetos del sector público administrativo, ofreciendo un supuesto práctico para su mejor comprensión, y para comprobar la información suministrada por el Estado de liquidación del presupuesto.

Las conclusiones obtenidas determinan que la configuración actual de la Contabilidad Pública responde a las peculiaridades de los sujetos a los que se aplica, presenta una homogeneidad, tanto internacional como nacional, refleja la importancia del presupuesto y avanza para satisfacer las demandas de información representativa y útil de sus destinatarios.

PALABRAS CLAVE

Entes del sector público, contabilidad pública, contabilidad presupuestaria, contabilidad económico-patrimonial, legislación, Presupuestos Generales del Estado, Estado de liquidación del presupuesto.

ABSTRACT

The purpose of this Project is to expose the concept, regulation and content of Public sector Accounting, as well as the involvement of the budget in such aspects. In order to do so, first, it is necessary to approach the public sector concept, defining its characteristics and composition. Once this theoretical framework is established, public sector accounting standards are studied, showing that they are as complex and varied as the sector they regulate. Finally, the main characteristics of budget are exposed, as well as the accounting treatment of its execution, an essential element for the control of the performance of the administrative public sector, using a case study for its better understanding, and to verify the information provided by the Budget execution statement.

Conclusions are able to determine that the current configuration of Public sector Accounting responds to the peculiarities of the subjects which it is applied, presents a homogeneity, both international and national, reflects the importance of Budget and advances to satisfy the demands of representative and useful information of its addressees.

KEY WORDS

Public sector entities, public sector accounting, budgetary accountancy, financial accountancy, regulatory standards, General State Budgets, Budget execution statement.

ÍNDICE DE CONTENIDO

RESUMEN	III
PALABRAS CLAVE	III
ABSTRACT	III
KEY WORDS	IV
1. INTRODUCCIÓN	1
2. APROXIMACIÓN A LA CONTABILIDAD PÚBLICA: LA CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO	4
2.1. PECULIARIDADES DEL SECTOR PÚBLICO	4
2.2. COMPOSICIÓN DEL SECTOR PÚBLICO.....	6
2.3. RÉGIMENES CONTABLES EN EL SECTOR PÚBLICO	8
3. CONTABILIDAD PÚBLICA	13
3.1. REGULACIÓN NORMATIVA DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA.....	13
3.2. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS EN EL TRATAMIENTO CONTABLE RESPECTO DE LA CONTABILIDAD PRIVADA	14
4. INCIDENCIA DEL PRESUPUESTO EN LA CONTABILIDAD PÚBLICA	18
4.1. EL PRESUPUESTO EN LOS ENTES PÚBLICOS.....	18
4.2. CUESTIONES PREVIAS DESDE LA PERSPECTIVA CONTABLE.....	20
4.3. TRATAMIENTO CONTABLE DEL PRESUPUESTO	24
4.3.1. CONTABILIDAD DEL PRESUPUESTO DE GASTOS	24
4.3.2. CONTABILIDAD DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS	25
4.4. TRATAMIENTO Y ANÁLISIS CONTABLES DE LA LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO.....	27
5. CONCLUSIONES	28
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	30

1. INTRODUCCIÓN

La Contabilidad Pública constituye uno de los instrumentos que ha abandonado la limitada esfera del interés académico para insertarse en la agenda de los asuntos que conciernen al interés general de los ciudadanos (Vela Bargues, 2014). A pesar de que llevar a cabo una gestión adecuada de los recursos que administran -proporcionados por todos- es un deber para los entes públicos, en muchas ocasiones, parece más bien que aquellos lo consideran tan solo una simple recomendación, que prefieren ni seguir. Por ello, es creciente el interés de los ciudadanos en obtener información representativa y clara acerca de tal gestión, posibilitando, a través de la rendición de cuentas, un verdadero control democrático.

Desde este marco, la conveniencia del estudio de la Contabilidad Pública se explica por ser la herramienta fundamental para la rendición de cuentas y para el control de la legalidad. En el caso de España, un conocimiento de la naturaleza y operaciones de esta es incluso más pertinente. En concreto, esta singularidad responde, por un lado, a la dimensión y heterogeneidad del sector público, que, por no resultar sencilla su comprensión, es origen de cierta desconfianza por parte de los ciudadanos. Por otro lado, esa brecha se ha visto ampliada, en la última década, en el contexto de los escándalos de corrupción descubiertos. Todo ello ha dado lugar a que una afirmación como «la gestión del sector público español deja bastante que desear» no sorprenda a nadie.

En este sentido, y constatada la relevancia y oportunidad del estudio de la Contabilidad Pública, hay que aclarar que no se incluye en los programas de enseñanza de ninguna de las asignaturas del Doble Grado. Por ello, el tema elegido aporta un contenido completamente adicional y novedoso. A su vez, implica que la investigación y análisis efectuados en el presente trabajo se han realizado desde cero.

Estos hechos se ven reflejados en la estructura seguida en la exposición del trabajo. De esta manera, partiendo del contenido estudiado en materia contable, en el Doble Grado, se emplea como pilar la Contabilidad del sector privado, en lo referente a su naturaleza y contenido. Sobre ello, se construye toda la explicación del concepto, la regulación y el contenido de la Contabilidad Pública, haciendo hincapié en el análisis de la influencia del presupuesto y su ejecución dentro de esta, por la repercusión que este tiene en el desarrollo de la actividad de las entidades sometidas a esta rama de la Contabilidad y en el control de su gestión. Dicha estructura se sintetiza a continuación.

En primer lugar, se hace necesario describir las principales características del sector público, facilitando así una mejor comprensión de las diferencias con la regulación contable del sector privado. En segundo lugar, se aborda la composición del sector público español, poniendo de manifiesto que la Contabilidad Pública solo concierne a un grupo muy concreto de entes: aquellos que componen el sector público administrativo. Aunque existe su correspondiente división en los tres niveles territoriales propios del sector público, solo se atiende al nivel estatal, por ser el más general. Tratar de abarcar los niveles autonómico y local exigiría la consideración de normas legales adicionales, particularmente, en el caso autonómico, debiendo contemplar numerosas especificaciones, que merecerían un estudio independiente.

Una vez conocido el ámbito subjetivo y sus características, se hace un repaso de la normativa básica en materia de Contabilidad Pública. Establecidas las normas reguladoras, se expone su contenido, como ya se ha indicado, desde una comparación con las del sector privado, ofreciendo las razones de las diferencias existentes, desde las particularidades del sector público.

Al contemplar las divergencias, aparece el presupuesto como origen de muchas de ellas. Se pone de manifiesto, así, la relevancia de este en el funcionamiento de las entidades del sector público, especialmente, para aquellas que es obligatorio y limitativo. Por ello, se explican sus características y principios más importantes, para constatar que la articulación contable los considera.

Esta explicación construye el marco en el que poder plantear un supuesto práctico, con el fin de ejemplificar las operaciones de la contabilidad de desarrollo y ejecución del presupuesto, concluyéndose con la formulación del Estado de liquidación del presupuesto. Aunque existen más estados de las cuentas anuales, el foco se ha dirigido al que deriva del presupuesto, para comprobar qué información suministra realmente. Aun así, como se recuerda a lo largo del desarrollo, la contabilidad económico patrimonial, también, es parte de la Contabilidad Pública.

Todo ello ha llevado a comprobar que ambas ramas, pública y privada, son consistentes con el objetivo de la disciplina contable, proporcionar una información útil, fiable y accesible; pero, debido a las peculiaridades del sector público, con un marco legal y contable distinto, plasmado en otros estados contables.

En concreto, en este sentido, el supuesto práctico elaborado ha permitido alcanzar una serie de conclusiones. Así, planteándose el Estado de liquidación del presupuesto como uno de los medios esenciales para el control de la gestión de los recursos públicos, ha demostrado que la naturaleza de la información que proporciona es cuantitativa y formalista. Llama a ser complementada para que los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia aparezcan perfectamente conjugados.

Por todo lo expuesto, se puede advertir que, a través del seguimiento del trabajo, un lector sin conocimientos previos sobre la Contabilidad Pública va adentrándose en la materia, hasta lograr un acercamiento tal que es posible comprender en profundidad su naturaleza y la implicación del presupuesto en esta, así como los retos que plantea.

2. APROXIMACIÓN A LA CONTABILIDAD PÚBLICA: LA CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

Como punto de partida, hay que clarificar dos conceptos que, *a priori*, podrían ser empleados indistintamente, pero que no encierran un significado idéntico. Por ello, se hace necesario delimitar sus connotaciones específicas. Se comenzará por el más general, la contabilidad del sector público, para llegar al más particular, la contabilidad pública.

Al hablar de «contabilidad del sector público», se hace referencia a la contabilidad de los organismos que, como se expondrá a lo largo de este capítulo, integran el sector público. Esta definición, por tanto, obliga a un repaso de las peculiaridades y composición de este.

2.1. PECULIARIDADES DEL SECTOR PÚBLICO

Para poder comprender la regulación contable del sector público y sus diferencias con las del sector empresarial, es fundamental comenzar exponiendo las principales características del sector público (Vela Bagues, 2014, págs. 20-25):

1. **La diversidad del sector público.** No sorprende a nadie la afirmación de que está compuesto por un conjunto muy heterogéneo de entes, que realizan actividades muy diversas (Ayuntamientos, universidades, Consejerías, empresas públicas, entre otros). Por ello, resulta esencial establecer unos criterios que delimiten su concepto y permitan identificar claramente qué organizaciones lo integran y cuáles no. En el ámbito contable, este hecho tiene repercusión, puesto que permite conocer qué entidades deben formular determinadas cuentas, así como a qué entidades van referidas dichas cuentas. Conceptualmente, lo recoge la expresión «entidad contable», definida como *«todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas»*, establecida por el Plan General de Contabilidad Pública¹ de 2010 (PGCP'10, a partir de ahora), en el apartado dedicado a la imagen fiel del Marco Conceptual de la Contabilidad Pública.
2. **Los objetivos de las organizaciones del sector público.** A diferencia de las empresas privadas, cuyo fin fundamental es proporcionar un beneficio a sus accionistas, las entidades que forman el sector público, en cualquier nivel

¹ Ministerio de Economía y Hacienda. Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

territorial, se orientan a la prestación de servicios que favorecen a la colectividad, así como a la redistribución de la renta y riqueza nacional de la forma más eficiente y eficaz posible. Por tanto, el elemento fundamental a destacar es la ausencia de ánimo de lucro. Es cierto que hay que matizar con respecto a las empresas públicas. Su objetivo tampoco es la obtención de un beneficio, pero sí persiguen minimizar sus pérdidas, ya que, cuando se producen, deben ser cubiertas a través de subvenciones o posteriores aportaciones de capital, esto es, con recursos públicos.

3. **La medición del *output* en organismos sin ánimo de lucro.** Los ingresos del sector público proceden, mayoritariamente, de exacciones obligatorias. Desde esta perspectiva, los impuestos, tasas, o precios públicos, entre otros, constituirían su *input*. Sin embargo, es muy difícil establecer una correlación directa con los bienes producidos o los servicios prestados, aun siendo estos hechos los que legitiman la recaudación de dichos *inputs* y su posterior distribución.
4. **La ausencia de mercado.** La producción de algunos bienes o la prestación de algunos servicios es controlada y gestionada por los poderes públicos, ya sea a través de la contratación con otras empresas, ya sea llevada a cabo directamente por ellos. Por lo tanto, no existe relación de mercado entre los oferentes (empresa o entidad) y los demandantes (ciudadanos).

Estas características muestran la inoperatividad del beneficio neto como herramienta para evaluar la actuación del sector público, ya que pierde el significado que ostenta en la contabilidad empresarial. En este caso, haría falta recurrir a otros indicadores, no de naturaleza económica o financiera, que permitiesen medir el nivel de satisfacción de los usuarios, o el volumen de actividad, entre otros. Por todo ello, no es difícil comprender la necesidad de una regulación contable específica, diferenciada de la del sector empresarial, que permita recoger sus peculiaridades y proporcionar la información demandada por la colectividad.

Por último, cabe apuntar que la poca representatividad del beneficio no implica que se puedan justificar resultados negativos desmesurados, debiendo exigirse un control y un seguimiento en el empleo de los recursos. Estos hechos han motivado, en las últimas décadas, el desarrollo y profundización de la normalización contable del sector público.

2.2. COMPOSICIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

Como se ha apuntado anteriormente, la diversidad del sector público hace necesaria su delimitación, no solo para determinar, desde el punto de vista contable, qué organizaciones van a formular y rendir cuentas, sino también qué clase de cuentas, es decir, a qué régimen contable van a estar sujetas. Para ello, se realiza una clasificación «administrativo-territorial».

El sector público español, en virtud del artículo 2 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, se compone de: la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Entidades que integran la Administración Local y el sector público institucional². El mismo artículo expone que el sector público institucional está integrado por los organismos autónomos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de las Administraciones Públicas, por las entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones públicas, y las Universidades públicas. He aquí la muestra de que el sector público de nuestro país se compone de un conjunto variado y heterogéneo de entes dotados de personalidad jurídica propia.

La primera distinción fundamental obliga a referirse a tres niveles territoriales, esto es, estatal, autonómico, y local. Acotado el objetivo en el primero de ellos, se definen tres categorías: sector público administrativo, sector público empresarial y el sector público fundacional. Para comprender qué entes componen cada una, en primer lugar, hay que considerar el artículo 2 de la Ley General Presupuestaria (en adelante, LGP)³, donde se detalla la composición del sector público estatal, a efectos contables y presupuestarios.

«1. A los efectos de esta Ley forman parte del sector público estatal:

- a) La Administración General del Estado.*
- b) El sector público institucional estatal.*

2. Integran el sector público institucional estatal las siguientes entidades:

a) Los organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los cuales se clasifican en:

- 1.º Organismos autónomos.*
- 2.º Entidades Públicas Empresariales.*
- b) Las autoridades administrativas independientes.*
- c) Las sociedades mercantiles estatales.*
- d) Los consorcios adscritos a la Administración General del Estado.*
- e) Las fundaciones del sector público adscritas a la Administración General del Estado.*
- f) Los fondos sin personalidad jurídica.*

² Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015).

³ Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE núm. 284, de 27 de noviembre de 2003).

g) *Las universidades públicas no transferidas.*

h) *Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social, así como sus centros mancomunados.*

i) *Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado.*

3. *Los órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado que, careciendo de personalidad jurídica, no están integrados en la Administración General del Estado, forman parte del sector público estatal, regulándose su régimen económico-financiero por esta Ley, sin perjuicio de las especialidades que se establezcan en sus normas de creación, organización y funcionamiento. No obstante, su régimen de contabilidad y de control quedará sometido en todo caso a lo establecido en dichas normas, sin que les sea aplicable en dichas materias lo establecido en esta Ley.*

Sin perjuicio de lo anterior, esta Ley no será de aplicación a las Cortes Generales, que gozan de autonomía presupuestaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 72 de la Constitución; no obstante, se mantendrá la coordinación necesaria para la elaboración del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado.»

Los órganos a los que se refiere el último apartado son los denominados Órganos Constitucionales: la Casa de su Majestad el Rey, el Tribunal de Cuentas, el Tribunal Constitucional, el Consejo General del Poder Judicial, las Cortes Generales y el Consejo de Estado. Todas forman parte, por tanto, del sector público estatal, y se rigen por las normas de la LGP, salvo las excepciones que el propio artículo contiene. Por su parte, el artículo 3, clasifica a los entes recién expuestos en las tres categorías mencionadas:

«A los efectos de esta Ley, el sector público estatal se divide en los siguientes:

1. El sector público administrativo, integrado por:

a) La Administración General del Estado, los organismos autónomos, las autoridades administrativas independientes, las universidades públicas no transferidas y las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, así como sus centros mancomunados, así como las entidades del apartado 3 del artículo anterior.

b) Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los consorcios y los fondos sin personalidad jurídica, que cumplan alguna de las dos características siguientes:

1.ª Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro.

2.ª Que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales a los efectos de esta Ley, los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

2. El sector público empresarial, integrado por:

a) Las entidades públicas empresariales.

b) Las sociedades mercantiles estatales.

c) Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los consorcios y los fondos sin personalidad jurídica no incluidos en el sector público administrativo.

3. El sector público fundacional, integrado por las fundaciones del sector público estatal.»

Los entes del sector público administrativo se financian mayoritariamente con fondos de Derecho Público, a través de exacciones obligatorias, están sometidos al derecho Administrativo y su función principal es la producción de servicios a la colectividad sin

fines lucrativos y/o la realización de operaciones de redistribución de la renta y la riqueza nacional.

Los entes del sector público empresarial están sometidos al derecho privado, producen bienes o prestan servicios en régimen de mercado, con el objetivo de minimizar sus pérdidas. Se financian a través de la venta de sus productos o servicios, transferencias y, en su caso, ampliaciones de capital o aportaciones de socios.

En cuanto a los entes del sector público fundacional, hay que estar a lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley de Fundaciones⁴:

«A los efectos de esta Ley, se consideran fundaciones del sector público estatal aquellas fundaciones en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración General del Estado, sus organismos públicos o demás entidades del sector público estatal.

b) Que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.»

Los entes del sector público fundacional se rigen principalmente por el ordenamiento jurídico privado, y su función primordial es la realización de actividades de interés general sin ánimo de lucro, que estarán relacionadas con el ámbito competencial de las entidades fundadoras.

Aunque, a efectos de este trabajo, se ha delimitado el objeto de estudio al sector público estatal, cabe decir que, a nivel autonómico y local, se encuentran, prácticamente, los mismos tipos de entes.

2.3. REGÍMENES CONTABLES EN EL SECTOR PÚBLICO

Como se apuntaba al inicio del epígrafe anterior, no todos los entes componentes del sector público español se rigen por los mismos principios y normativa contables. Su actividad y forma de financiación son los criterios que definen la aplicación de unos u otros. En el artículo 121 de la LGP, se establece la concreción respecto a cada uno de ellos:

1. La contabilidad de las entidades integrantes del sector público estatal se desarrollará aplicando los principios contables que correspondan conforme a los criterios indicados en los siguientes apartados.

2. Deberán aplicar los principios contables públicos previstos en el artículo siguiente, así como el desarrollo de los principios y las normas establecidas en el Plan General de Contabilidad Pública y sus normas de desarrollo las entidades que integran el sector público administrativo.

⁴ Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE núm. 310, de 27 de diciembre de 2002).

3. Deberán aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad de la empresa española, así como en sus adaptaciones y disposiciones que lo desarrollan, las entidades que integran el sector público empresarial.

4. Deberán aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y disposiciones que lo desarrollan, las fundaciones del sector público estatal que integran el sector público fundacional.

Este capítulo comenzaba exponiendo la necesidad de diferenciar dos conceptos, la Contabilidad del sector público y la Contabilidad Pública. Hasta ahora, el foco ha estado en el primero, pero, en este momento, ya se puede establecer el segundo. El término «contabilidad pública» se identifica con el sistema contable del sector público administrativo. Por lo tanto, como ya se apuntaba al comienzo, la contabilidad pública es una parte de la contabilidad del sector público. Si bien este engloba a un gran número de entes desde el criterio de la titularidad, aquella se centra en el criterio de la ausencia de ánimo de lucro.

Cuando se exponían las características distintivas del sector público, en concreto, la referente a sus objetivos, se matizaba con respecto a las empresas públicas. Al igual que el resto de entes del sector público, los que integran el sector público empresarial no persiguen un ánimo de lucro y, por tanto, no buscan obtener un beneficio, entendido desde el significado que este concepto adquiere en la contabilidad del sector privado. Sin embargo, sí que se exigía el objetivo de minimizar las pérdidas, ya que se comprometen mayores recursos públicos para compensarlas. Por lo tanto, esta razón fundamental, así como su regulación jurídica, son las que implican que su sistema contable se equipare al del resto de empresas.

Con respecto a la contabilidad del sector público administrativo, se debe hacer una referencia al sometimiento de estos entes a un presupuesto limitativo y vinculante, ya que constituye el elemento nuclear la contabilidad pública, sobre lo que se profundizará más adelante. El resto de entes, es decir, las que conforman los sectores públicos empresarial y fundacional, aunque, como se acaba de mencionar, se van a regir por el régimen contable aplicable al sector privado, también estarán sometidos a un presupuesto. Este, a diferencia del establecido para las entidades del sector público administrativo, tiene carácter estimativo y no vinculante.

Cuadro 1: Contabilidad del Sector Público estatal

	ENTIDADES	PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD
SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO	<ul style="list-style-type: none"> → Administración General del Estado (AGE) → Organismos Autónomos → Autoridades administrativas independientes → Entidades gestoras, servicios comunes y mutuas colaboradoras (y sus centros mancomunados) con la Seguridad Social → Entidades estatales de derecho público, consorcios y fondos sin personalidad jurídica → «Órganos constitucionales» 	<p>Plan General de Contabilidad Pública (PGCP'10) o Plan General de Contabilidad Pública, adaptado a las entidades que integran la Seguridad Social.</p>
SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL	<ul style="list-style-type: none"> → Entidades Públicas Empresariales → Sociedades Mercantiles Estatales → Otras entidades estatales de derecho público, consorcios y fondos sin personalidad jurídica. 	<p>Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC'07)⁵ y el Plan General de Contabilidad de PYMES⁶</p>
SECTOR PÚBLICO FUNDACIONAL	<ul style="list-style-type: none"> → Fundaciones Estatales 	<p>PGC adaptado a las entidades sin fines lucrativos⁷</p>

CONTABILIDAD PÚBLICA

Fuente: elaboración propia.

⁵ Ministerio de Economía y Hacienda. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE núm. 278, de 20 de noviembre de 2007).

⁶ Ministerio de Economía y Hacienda. Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas (BOE núm. 279, de 21 de noviembre de 2007).

⁷ Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos (BOE núm. 283, de 24 de noviembre de 2011).

Incluso, cuando hablamos de contabilidad pública, hay que establecer una serie de diferencias. Puramente, aplican el PGCP'10 y están sometidos a presupuesto limitativo la AGE, sus organismos autónomos y los órganos constitucionales. Los consorcios, los fondos sin personalidad jurídica y las universidades públicas no transferidas aplican, también, el PGCP'10, pero tienen presupuesto estimativo. Por último, como se ha apuntado en el cuadro, las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, así como sus centros mancomunados, aplican el PGCP'10, con ciertas adaptaciones fruto de su peculiar naturaleza, pero sí están sometidas a presupuesto limitativo. La Intervención General de la Administración del Estado (en adelante, IGAE) fue la encargada de formular dichas adaptaciones, contenidas en sus resoluciones, las cuales se encuentran publicadas en el Boletín Oficial del Estado (en adelante, BOE). Varias han sido las resoluciones publicadas, fruto, también, en parte, de los cambios normativos acaecidos en esta materia⁸. Al no ser objeto de este trabajo, a los solos efectos informativos, se hace mención de la última resolución publicada con relación a la Seguridad Social por la IGAE en el BOE el 13 de julio de 2016⁹.

El sistema contable de las fundaciones estatales tiene su base en el PGC'07, pero, por su carácter no lucrativo y su orientación a la consecución de fines de interés general, se aprobaron una serie de normas que permiten la adaptación a sus particularidades. En cumplimiento de la Disposición final primera del RD 1491/2011, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) aprobó, mediante Resolución de 26 de marzo de 2013, un texto refundido que presenta el Plan de Contabilidad y el Plan de Contabilidad de PYMES sin Fines Lucrativos. El RD 1491/2011 establece que las fundaciones que integran el sector público fundacional deberán aplicar obligatoriamente las normas de adaptación, excepto la cuarta y quinta parte, que solo serán obligatorias en la medida que incluyan criterios de registro y valoración (de la misma manera que ocurre para el sector empresarial).

⁸ Aprobación de la Ley 35/2014, de 26 de diciembre, por la que se modifica el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social en relación con el régimen jurídico de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social (BOE núm. 314, de 29 de diciembre de 2014).

⁹ Resolución de 5 de julio de 2016, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se modifican las Resoluciones de 1 de julio de 2011, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social; y la de 25 de julio de 2012, por la que se determina la estructura y composición de la Cuenta General de la Seguridad Social y de las cuentas anuales de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social (BOE núm. 168, de 13 de julio de 2016).

Como ejemplo de una de estas normas, se puede mencionar la Norma 7.^a de registro y valoración, referida a «Bienes del Patrimonio Histórico». Al no tener un carácter lucrativo, son activos no solo aquellos recursos que la entidad controle para obtener rendimientos en el futuro, sino también aquellos que incorporan un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad (según definición inserta en los Elementos de las cuentas anuales, del Marco Conceptual de la contabilidad). Así, los bienes del Patrimonio Histórico *«no se someterán a amortización cuando su potencial de servicio sea usado tan lentamente que sus vidas útiles estimadas sean indefinidas, sin que los mismos sufran desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute»*.

Para finalizar, aunque no son objeto de análisis de este trabajo, no se puede excluir una referencia a los otros dos niveles territoriales. El sector público autonómico y el sector público local presentan una estructura similar a la expuesta. De una parte, los entes de los sectores públicos empresariales, autonómico y local, aplicarán el PGC'07. De otra parte, las fundaciones públicas, autonómicas y locales, aplicarán la adaptación del PGC'07 a las entidades sin fines lucrativos. Sin embargo, en lo referente al sector público administrativo, se encuentran mayores diferencias. Por un lado, como las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas en materia contable, han aprobado sus propios sistemas, estando coordinados con la regulación estatal. Por otro lado, el Ministerio de Economía y Hacienda (actual Ministerio de Hacienda) ha sido el encargado del desarrollo normativo de las Instrucciones de Contabilidad Local, través de tres Órdenes ministeriales¹⁰.

¹⁰– Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local (BOE núm. 237, de 3 de octubre de 2013).

– Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Simplificado de Contabilidad Local y se modifica la Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local, aprobada por Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre (BOE núm. 237, de 3 de octubre de 2013).

– Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local (BOE núm. 296, de 9 de diciembre de 2004).

3. CONTABILIDAD PÚBLICA

Una vez expuesto el concepto de Contabilidad del sector público, para proceder a acotarlo en lo referente a la Contabilidad del sector público administrativo, es necesario establecer una definición. La Contabilidad Pública es una rama de la Contabilidad que se ocupa del estudio de la problemática contable de las unidades microeconómicas públicas administrativas, con el fin de generar información contable que nos permita el conocimiento cualitativo y cuantitativo de su realidad económica, financiera y presupuestaria (Carrasco Díaz, 2011, pág. 85). De una forma más sencilla, y que recoge a la perfección lo expuesto hasta este momento, el concepto de Contabilidad Pública se identifica con la contabilidad de organismos sin ánimo de lucro que operan en ausencia de mercado y que además son de titularidad pública (Vela Bargues, 2014, pág. 29).

3.1. REGULACIÓN NORMATIVA DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

Antes de analizar la regulación específica de la Contabilidad Pública, hay que establecer su punto de partida. La normativa legal básica es la ya mencionada Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (o LGP). Esta dispone, en su artículo 124, que la competencia para *«aprobar el Plan General de Contabilidad Pública y las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público en los que se recogerán y desarrollarán los principios contables públicos»* corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones públicas (correspondiente al actual Ministro de Hacienda), a propuesta de la IGAE¹¹. Como es sabido, varias han sido las ocasiones en las que los sucesivos ministros han ejercido dicha potestad.

Actualmente, la regulación marco de la Contabilidad Pública española se encuentra sistematizada en el Plan General de Contabilidad Pública (o PGCP'10). Este, con respecto a su antecesor, el Plan General de Contabilidad Pública de 1994¹², ha introducido importantes cambios, para lograr su adaptación a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (en adelante, NIC-SP), elaboradas por la Federación Internacional de Contables (en adelante, IFAC, por sus siglas en inglés), a través del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (en adelante,

¹¹ El artículo 125.1.a) de la LGP le confiere la competencia de *«promover el ejercicio de la potestad reglamentaria en materia contable atribuida al Ministro de Hacienda por esta ley y proponer a éste la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública»*.

¹² Ministerio de Economía y Hacienda. Orden de 6 de mayo de 1994 por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública (BOE núm. 120, de 20 de mayo de 1994).

IPSASB)¹³. Las NIC-SP, basadas en las Normas Internacionales de Contabilidad y de Información Financiera (en adelante, NIC-NIIF), suponen un marco de referencia a nivel internacional en la elaboración de la información financiera por parte de las administraciones públicas de los distintos países.

Entre otras novedades, en cuanto a su estructura, el PGCP'10 ha introducido un apartado dedicado al Marco Conceptual de la Contabilidad Pública o, fruto de la adaptación a las Normas Internacionales de Contabilidad, se ha admitido el valor razonable como criterio de valoración¹⁴.

Este cambio ha estado impulsado, principalmente, por recomendación de la IFAC, ya que no existe un mandato expreso de la Unión Europea a los Estados miembros para la adopción de las NIC-SP, como sí sucede para el caso de las NIC-NIIF. La razón del impulso para la adopción de estas normas reside en lograr una información consistente que pueda ser objeto de comparación entre las entidades públicas de los distintos países.

3.2. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS EN EL TRATAMIENTO CONTABLE RESPECTO DE LA CONTABILIDAD PRIVADA

La regulación de la Contabilidad Pública en España siempre se ha inspirado en la normativa contable aplicable a las empresas privadas, sin perjuicio de lo particular y exclusivo de las Administraciones Públicas.

Se comprueba una homogeneidad entre los principios y criterios contables de ambos sectores, puesto que se persigue «la convergencia de los criterios de la contabilidad pública con los aplicados por la contabilidad de las empresas españolas» (Fernández Rodríguez, 2017, pág. 17). De esta manera, se hace posible comparar la información contable y financiera de los sectores público y privado.

Esta característica revela, por tanto, que el PGCP'10 no es fruto tan solo de la adopción de las NIC-SP promulgadas por el IPSASB, en busca de la homologación internacional,

¹³ «The International Public Sector Accounting Standards Board® (IPSASB®) works to improve public sector financial reporting worldwide through the development of IPSASB®, international accrual-based accounting standards, for use by governments and other public sector entities around the world». Extraído el 8 de noviembre de 2019 de www.ipsasb.org.

¹⁴ La información acerca de las novedades se encuentra desarrollada en el artículo «Los estados financieros en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública», incluido en la bibliografía.

sino que, también, responde a la necesidad de la normativa de la Contabilidad Pública de adaptación a la evolución del PGC'07, en busca de la convergencia interior entre sectores.

A pesar de la homogeneidad entre sectores, existen diferencias producidas por las características propias de las Administraciones Públicas. Así, aunque todos los sistemas contables deban tender a constituir una unidad, que permita su comparación y ofrezca una misma información procedente de entes de diferente naturaleza, los aspectos propios del sector público ya formulados y, concretamente, del sector público administrativo, originan las diferencias. En particular, se deben a hechos como la ausencia de ánimo de lucro, la prestación de servicios como finalidad principal, las dificultades para medir el *output*, o la importancia del presupuesto y de la legalidad, entre otros.

Una primera diferencia fundamental se aprecia en la definición del objetivo de las cuentas anuales, leyéndose en el Marco Conceptual del PGCP'10 como sigue: *«Las cuentas anuales deben suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados»*. Aunque, al igual que en la Contabilidad privada¹⁵, expresa que la orientación general de la información contable apunta a facilitar la toma de decisiones, la segunda parte se presenta como novedad. La mención expresa al carácter instrumental para la rendición de cuentas no es baladí, ya que, como recoge seguidamente el mismo texto, es necesario que se acredite de forma fiable que la gestión llevada a cabo se somete a la legalidad. Esta primera diferencia relacionada con la importancia de la legalidad de su actuación se explica por el peculiar origen de sus recursos, así como su régimen de aplicación, materializados estos hechos en el presupuesto de la entidad.

Como se ha expuesto, las Administraciones Públicas obtienen sus ingresos mediante exacciones obligatorias a los contribuyentes y, además, cuentan con la obligación de respetar el presupuesto de gastos, puesto que los créditos solo pueden aplicarse a la finalidad para la que son aprobados y en la cuantía en la que lo son, no pudiendo ser incrementados a lo largo del período de ejecución, salvo excepciones. Se pone de manifiesto, así, la gran responsabilidad a la hora de gestionar los recursos. Responsabilidad que va a encontrar su exposición contable en el Estado de liquidación

¹⁵ El PGC'07 expresa: *«Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales»*.

del presupuesto. Este es uno de los documentos que constituyen las cuentas anuales y que, posteriormente, se abordará en profundidad.

Sin embargo, ya que se menciona, se exponen, en este momento, todos los documentos que integran las cuentas anuales, en virtud de lo impuesto por el PGCP'10: el Balance, la Cuenta del resultado económico patrimonial, el Estado de cambios en el patrimonio neto, el Estado de liquidación del presupuesto, el Estado de flujos de efectivo y la Memoria. Con respecto al PGCP'94, son novedad el Estado de cambios en el patrimonio neto y el Estado de flujos de efectivo.

A nivel de registro contable, aparece otro hecho diferenciador con respecto a la Contabilidad privada. El Cuadro de Cuentas del PCGP'10 incluye el «*Grupo 0. Cuentas de control presupuestario*», cuyas cuentas reflejan el movimiento de los créditos y anticipos de tesorería que preceden al reconocimiento de la obligación y del derecho, en la ejecución de los presupuestos de gastos y de ingresos, respectivamente. En el momento en que son reconocidos, se emplean cuentas del «*Grupo 4. Acreedores y deudores*», en concreto, del «*Subgrupo 40. Acreedores presupuestarios*» y del «*Subgrupo 43. Deudores presupuestarios*». Las cuentas del «*Grupo 0*» son de uso facultativo, pero su uso está generalizado, puesto que facilitan enormemente el seguimiento de la ejecución del presupuesto.

Una ampliación del Cuadro de Cuentas, la existencia de un documento contable adicional en las cuentas anuales y el fin instrumental de estas en la rendición de cuentas responden a un denominador común: la importancia de la contabilidad de la ejecución del presupuesto para controlar la gestión del ente público. Por tanto, este elemento es determinante a la hora de comprender las diferencias entre ambas ramas de la Contabilidad¹⁶.

Otra diferencia fundamental es hallada en el desarrollo de los «*elementos de las cuentas anuales*» y, en concreto, al definir los «*activos*», pues se definen como: «*bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio*». Por tanto, para la Contabilidad Pública, no solo

¹⁶ Las diferencias entre ambas ramas contables se encuentran desarrolladas en el artículo «*Contabilidad pública vs. Contabilidad privada: la reforma de la contabilidad pública frente a la empresarial*», referenciado en la bibliografía.

son activos aquellos elementos poseídos con la finalidad de generar un rendimiento comercial, es decir, para obtener flujos de efectivo a través de ellos (los denominados activos portadores de «rendimientos económicos»), sino también de los que se pueda obtener un potencial de servicio. Como menciona el mismo apartado posteriormente, los activos portadores de «potencial de servicio» son aquellos que generan flujos económicos sociales que benefician a la colectividad.

En este caso, los elementos que originan la diferencia son tanto la prestación de servicios, como la ausencia de ánimo de lucro propios del sector público. Además, esta definición encuentra su relevancia en que permite que bienes públicos, como las infraestructuras públicas que proporcionan un beneficio social (por ejemplo: una carretera o una escuela pública), puedan ser considerados activos.

Esta dualidad de los activos tiene repercusión en los Criterios de valoración. En concreto, el «valor en uso» presentará dos posibilidades: el definido para los activos con los que se espera obtener rendimientos económicos futuros, similar al homólogo en la normativa privada, y el relativo a los activos portadores de «potencial de servicio», que consistirá en el valor actual del activo manteniendo su potencial de servicio, determinado a partir del coste de reposición neto, esto es, el coste de reposición del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de ese coste, para que se adecúe al uso ya efectuado del mismo.

Para una mejor comprensión, un ejemplo del cálculo del valor en uso para los activos portadores de «potencial de servicio» sería el siguiente:

Un ayuntamiento posee un polideportivo municipal con un precio de adquisición de 1.000.000€ hace cinco años. La vida útil de la infraestructura se estimó en 40 años. Por disminución del número de alumnos, se ha cerrado uno de los edificios de la instalación, sin que exista previsión de que el número de matriculados aumente. El valor actual de reposición de un polideportivo, según las instalaciones que siguen en funcionamiento, es de 700.000€. El valor en uso de este activo portador de «potencial de servicio» (APS) es igual al coste de reposición neto, calculado:

$$\begin{aligned} \text{Coste de Reposición} &= 700.000 \\ (\text{Amortización acumulada}): \text{CR} \times 5/40 \text{ años} &= (87.500) \end{aligned}$$

$$\boxed{\text{Valor en uso} = 612.500}$$

4. INCIDENCIA DEL PRESUPUESTO EN LA CONTABILIDAD PÚBLICA

El presupuesto es, sin lugar a duda, el elemento nuclear en la gestión de los entes públicos. Su carácter vinculante y la obligatoriedad de las normas que regulan tanto su elaboración como posterior ejecución lo convierten en un instrumento esencial para la rendición de cuentas y el control de legalidad (Vela BARGUES, 2014, págs. 89-90). Así, las palabras de estos autores recogen perfectamente la idea de que es el origen de muchas de las peculiaridades de la Contabilidad Pública, como se ha intentado transmitir hasta este punto, y cuya explicación detallada se erige como objeto de este capítulo.

4.1. EL PRESUPUESTO EN LOS ENTES PÚBLICOS

El presupuesto público es un resumen sistemático confeccionado en períodos regulares, de las previsiones, en principio, obligatorias de los gastos previstos y de los posibles ingresos para cubrir dichos gastos (CARRASCO DÍAZ, 2011, pág. 31).

De acuerdo con el artículo 32 de la LGP, referido a la Administración General del Estado, los Presupuestos Generales del Estado constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman parte del sector público estatal. Conforme a esto y, en base a lo dispuesto en el artículo 33 de la LGP, para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, cada ente presentará sus presupuestos, teniendo carácter limitativo o estimativo. De este modo, los Presupuestos Generales del Estado comprenderán¹⁷:

«a) Los presupuestos con carácter limitativo de las siguientes entidades:

1.º Del Estado.

2.º De los organismos autónomos.

3.º De las integrantes del Sistema de la Seguridad Social.

¹⁷ Orden HAC/692/2018, de 28 de junio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2019 (BOE núm. 158, de 30 de junio de 2018).

4.º Del resto de entidades del sector público estatal a las que resulte de aplicación el régimen de especificaciones y de modificaciones regulado en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria o cuya normativa específica confiera a su presupuesto carácter limitativo.

b) Los presupuestos con carácter estimativo de las siguientes entidades:

1.º De las entidades públicas empresariales, de las sociedades mercantiles estatales, de las fundaciones del sector público estatal y del resto de entidades del sector público estatal que aplican los principios y normas de contabilidad recogidos en el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad de la empresa española, así como en sus adaptaciones y disposiciones que lo desarrollan.

2.º De los consorcios, las universidades públicas no transferidas, los fondos sin personalidad jurídica y de las restantes entidades de derecho público del sector público administrativo estatal con presupuesto estimativo».

Con respecto a la concreción de las entidades que están sometidas a presupuestos de carácter limitativo (apartado cuarto de la letra a)), como ya se ha expuesto anteriormente, hay que incluir a los órganos constitucionales que, a efectos de la LGP, son conocidos como «órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado».

Los presupuestos de carácter limitativo determinarán las obligaciones económicas que pueden reconocer las entidades a los que hacen referencia, figurando como límite máximo, y los derechos a reconocer durante el mismo ejercicio. Los presupuestos de carácter estimativo determinarán las operaciones no financieras y financieras a realizar. Todos deberán recoger la estimación de los beneficios que afecten a los tributos del Estado y los objetivos a alcanzar en el ejercicio con los recursos asignados a cada programa.

Por último, para completar la visión general sobre el presupuesto, hay que referirse a los principios presupuestarios, que contienen las reglas básicas para su formulación. Se mencionan los más relevantes orientados al fin de este trabajo, comprender el reflejo contable de la ejecución del presupuesto de los entes del sector público administrativo:

- a) **Principio de temporalidad.** Rige el **principio de anualidad**, es decir, el presupuesto se elabora y aprueba para un período determinado, normalmente, el año natural. Sin embargo, también debe tenerse en cuenta el **principio de plurianualidad**, ya que el presupuesto debe estar enmarcado en los escenarios presupuestarios plurianuales. A su vez, el **principio de ejercicio cerrado** tiene estrecha relación con ambos, no pudiendo efectuarse trasvases de unos presupuestos a otros, salvo excepciones autorizadas legalmente.

- b) **Principios de universalidad y unidad.** El presupuesto debe recoger todos los gastos, con carácter limitativo, e ingresos, con carácter estimativo, de la entidad, debiendo ser plasmados en un único documento.
- c) **Principio de especialidad.** Los créditos para gastos consignados en el presupuesto se deben destinar exclusivamente a la finalidad para la que se autoricen, en la cantidad autorizada y en el propio ejercicio para el que son autorizados.
- d) **Principio de estabilidad presupuestaria.** La elaboración, aprobación y ejecución de los presupuestos se ha de realizar en un marco de estabilidad presupuestaria, coherente con la normativa europea, entendida dicha estabilidad como la situación de equilibrio o superávit estructural.

4.2. CUESTIONES PREVIAS DESDE LA PERSPECTIVA CONTABLE

La relevancia del presupuesto en el sistema de información de la Contabilidad Pública repercute en todo el sistema contable, abarcando desde aspectos propios del nivel conceptual hasta otros referentes al registro contable y cuentas anuales. Así, se vislumbraba ya, al mencionar los objetivos de las cuentas anuales, en lo referente a *«constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados¹⁸»*.

Es por ello que, en la Contabilidad Pública, se ha de diferenciar entre una contabilidad económico patrimonial y una contabilidad presupuestaria. Sin embargo, no hay que dejar de considerar que ambas forman parte de un sistema único. Por un lado, la contabilidad económico patrimonial (o contabilidad financiera) suministra datos acerca de la gestión efectuada desde el punto de vista financiero. También, muestra la situación patrimonial y los aspectos económicos de la gestión. En resumen, informa sobre la situación económico patrimonial y financiera, con el correspondiente resultado. Por otro lado, la contabilidad presupuestaria muestra la gestión efectuada desde el punto de vista presupuestario y posibilita el ejercicio del control de legalidad. En resumen, informa sobre la ejecución del presupuesto y del resultado presupuestario obtenido.

Ambas contabilidades se desarrollan utilizando el sistema de partida doble. La contabilidad presupuestaria recogerá la ejecución de las distintas fases del presupuesto, empleando, como ya es sabido, las cuentas del *«Grupo 0. Cuentas de control*

¹⁸ Marco Conceptual de la Contabilidad Pública del Plan General de Contabilidad Pública de 2010.

presupuestario», junto con las de los «Grupo 4. Acreedores y deudores» y «Grupo 5. Cuentas financieras». El empleo de las cuentas del «Grupo 0» va a permitir diferenciar aquellas fases sin incidencia patrimonial en la ejecución del presupuesto de las que sí la tienen.

Cuando, anteriormente, han sido expuestas las diferencias en el tratamiento contable del sector público administrativo con respecto al privado, se han omitido algunas de ellas, por considerar más oportuno su inclusión en este punto del desarrollo. De esta manera, considerando las repercusiones del presupuesto en aquel, un primer apunte lleva a referirse a los elementos de las cuentas anuales. Se destacan dos aspectos fundamentales: nuevos conceptos en los elementos de las cuentas anuales y nuevos principios contables. Con respecto al primero de ellos, en el Marco Conceptual del PGCP'10, se recogen los siguientes elementos relacionados con la ejecución del presupuesto:

a) *«Gastos presupuestarios: Son aquellos flujos que suponen el empleo de créditos consignados en el presupuesto de gastos de la entidad. Su realización conlleva obligaciones a pagar presupuestarias con origen en gastos, en adquisición de activos o en la cancelación de pasivos financieros».*

b) *«Ingresos presupuestarios: Son aquellos flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de la entidad. Generan derechos de cobro presupuestarios, que deben imputarse al correspondiente presupuesto, con origen en ingresos, en la enajenación, el vencimiento o la cancelación de activos o en la emisión de pasivos financieros».*

El propio texto advierte que estos términos se reservan para aquellos flujos que deben ser imputados al Estado de liquidación del presupuesto, sin que puedan confundirse con los términos «gastos» e «ingresos», respectivamente. Por ello, en la Contabilidad Pública, aparecen gastos e ingresos presupuestarios que no constituyen gastos e ingresos en sentido económico, y viceversa. A modo de ejemplo, se exponen los siguientes:

- Gasto en sentido presupuestario, pero no en sentido económico: adquisición de un inmovilizado o cancelación de pasivos financieros.
- Gasto en sentido económico, pero no en sentido presupuestario: amortización de un inmovilizado o dotación al deterioro de inmovilizado.

- Ingreso en sentido presupuestario, pero no en sentido económico: emisión de un pasivo financiero, obtención de un préstamo.
- Ingreso en sentido económico, pero no en sentido presupuestario: revalorización de un activo o una subvención recibida en especie.
- Gasto en sentido económico y en sentido presupuestario: gastos de personal.
- Ingreso en sentido económico y en sentido presupuestario: cobro de un impuesto o subvención recibida para financiar un activo amortizable.

El fundamento de estos conceptos diferenciados reside en los distintos enfoques de medida y bases de reconocimiento empleados en ambas perspectivas contables (Vela Bargues, 2014, págs. 93-99). La Contabilidad financiera emplea el enfoque del flujo de recursos económicos y su base de reconocimiento responde al criterio del devengo. Dentro de la Contabilidad Pública, por tanto, el resultado económico patrimonial recoge el coste de los bienes y servicios según la corriente real, sin atender a la corriente monetaria, ni a las fuentes o destinos de esta. Los gastos se asocian con un consumo y una disminución del patrimonio neto, mientras que los ingresos llevan asociado un incremento del patrimonio neto. Este resultado económico patrimonial, como ya se ha apuntado, no ofrece el mismo significado que el resultado de la Contabilidad privada, aunque su enfoque y base de reconocimiento coincidan. Dado que la finalidad de los entes públicos es la prestación de servicios a la colectividad, el resultado no pretende reflejar el beneficio obtenido. En este caso, el resultado neto alude al ahorro o desahorro obtenido por dicho ente, es decir, en qué medida sus ingresos han permitido cubrir la totalidad de los gastos efectuados.

Por su parte, la Contabilidad presupuestaria emplea el enfoque del flujo de recursos financieros y su base de reconocimiento responde al criterio de caja modificado. Se registrarán aquellas transacciones que conlleven, antes o después, el empleo de dichos recursos, en el período en que sean exigibles. Cualquier gasto llevará asociado una reducción de los recursos financieros y cualquier ingreso un incremento de estos. En este caso, sí se pondrá el foco en el origen y destino de los recursos financieros, manifestando el resultado presupuestario en qué medida los ingresos presupuestarios han sido suficientes para financiar sus gastos presupuestarios.

Con respecto a los «Principios contables», el propio PCGP'10 ya menciona, separadamente, dos clases de principios: los de carácter económico-patrimonial (gestión

continuada, devengo, uniformidad, prudencia, no compensación e importancia relativa) y los de carácter presupuestario (principio de imputación presupuestaria y principio de desafectación).

El «principio de imputación presupuestaria» hace referencia al momento en que dicha imputación debe efectuarse, disponiendo así el PGCP¹⁰:

– «*Los gastos e ingresos presupuestarios se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica y, en el caso de los gastos, además, de acuerdo con la finalidad que con ellos se pretende conseguir. Los gastos e ingresos presupuestarios se clasificarán, en su caso, atendiendo al órgano encargado de su gestión*». Los gastos seguirán una triple clasificación: orgánica (quién realiza el gasto), por programas (para qué se realiza el gasto) y económica (en qué consiste el gasto). Por su parte, los ingresos seguirán una doble clasificación: orgánica y económica. Más adelante, se mostrará un ejemplo sobre estas disposiciones.

– «*Las obligaciones presupuestarias derivadas de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general se imputarán al Presupuesto del ejercicio en que éstos se realicen y con cargo a los respectivos créditos; los derechos se imputarán al Presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden*». En este punto, también hay que tener en cuenta que los gastos e ingresos presupuestarios deberán reconocerse en el Estado de liquidación del presupuesto cuando, conforme al procedimiento, se dicte el acto administrativo de reconocimiento correspondiente. Por tanto, en el período en que se liquiden o realicen, se reconocerán cuando los flujos asociados sean exigibles y se haya dictado el acto administrativo.

El «principio de desafectación», también recogido en la LGP¹⁹, establece, con carácter general, que los ingresos presupuestarios se destinarán a financiar la totalidad de los gastos presupuestarios, sin existir relación directa entre unos y otros. Si bien, se trata de la norma general, puesto que, también permite que ciertos gastos presupuestarios se financien con ingresos específicos. En este caso, se hablará de gastos con financiación afectada, debiendo ser adecuadamente reflejados, permitiendo su seguimiento.

¹⁹Artículo 27.3 de la LGP: «*Los recursos del Estado, los de cada uno de sus organismos autónomos y los de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados*».

Para recapitular, en el ámbito de la Contabilidad pública, la distinción que hace el PGCP'10 puede inducir a error, puesto que parece que solo los principios propiamente presupuestarios se aplican en la contabilidad presupuestaria. Sin embargo, lo cierto es que, en la Contabilidad presupuestaria, rigen plenamente los principios de uniformidad, no compensación, imputación presupuestaria, desafectación. Además, como recogen algunos autores, los principios de prudencia y de devengo pueden tener una aplicación condicionada, es decir, cuando sea compatible con lo que establecen los propiamente presupuestarios (Vela BARGUES, 2014, págs. 96-101).

4.3. TRATAMIENTO CONTABLE DEL PRESUPUESTO

La contabilidad del presupuesto tiene como fin el registro de las operaciones relativas a su gestión y ejecución, para permitir el seguimiento y el control de la actuación de los entes públicos a la hora de realizar tales operaciones. Todo ello con el objetivo de comprobar que dicha actuación se ajusta a la legalidad y respeta el principio de eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos.

En todo caso, se lleva una contabilidad separada del presupuesto de gastos y del presupuesto de ingresos, siendo analizadas a continuación.

4.3.1. CONTABILIDAD DEL PRESUPUESTO DE GASTOS

Según la definición anterior, la contabilidad, en concreto, del presupuesto de gastos registra, a través de una serie de documentos, cuentas y estados, las operaciones de gestión y ejecución del mismo.

A lo largo del trabajo, se ha apuntado la existencia de operaciones de gestión y ejecución del presupuesto sin trascendencia económico patrimonial, pudiendo ser recogidas por las entidades, con carácter facultativo, a través de la contabilidad de partida doble, empleando las cuentas del «*Grupo 0. Cuentas de control presupuestario*». En todo caso, las entidades registrarán estas operaciones por partida simple, a través de la contabilidad de desarrollo de ejecución del presupuesto. Esta última sigue el esquema de la Liquidación del presupuesto de gastos, una de las partes que integra el Estado de liquidación del Presupuesto, pero con mayor nivel de detalle que el exigido por el modelo establecido en el PGCP'10, para un seguimiento más adecuado. Principalmente, se recogerán con las cuentas del «Grupo 0» las operaciones de gestión del presupuesto corriente, así como las siguientes hasta la fase de reconocimiento de la obligación en las

operaciones de ejecución, expuestas a continuación. En el seguimiento del presupuesto de gastos, se contemplan:

- a) Operaciones del presupuesto de gastos del **ejercicio corriente**:
 - a. Operaciones de **gestión**:
 - i. Apertura con reflejo de los créditos iniciales.
 - ii. Cambios de situación de los créditos.
 - iii. Modificaciones de crédito.
 - b. Operaciones de **ejecución**:
 - i. Autorización de gastos.
 - ii. Compromiso de gastos.
 - iii. Reconocimiento de obligaciones.
 - iv. Ordenación de pagos.
 - v. Extinción de obligaciones.
 - c. Operaciones de **cierre**.
- b) Operaciones del presupuesto de gastos de **ejercicios cerrados**:
 - a. Traspaso de saldos pendientes.
 - b. Modificación de obligaciones.
 - c. Extinción de obligaciones.
- c) Operaciones con cargo a presupuestos de **ejercicios futuros**:
 - a. Retenciones sobre el límite de compromisos.
 - b. Autorización de gastos.
 - c. Compromiso de gastos.

A efectos de este trabajo, tan solo se profundizará en las operaciones del ejercicio corriente, tanto para el presupuesto de gastos como para el de ingresos, pasando a ser descritas en detalle y a su seguimiento, a través del ejemplo propuesto en el Anexo A.

4.3.2. CONTABILIDAD DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

El presupuesto de ingresos recoge la estimación de los derechos de cobro que la entidad prevé liquidar en el ejercicio presupuestario. Debido a este carácter estimativo, podría darse la situación de que la entidad reconociese derechos de cobro por mayor importe que el consignado en las previsiones definitivas del presupuesto aprobado.

La contabilidad del presupuesto de ingresos tiene por objeto el registro de los hechos económicos que se derivan del proceso de su gestión en el ejercicio presupuestario, así

como el registro de los hechos económicos que se deriven de derechos pendientes de cobro de presupuestos de ejercicios ya cerrados. De esta manera, en el seguimiento del presupuesto de ingresos, se encontrarán las siguientes áreas:

- a) Operaciones del presupuesto de ingresos del **ejercicio corriente**:
 - a. Operaciones de **gestión**:
 - i. Apertura con reflejo de las previsiones iniciales.
 - ii. Modificaciones de las previsiones iniciales.
 - b. Operaciones de **ejecución**:
 - i. Reconocimiento de derechos.
 - ii. Extinción de derechos por:
 - 1. Recaudación
 - 2. Anulación
 - 3. Cancelación
 - iii. Devolución de ingresos.
 - c. Operaciones de **regularización**.
 - d. Operaciones de **cierre**.
- b) Operaciones del presupuesto de gastos de **ejercicios cerrados**:
 - a. Modificación del saldo inicial de derechos reconocidos.
 - b. Extinción de derechos por:
 - i. Recaudación
 - ii. Anulación
 - iii. Cancelación
 - c. Regularización de derechos.

Estas operaciones se registran simultáneamente en la contabilidad de ejecución del presupuesto, al máximo nivel de desarrollo, por el método de partida simple, y en la contabilidad presupuestaria de partida doble. De nuevo, en esta última, se encontrarán las cuentas del «*Grupo 0. Cuentas de control presupuestario*», para aquellas transacciones que no tengan trascendencia patrimonial. Para aquellas que sí la tengan, se empleará el «*Subgrupo 43. Deudores presupuestarios*» y la cuenta «*418. Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones*».

4.4. TRATAMIENTO Y ANÁLISIS CONTABLES DE LA LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

La contabilidad de la ejecución del presupuesto de gastos y del presupuesto de ingresos tiene su reflejo en las cuentas anuales, a través del Estado de liquidación del presupuesto. En términos generales, si en el capítulo anterior se explicaba el registro contable a través del método de partida doble, en este, se atenderá a la contabilidad de partida simple. Anteriormente, se había mencionado la contabilidad de desarrollo, cuya función es recoger las operaciones por el método de partida simple. Normalmente, esta contabilidad de desarrollo sirve de base para la formulación de la cuenta anual, ya que presenta el seguimiento de las operaciones con un nivel de desagregación de la información mayor que el requerido por los modelos del Estado de liquidación del presupuesto.

El Estado de liquidación del presupuesto persigue obtener el resultado presupuestario, permitiendo, a través de la información que proporciona, evaluar la actuación de la gerencia y controlar la legalidad. Esto es debido a que, a través de sus estados, pone de manifiesto los servicios satisfechos por la entidad a la comunidad en el ejercicio correspondiente y la forma en que estos han sido financiados, es decir, recoge la expresión monetaria de los gastos presupuestarios y de los ingresos presupuestarios que los han financiado. El Estado de liquidación del presupuesto se compone de los siguientes documentos contables: la liquidación del presupuesto de gastos, la liquidación del presupuesto de ingresos y el resultado presupuestario. Todos ellos son explicados en detalle, con el correspondiente ejemplo, en el Anexo A.

5. CONCLUSIONES

A lo largo del desarrollo, mediante la exposición de la regulación y el contenido de la Contabilidad Pública, se ha puesto de manifiesto la convergencia de sus principios y criterios contables con los correspondientes de la Contabilidad del sector privado. Así, ha quedado reflejado al profundizar en el origen de la regulación y evolución de aquella. Esto no presenta dudas, puesto que ambas ramas forman parte de una misma disciplina, cuyo objeto es ofrecer una información útil, representativa y fiable, independientemente del sujeto contable que la proporcione. Se ha comprobado que esto también ocurre a escala internacional, para que exista una homologación que traspase las fronteras, permitiendo la comparación entre distintos países.

Fijada esta idea como base, la presentación de las características propias de los sujetos de la Contabilidad del sector público, y muy concretamente, de los sometidos a las normas de la Contabilidad Pública, ha permitido comprender las razones de las diferencias existentes entre ambas regulaciones. Es posible afirmar que el contenido y articulación de aquella es coherente con tales características. En concreto, la ausencia de ánimo de lucro, los fines, bien de prestación de servicios que favorecen a la colectividad, bien de redistribución de la renta y riqueza nacional, ambos de forma económica, eficiente y eficaz, son fuente de las principales especialidades en la regulación contable de estos sujetos.

Principalmente, la esencia de la Contabilidad Pública se encuentra en la actuación a través de un régimen distinto al de mercado, por la especialidad de sus fines. Esto encuentra su reflejo, a través de los distintos principios, criterios y estados. Destacados fines de esta rama son el control de legalidad y la rendición de cuentas, actuando como elementos básicos y hacia los que se orienta.

Por otro lado, partiendo de que el presupuesto es el elemento configurador de la actividad de los entes del sector público administrativo, se ha comprobado tal incidencia en la operatoria contable. De hecho, se ha constatado que la Contabilidad Pública reúne una necesaria doble perspectiva, la de la contabilidad económico patrimonial y la de la contabilidad presupuestaria. Si bien esta última es la primordial, la información suministrada por aquella también es requerida, aunque en este trabajo se haya optado por no profundizar en ella.

Según lo expuesto, ha sido conveniente examinar los datos que ofrece el Estado de liquidación del presupuesto, por ser el documento que recoge su ejecución. En base al supuesto, se puede afirmar que suministra una información, principalmente, cuantitativa y formalista. Permite comprobar si se han cumplido los requisitos legales previstos, así como conocer cuál ha sido el gasto y en qué conceptos, y, sobre todo, datos como el remanente de crédito o el resultado presupuestario. A su vez, los indicadores presupuestarios revelan el grado de ejecución o el grado de desviación con respecto a la previsión realizada.

Sin embargo, si bien esta información es válida y es la reclamada a este documento, se intuye insuficiente. Partiendo de que, en las normas que regulan esta materia, ya se hace mención de que la gestión de los entes públicos debe estar configurada a través de los principios de economía, eficiencia y eficacia, y teniendo en cuenta que el presupuesto es el documento que permite el control de aquella, resulta que no refleja si tales principios se han seguido o no.

Estos hechos son más que notables y, por ello, el propio PGCP'10 incluye indicadores de gestión y de información del coste de las actividades, además de los presupuestarios. Supone la respuesta a la necesidad de información adicional para poder profundizar en el conocimiento de la gestión, y, de esta manera, fundamentar decisiones más rigurosas sobre ella.

Esta es una de las novedades del PGCP'10 expuestas a lo largo del trabajo, fruto de la adopción de las NIC-SP, en busca de una doble armonización, internacionalmente, entre los sectores públicos, y nacionalmente, con el sector privado.

En definitiva, se puede afirmar que se trata de una Contabilidad Pública fundada en las peculiaridades de su ámbito subjetivo, que permite el control de la legalidad, por los diferentes órganos de control, y que evoluciona para permitir una mejor fiscalización de la gestión. De esta manera, sirve más adecuadamente a la rendición de cuentas y a la transparencia, ofreciendo una información representativa y útil, para todos sus destinatarios, especialmente, los ciudadanos en general, titulares de los recursos que son administrados, y, como se apuntaba al comienzo de este trabajo, cada vez más demandantes de tal información.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Brusca Alijarde, I. (2010). Los estados financieros en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública. *Revista Española de Control Externo*, 145-170.
- Brusca, I., & Martín, E. (2011). Contabilidad pública vs. Contabilidad privada: la reforma de la contabilidad pública frente a la empresarial. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 175-202.
- Carrasco Díaz, D. (2011). *Contabilidad pública. Adaptada al PGCP 2010. Fundamentos y ejercicios*. Madrid: Pirámide.
- Fernández Rodríguez, M. (2017). *Manual de Contabilidad Pública. Plan General de Contabilidad Pública 2010*. (2ª ed.). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Jefatura del Estado. (2003). Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- Jefatura del Estado. (2015). Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- Ministerio de Economía y Hacienda. (1996). Orden de 1 de febrero de 1996 por la que se aprueba la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado.
- Ministerio de Economía y Hacienda. (2007). Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Ministerio de Economía y Hacienda. (2010). Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
- Ministerio de Hacienda. (2018). Orden HAC/692/2018, de 28 de junio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2019.
- Vela Bargues, J. M. (2014). *Contabilidad Pública. Marco conceptual y ejercicios. Adaptada al PGCP 2010*. Valencia: Universitat Politècnica de València.

ANEXO A. TRATAMIENTO CONTABLE DE LA LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO EN DETALLE

Al hablar de la liquidación del presupuesto de gastos y del presupuesto de ingresos, se ha hecho una referencia general al conjunto de operaciones contables en que aquellas se concretan. Para comprender mejor el supuesto propuesto más adelante, es necesario ofrecer, primeramente, una explicación de cada una de ellas. Como, también, se ha dicho anteriormente, a efectos de este trabajo y para facilitar la elaboración del supuesto, se ha optado por presentar tan solo operaciones del presupuesto corriente. De esta manera, en primer lugar, desde la perspectiva de la liquidación del presupuesto de gastos, se diferencian las siguientes:

1. Operaciones de gestión.

- a. **Apertura con reflejo de los créditos iniciales.** Los créditos iniciales son los aprobados en los Presupuestos para gastar durante un ejercicio. Por tanto, reflejan el límite de gasto que, en principio, va a poder efectuar. El registro en la contabilidad de partida doble se realiza a través de la apertura del Presupuesto de gastos.
- b. **Cambio de situación de los créditos.** En principio, los créditos se encuentran en situación de disponibles. No obstante, la situación de los créditos definitivos puede variar a lo largo del ejercicio como sigue:
 - i. **Retenidos para gastar:** como consecuencia de que la oficina contable expide un certificado de existencia de crédito en los expedientes de gasto. Por tanto, el crédito solo podrá ser empleado en el gasto para el que se ha retenido.
 - ii. **Retenidos para transferencias:** tiene el mismo significado que el anterior, pero, en este caso, se produce como consecuencia del inicio de la tramitación de una modificación presupuestaria que tiene por objeto una transferencia de crédito.
 - iii. **No disponibles:** como consecuencia del acuerdo de la no disponibilidad de un crédito. Normalmente, la razón de este acuerdo suele residir en necesidades de política económica de contención del gasto.
- c. **Modificaciones de crédito.** De forma excepcional, los créditos iniciales pueden ser modificados a lo largo del ejercicio, por cambio en las necesidades previstas o por surgimiento de nuevas. Algunas

suponen un **incremento** de los créditos iniciales (créditos extraordinarios, suplementos de crédito, ampliaciones de crédito, incorporación de remanentes de crédito, créditos generados por ingresos y ajustes por prórroga presupuestaria), otras una **disminución** de aquellos (bajas por anulación y rectificación) y otras, simplemente, implican una variación cualitativa, pero no cuantitativa, o **trasvase** (transferencias de crédito). No se realiza una explicación exhaustiva, por no dar lugar a una extensión innecesaria. A nivel práctico, se verán algunos ejemplos. Aun así, hay que destacar que todas estas modificaciones están tasadas legalmente (artículos 51 a 60 LGP), puesto que, son una excepción al principio de especialidad, anteriormente explicado.

2. Operaciones de ejecución.

- a. **Autorización de gastos (fase A).** Refleja el acto por el que la autoridad competente autoriza la realización de un gasto determinado por una cuantía cierta o aproximada, reservando todo o parte de un crédito presupuestario. Se suele realizar por cuantía aproximada, consignando el importe máximo que se autoriza. Esta operación no tiene trascendencia con terceros ajenos a la entidad, ya que no representa ninguna obligación.
- b. **Compromiso de gastos (fase D).** Refleja el acuerdo, mediante acto administrativo, de la realización de un gasto previamente autorizado, por importe determinado o determinable. Esta fase se puede dar simultáneamente con la anterior (AD). En este caso, ya sí existe relación con terceros, quedando vinculada la entidad a la realización del gasto concreto. Hasta este momento, ninguna de las operaciones tenía trascendencia patrimonial, por lo que eran registradas, tan solo, a través de las cuentas del «Grupo 0».
- c. **Reconocimiento de obligaciones (fase O).** Es el acto por el que se declara la existencia de un crédito exigible contra la entidad derivado de un gasto autorizado y comprometido. Puede realizarse simultáneamente con las dos fases anteriores (ADO). Al definir el «principio de imputación», se indicaba que el reconocimiento de las *obligaciones presupuestarias* tendría lugar en el presupuesto del

ejercicio en que fuesen exigibles y se dictase el acto administrativo de reconocimiento y liquidación. En esta fase, por tanto, tiene lugar su imputación al presupuesto de gastos y se produce el enlace con la contabilidad económico patrimonial (expresado en su registro a través de las cuentas del «Subgrupo 40. Acreedores presupuestarios»), ya que este acto indica la existencia de una obligación presupuestaria a pagar junto con un activo o un gasto, la disminución de otro pasivo o de un ingreso. Salvo excepciones, para poder reconocer la obligación, es necesario la acreditación documental de haberse realizado una prestación o haber recibido un bien o la acreditación del derecho del acreedor.

- d. **Ordenación de pagos (fase P).** La entidad dicta el acto administrativo por el que ordena el pago de una obligación anteriormente reconocida. Es un acto interno sin consecuencia con terceros. Puede darse simultáneamente con las anteriores (OP o ADOP).
 - e. **Extinción de obligaciones.** Aunque existen diversas formas de extinción (compensación, prescripción o cualquier otro medio reconocido legalmente), la más común es el pago. También, es frecuente la compensación, conocida como pagos virtuales o en formalización, ya que se suelen aplicar descuentos o los entes aprovechan para compensar débitos a favor de la entidad. Por ello, se suele distinguir entre pagos con salida material de fondos y pagos virtuales.
 - f. **Reintegros.** Aunque no se ha definido como una fase propia en la ejecución del presupuesto, también deben ser considerados los posibles reintegros del presupuesto corriente. El ente público puede realizar pagos de forma indebida, ya sea por error en el destinatario, por error en la cuantía o por duplicidad del pago, entre otros. Serán reintegros del presupuesto corriente aquellos en los que el reconocimiento de la obligación, el pago y el reintegro se realicen en el mismo ejercicio presupuestario.
3. **Operaciones de cierre.** Con carácter previo al cierre del presupuesto de ingresos y de la contabilidad, se debe realizar el cierre del presupuesto de gastos. El carácter anual del presupuesto obliga a saldar las cuentas del

«Subgrupo 00. De control presupuestario. Ejercicio corriente» que, como ya es sabido, no tienen relevancia patrimonial.

- a. **Cancelación de los créditos gastados.** Se cancelan los créditos que han llegado a la fase de reconocimiento de la obligación y que, por tanto, han sido imputados al presupuesto de la entidad. Esta información es proporcionada por la suma del haber de la cuenta 400.
- b. **Cancelación de los saldos de compromisos y autorizaciones.** Se cancelan los saldos de las cuentas que reflejan los gastos autorizados y comprometidos, para ir saldando todas las cuentas del «Grupo 0», ya que, como el presupuesto tiene vigencia anual, deben quedar totalmente saldadas al final del ejercicio.
- c. **Cancelación de los remanentes de crédito.** Con esta expresión se hace referencia, para cada partida presupuestaria, al importe de los créditos aprobados que no han sido gastados, es decir, por los que no se ha reconocido obligación. Estos créditos quedan anulados, por lo que, en principio, ya no podrán gastarse. Permite obtener la cifra de los remanentes de crédito, que permitirá valorar la estimación de los créditos realizada por el ente.

Desde la perspectiva de la liquidación del presupuesto de ingresos, se diferencian las siguientes operaciones:

1. Operaciones de **gestión**:

- a. Apertura con reflejo de las **previsiones iniciales**. Las previsiones iniciales hacen referencia a los recursos estimados de que podrá disponer la entidad para financiar los gastos presupuestarios del ejercicio. Según se exponía para el presupuesto de gastos, esta apertura se realizará, de forma simultánea, a aquella.
- b. **Modificaciones** de las previsiones iniciales. En determinadas ocasiones, la aprobación de una modificación en los créditos iniciales del presupuesto de gastos supondrá la modificación de las previsiones iniciales del presupuesto de ingresos. Así ocurrirá, cuando sea necesario para evitar que el presupuesto definitivo presente déficit, es decir, para mantener el equilibrio presupuestario.

Sin embargo, debido al carácter estimativo de este presupuesto, no tendrán la misma incidencia que las realizadas en los créditos. La modificación se produce como consecuencia de un acto formal que aumenta o disminuye el importe previsto, con independencia de que la recaudación sea mayor o menor de la prevista.

2. Operaciones de **ejecución**:

- a. **Reconocimiento de derechos.** Nace por la concreción en una cantidad líquida un derecho frente a terceros. Se realiza en virtud de un acto administrativo. Por tanto, determina la imputación de tal derecho al presupuesto de ingresos y supone el enlace con la contabilidad económico patrimonial (con su reflejo, a través del registro con cuentas del «*Subgrupo 43. Deudores presupuestarios*»). Los derechos de cobro representan los recursos para financiar los gastos presupuestarios.

Este reconocimiento puede tener lugar, con respecto al cobro, en dos momentos: bien, en un momento previo, o bien, de forma simultánea al registro del cobro. Los primeros se conocen como derechos de contraído previo, como las liquidaciones que requieren para su cobro la notificación individual al sujeto pasivo o notificaciones colectivas que fijen plazos de ingreso. Los segundos se conocen como derechos de contraído simultáneo, como las autoliquidaciones o los reintegros.

b. **Extinción de derechos por:**

- i. **Recaudación.** Sobra decir que es el modo ordinario y que dará lugar al empleo de las cuentas del «*Grupo 5. Cuentas financieras*».

- ii. **Anulación.** La anulación de los derechos pendientes de cobro solo podrá realizarse como consecuencia de la adopción de un acuerdo de anulación motivado, ya sea por la anulación de la liquidación de la que se deriven, ya sea por la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento al deudor por la que se difiera el vencimiento a un ejercicio posterior.

En el segundo caso, no desaparece el derecho de cobro, ya que la obligación del deudor no se extingue, sino que se reclasifica como derecho no presupuestario (continúa en balance, pero no es ingreso del presupuesto corriente). En el ejercicio del nuevo

vencimiento o, en su caso, de cancelación anticipada, se volverá a registrar como ingreso presupuestario.

iii. Cancelación. Se distinguen dos supuestos:

1. Cobros en especie: por ejemplo, como consecuencia de adjudicaciones de bienes en pago. Al no suponer una entrada de fondos líquidos en la tesorería, deben ser dados de baja del presupuesto, ya que no van a permitir financiar directamente gastos presupuestarios.

2. Por insolvencias y otras causas: en caso de insolvencia firme del deudor, se cancela el derecho, registrándolo como una pérdida de créditos incobrables. Con respecto a otras causas, puede darse una condonación de deuda, que se registraría como un gasto de subvenciones.

c. **Devolución de ingresos.** Si los derechos que se anulan ya han sido cobrados, deberá practicarse una devolución de los recursos ingresados en la tesorería. Esta anulación puede provenir de liquidaciones indebidamente practicadas o casos de rectificación de estas. Para que sea válido, es necesario el reconocimiento del derecho a la devolución, a través del correspondiente acuerdo.

La devolución se aplicará al presupuesto de ingresos del ejercicio en que se efectúe el pago, con independencia del presupuesto al que se aplicó el ingreso que ha dado lugar a la devolución. Por ello, puede ocurrir que la recaudación neta de la partida presupuestaria correspondiente aparezca con signo negativo, si el importe de la devolución es superior a los derechos recaudados en el ejercicio corriente.

d. **Reintegros.** Igual que ocurría con el presupuesto de gastos, puede haber ingresos cuyo reconocimiento, cobro y reintegro se produzca en el mismo ejercicio.

3. Operaciones de **regularización.** Las operaciones de regularización tienen por objeto que el saldo de la cuenta 430 «*Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente*» refleje verdaderamente los derechos liquidados en el ejercicio pendientes de cobro.

4. Operaciones de **cierre**. Al igual que en el presupuesto de gastos, estas operaciones tienen por objeto saldar las cuentas del «*Subgrupo 00. De control presupuestario. Ejercicio corriente*», ya que tienen una vigencia anual.

Para comprender adecuadamente la operativa explicada, hasta ahora, a nivel teórico, se enuncia un supuesto práctico, en el que se recogerán todas las operaciones descritas, todas inventadas, y formuladas con fines didácticos. Se ha tomado, como punto de partida, el presupuesto para el ejercicio 2019 del Centro de Estudios Jurídicos, Organismo Autónomo adscrito al Ministerio de Justicia. Este tiene como fin desarrollar y ejecutar políticas de selección y formación inicial y continua de los miembros de la Carrera Fiscal y de los funcionarios pertenecientes a los Cuerpos de Letrados de la Administración de Justicia, Médicos Forenses y demás personal al servicio de la Administración de Justicia. También, se encarga de la formación continua de los Abogados del Estado, así como del desarrollo de cursos de especialización para profesionales del derecho, pudiendo celebrar convenios. Con relación a todo lo anterior, puede desempeñar funciones de edición de publicaciones.

Según los fines previstos, la entidad desarrolla la ejecución de dos programas presupuestarios: el 111Q «Formación del personal de la Administración de Justicia» y el 111R «Formación del personal de la Carrera Fiscal».

En los presupuestos que se muestran a continuación, se encuentran las clasificaciones anteriormente descritas, al explicar el principio de «imputación presupuestaria». Como se puede apreciar, la clasificación por programas (para qué se realiza el gasto) ha sido determinada en el párrafo anterior. Con respecto a la orgánica (quién realiza el gasto o el ingreso), viene determinada por el código 13.101, haciendo referencia el dígito 13 al Ministerio de Justicia y el 101 al Organismo Autónomo, es decir, al Centro de Estudios Jurídicos. Por último, con respecto a la económica (en qué consiste el gasto o el ingreso), se atiende a la naturaleza de estos, clasificada en nueve capítulos distintos (por ejemplo: gastos de personal, como el capítulo 1 del presupuesto de gastos, e impuestos directos, como el capítulo 1 del presupuesto de ingresos).

Como la entidad elegida es un Organismo Autónomo, debe hacerse mención de la Instrucción de Operatoria Contable²⁰, de aplicación supletoria a tales entidades. Esta establece las normas que regulan los procedimientos a seguir en la ejecución del gasto del Estado. En este sentido, prescribe, como norma general, la obligación de realizar una retención de crédito para poder incurrir en el gasto. A efectos prácticos, se ha prescindido de su realización, salvo en uno de los casos, para ejemplificar su operatoria.

1. Presupuesto de gastos del programa 111Q


PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO		ESTADO, O.O.AA., RESTO DE ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO DEL SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO ESTATAL CON PRESUPUESTO LIMITATIVO Y S.SOCIAL		EJERCICIO PRESUPUESTARIO
		Sección: 13 MINISTERIO DE JUSTICIA Programa: 111Q Formación del Personal de la Administración de Justicia		2019
				(Miles de euros)
Orgánica	Económica	Explicación	Total	
13.101		CENTRO DE ESTUDIOS JURÍDICOS		
	1	GASTOS DE PERSONAL		
	150	Productividad		169,25
	151	Gratificaciones		1,57
	16000	Seguridad Social	645,80	
	16200	Formación y perfeccionamiento del personal	25,41	
	16204	Acción social	10,98	
		TOTAL GASTOS DE PERSONAL		4.735,54
	2	GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS		
	22601	Atenciones protocolarias y representativas	1,00	
	22706	Estudios y trabajos técnicos	100,00	
		TOTAL GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS		2.899,29
	3	GASTOS FINANCIEROS		
	35	Intereses de demora y otros gastos financieros		5,00
	352	Intereses de demora		5,00
		TOTAL GASTOS FINANCIEROS		5,00
	6	INVERSIONES REALES		711,46
	8	ACTIVOS FINANCIEROS		
	83	Concesión de préstamos fuera del Sector Público		4,07
	831	Préstamos a largo plazo		4,07
		TOTAL ACTIVOS FINANCIEROS		4,07
		TOTAL CENTRO DE ESTUDIOS JURÍDICOS		8.355,36
		TOTAL Formación del Personal de la Administración de Justicia		8.355,36

Fuente: Ministerio de Hacienda

²⁰ Orden de 1 de febrero de 1996 por la que se aprueba la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado (BOE núm. 34, de 8 de febrero de 1996).

2. Presupuesto de gastos del programa 111R

PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO
ESTADO, OO.AA., RESTO DE ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO
DEL SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO ESTATAL CON
PRESUPUESTO LIMITATIVO Y S.SOCIAL



EJERCICIO PRESUPUESTARIO
2019

Sección: 13 MINISTERIO DE JUSTICIA
Programa: 111R Formación de la Carrera Fiscal

(Miles de euros)

Orgánica	Económica	Explicación	Total
13.101		CENTRO DE ESTUDIOS JURÍDICOS	
	1	GASTOS DE PERSONAL	
	16000	Seguridad Social	284,62
		TOTAL GASTOS DE PERSONAL	1.490,64
	2	GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS	
	22706	Estudios y trabajos técnicos	54,00
		TOTAL GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS	2.123,53
	4	TRANSFERENCIAS CORRIENTES	
	49	Al exterior	14,43
	491	Cuotas y aportaciones Organismos Internacionales	14,43
		TOTAL TRANSFERENCIAS CORRIENTES	14,43
		TOTAL CENTRO DE ESTUDIOS JURÍDICOS	3.628,60
		TOTAL Formación de la Carrera Fiscal	3.628,60

Fuente: Ministerio de Hacienda

3. Presupuesto de ingresos

PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO
ORGANISMOS AUTÓNOMOS



EJERCICIO PRESUPUESTARIO
2019

Sección: 13 MINISTERIO DE JUSTICIA
Organismo: 101 CENTRO DE ESTUDIOS JURÍDICOS

(Miles de euros)

Económica	Explicación	Total
3	TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS	
38	Reintegros de operaciones corrientes	10,00
380	De ejercicios cerrados	10,00
39	Otros ingresos	3,00
302	Recargos, multas e intereses de demora no tributarios	3,00
	TOTAL TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS	13,00
4	TRANSFERENCIAS CORRIENTES	
40	De la Administración del Estado	8.536,20
400	Del departamento al que está adscrito	8.536,20
	TOTAL TRANSFERENCIAS CORRIENTES	8.536,20
7	TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	
70	De la Administración del Estado	512,30
700	Del departamento al que está adscrito	512,30
	TOTAL TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	512,30
8	ACTIVOS FINANCIEROS	
87	Remanente de tesorería	2.922,46
870	Remanente de tesorería	2.922,46
	TOTAL ACTIVOS FINANCIEROS	2.922,46
	TOTAL CENTRO DE ESTUDIOS JURÍDICOS	11.983,96

Fuente: Ministerio de Hacienda

Tomando en consideración los fines previstos y los presupuestos aprobados para el ejercicio 2019, se han planteado las siguientes operaciones de ejecución del presupuesto de ingresos y del presupuesto de gastos:

1. Se realiza la apertura del presupuesto de ingresos y del presupuesto de gastos:

1. Apertura del presupuesto de gastos		1 de enero de 2019		
11.983.960,00	(000) Presupuesto ejercicio corriente	a	(001) Presupuesto de gastos: créditos iniciales	11.983.960,00
11.983.960,00	(001) Presupuesto de gastos: créditos iniciales	a	(0030) Créditos disponibles	11.983.960,00

1. Apertura del presupuesto de ingresos		1 de enero de 2019		
11.983.960,00	(006) Presupuesto de ingresos: provisiones iniciales	a	(000) Presupuesto de ejercicio corriente	11.983.960,00
11.983.960,00	(008) Presupuesto de ingresos: provisiones definitivas	a	(006) Presupuesto de ingresos: provisiones iniciales	11.983.960,00

2. Se autorizan y se comprometen la totalidad de los créditos aprobados para los capítulos 1 (gastos de personal) y 2 (gastos corrientes en bienes y servicios) del presupuesto de gastos de ambos programas.

2. Autorización y disposición de capítulos 1 y 2		2 de enero de 2019		
11.249.000,00	(0030) Créditos disponibles	a	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	11.249.000,00
		xx		
11.249.000,00	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	a	(005) Presupuesto de gastos: gastos comprometidos	11.249.000,00

3. Las transferencias corrientes del Ministerio de Justicia se reciben en dos cobros de igual cuantía, el primero, a principio del año, el segundo, a mediados del año.

3. Recepción de las primera parte de las transferencias corrientes		3 de enero de 2019		
4.268.100,00	(4300) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.	a	(750) Transferencias	4.268.100,00
4.268.100,00	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.	a	(4300) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.	4.268.100,00

4. A su vez, las transferencias corrientes de la aplicación 111R.491 se refieren a las aportaciones anuales realizadas a la Red Europea de Formación Judicial (EJTN), por importe de 11.930 euros, y a la Red Euroárabe de Formación Judicial, por importe de 2.500 euros.

4. Pago de las aportaciones anuales		3 de enero de 2019		
14.430,00	(0030) Créditos disponibles	a	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	14.430,00
14.430,00	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	a	(005) Presupuesto de gastos: gastos comprometidos	14.430,00
14.430,00	(651) Subvenciones. Al resto de entidades	a	(4000) Acreedores por obligaciones reconocidas. Operaciones de gestión.	14.430,00
14.430,00	(4000) Acreedores por obligaciones reconocidas. Operaciones de gestión.	a	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.	14.430,00

5. Se expide certificado de existencia de crédito en el capítulo 6 por importe de 200.000 euros, para la reposición de una parte de los equipos de proceso de información.

5. Crédito retenido para gastar				
200.000,00	(0030) Créditos disponibles	a	(0031) Créditos retenidos para gastar	200.000,00

6. Recibe una subvención de la Unión Europea por 50.000 euros, para realizar un programa de cursos de formación para la Carrera Fiscal, con el objetivo de conocer

los cambios introducidos en la normativa europea y, de este modo, asegurar que puedan ser aplicados cuando entren en vigor. Ni la ejecución ni la financiación de este proyecto se contemplaba en los créditos iniciales, por lo que comienza el trámite de un expediente de generación de créditos por ingresos.

6. Recepción subvención				
50.000,00	(4300) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.	a	(7511) Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio. Del resto de entidades.	50.000,00
50.000,00	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.	a	(4300) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.	50.000,00
6. Modificaciones de crédito: generación de créditos por ingresos				
Inicio del expediente				
50.000,00	(000) Presupuesto ejercicio corriente	a	(0025) Créditos generados por ingresos	50.000,00
Modificación del capítulo 2				
50.000,00	(0025) Créditos generados por ingresos	a	(0030) Créditos disponibles	50.000,00
6. Modificación de las previsiones iniciales				
50.000,00	7) Presupuesto de ingresos: modificación de previsior	a	(000) Presupuesto de ejercicio corriente	50.000,00
50.000,00	(008) Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas	a	7) Presupuesto de ingresos: modificación de previsior	50.000,00

7. Los gastos de personal reconocidos y satisfechos durante el ejercicio responden al siguiente detalle:

7. Gastos de personal				
4.146.703,20	(640) Sueldos y salarios	a		
655.831,00	(642) Cuotas sociales a cargo del empleador	a		
22.900,00	(6440) Formación y perfeccionamiento del personal	a	(4000) Acreedores por obligaciones reconocidas. Operaciones de gestión.	4.873.854,20
10.980,00	(6441) Acción social	a		
37.440,00	(6449) Otros gastos sociales	a		
4.873.854,20	(4000) Acreedores por obligaciones reconocidas. Operaciones de gestión.	a	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.	4.873.854,20

8. Se reciben las transferencias de capital procedentes del Ministerio de Justicia:

8. Recepción transferencias de capital				
512.300,00	(4300) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.	a	(750) Transferencias	512.300,00
512.300,00	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.	a	(4300) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.	512.300,00

9. Autoriza y compromete el crédito que va a ser financiado con la subvención recibida de la Unión Europea:

9. Autorización y compromiso del crédito de la subvención				
50.000,00	(0030) Créditos disponibles	a	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	50.000,00
50.000,00	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	a	(005) Presupuesto de gastos: gastos comprometidos	50.000,00

10. Se procede a la compra de los ordenadores por importe de 200.000 euros, cantidad por la que se comprometen los gastos. Se abona la mitad del precio en el momento de la compra.

10. Compra de los nuevos equipos				
200.000,00	(0031) Créditos retenidos para gastar	a	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	200.000,00
200.000,00	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	a	(005) Presupuesto de gastos: gastos comprometidos	200.000,00
Alta de los nuevos y baja de los antiguos				
200.000,00	(217) Equipos para procesos de información	a	(4001) Acreedores por obligaciones reconocidas. Otras cuentas a pagar.	200.000,00
170.000,00	(2817) Amortización acumulada de equipos para procesos de información	a	(217) Equipos para proceso de información	190.000,00
20.000,00	(671) Pérdidas procedentes del inmovilizado			
100.000,00	(4001) Acreedores por obligaciones reconocidas. Otras cuentas a pagar.	a	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.	100.000,00

11. Los gastos corrientes en bienes y servicios satisfechos durante el ejercicio son los siguientes:

11. Gastos corrientes en bienes y servicios				
Programa 111Q				
55.076,95	(6210) Arrendamientos y cánones. Construcciones	a		
12.116,86	(6214) Arrendamientos y cánones. Maquinaria, utillaje, instalaciones técnicas y otras instalaciones.	a		
11.266,35	(6290) Material de oficina ordinario no inventariable	a		
43.413,58	(6291) Prensa, revistas, libros y otras publicaciones	a		
36.915,73	(6280) Suministros. Energía eléctrica	a		
5.317,84	(6281) Suministros. Agua	a		
21.509,66	(6283) Suministros. Combustibles	a		
50.039,00	(6227) RyC. Equipos para procesos de información	a		
4.053,63	(6289) Suministros. Otros suministros	a	(4000) Acreedores por obligaciones reconocidas.	
675,34	(6298) Otras comunicaciones	a	Operaciones de gestión.	2.235.868,46
78.726,85	(624) Transportes	a		
2.974,31	(627) Publicidad y propaganda	a		
214.554,63	(6299) Otros servicios	a		
2.281,08	(6292) Otros servicios. Limpieza y aseo	a		
453.161,99	(623) Servicios de profesionales independientes	a		
407.691,78	(6294) Otros servicios. Dietas	a		
325.218,48	(6295) Otros servicios. Locomoción	a		
6.116,80	(6296) Otros servicios. Traslados	a		
504.757,60	(6299) Otros servicios	a		
2.235.868,46	(4000) Acreedores por obligaciones reconocidas. Operaciones de gestión.	a	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.	2.235.868,46
Programa 111R				
55.370,90	(624) Transportes	a		
152.088,54	(6299) Otros servicios	a		
13.772,19	(623) Servicios de profesionales independientes	a	(4000) Acreedores por obligaciones reconocidas.	
391.812,50	(6294) Otros servicios. Dietas	a	Operaciones de gestión.	1.293.813,46
354.117,83	(6295) Otros servicios. Locomoción	a		
326.651,50	(6299) Otros servicios	a		
1.293.813,46	(4000) Acreedores por obligaciones reconocidas. Operaciones de gestión.	a	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.	1.293.813,46

12. A mediados de año, se cobra la mitad de la cantidad adeudada por transferencias corrientes, pactándose, con el Ministerio, el aplazamiento del resto para principios del siguiente ejercicio.

12. Cobro de la mitad de las transferencias				
4.268.100,00	(4300) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.	a	(750) Transferencias	4.268.100,00
2.134.050,00	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.	a	(4300) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.	2.134.050,00
12. Aplazamiento				
2.134.050,00	(443) Deudores a c/p plazo por aplazamiento y fraccionamiento	a	(4332) Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento.	2.134.050,00

13. La entidad comprueba que el pago realizado en concepto de otros servicios en el programa 111Q debía haber sido de 495.707,6 euros (en concreto, por el concepto de otras indemnizaciones), procediendo el perceptor de la cantidad a su reintegro.

13. Reintegro				
9.050,00	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.	a	(554) Cobros pendientes de aplicación	9.050,00
-9.050,00	(6299) Otros servicios	a	(4000) Acreedores por obligaciones reconocidas. Operaciones de gestión.	-9.050,00
-9.050,00	(4000) Acreedores por obligaciones reconocidas. Operaciones de gestión.	a	(554) Cobros pendientes de aplicación	-9.050,00

En la contabilidad presupuestaria, se realizan anulaciones de signo contrario, para no alterar la información que ofrecen los saldos de cada cuenta. En concreto, el haber de la cuenta 4000 recoge el total de las obligaciones reconocidas en el ejercicio pendientes de pago, mientras que el debe recoge el total de las obligaciones reconocidas pagadas.

14. Habilita nuevas salas en su sede para impartir tanto clases presenciales como online, autorizando y comprometiendo a tal efecto, respectivamente, por 40.000 y 30.000 euros, ascendiendo, finalmente, la factura a 23.567,8 euros.

14. Inversión nueva asociada al funcionamiento operativo				
40.000,00	(0030) Créditos disponibles	a	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	40.000,00
30.000,00	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	a	(005) Presupuesto de gastos: gastos comprometidos	30.000,00
23.567,80	(211) Construcciones	a	(4001) Acreedores por obligaciones reconocidas. Otras cuentas a pagar.	23.567,80
23.567,80	(4001) Acreedores por obligaciones reconocidas. Otras cuentas a pagar.	a	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.	23.567,80

15. Operaciones de cierre del presupuesto de gastos y del presupuesto de ingresos:

Cancelación de los créditos gastados				
8.632.483,92	(005) Presupuesto de gastos: gastos comprometidos	a	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	8.632.483,92
8.632.483,92	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	a	(0030) Créditos disponibles	8.632.483,92
8.632.483,92	(0030) Créditos disponibles	a	(000) Presupuesto ejercicio corriente	8.632.483,92
Cancelación de los saldos comprometidos y de autorizaciones				
1. Saldo de compromisos				
2.910.946,08	(005) Presupuesto de gastos: gastos comprometidos	a	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	2.910.946,08
2.910.946,08	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	a	(0030) Créditos disponibles	2.910.946,08
2. Saldo de autorizaciones				
10.000,00	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados	a	(0030) Créditos disponibles	10.000,00
3. Cancelación de los remanentes de crédito				
3.401.476,08	(0030) Créditos disponibles	a	(000) Presupuesto ejercicio corriente	3.401.476,08

El saldo del remanente de crédito ofrece la expresión monetaria de los créditos definitivos que no han sido gastados a lo largo del ejercicio, es decir, sobre los cuales no se ha llegado a reconocer la correspondiente obligación. Este saldo, también, se encontrará en el Estado de liquidación del presupuesto.

REGULARIZACIÓN del presupuesto de ingresos

De derechos anulados:				
2.134.050,00	(4332) Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento	a	(4300) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.	2.134.050,00

CIERRE del presupuesto de ingresos				
12.033.960,00	(000) Presupuesto ejercicio corriente	a	(008) Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas	12.033.960,00

Para concluir, se atiende al Estado de liquidación del presupuesto, ya que es uno de los documentos que conforman las cuentas anuales, y será el que presente toda la información que, hasta este momento, ha sido recogida. Como se anticipaba anteriormente, se compone, a su vez, de los siguientes tres documentos:

1. **La liquidación del presupuesto de gastos.** Ofrece información acerca del grado de ejecución del presupuesto en relación con el presupuesto aprobado de forma definitiva. Deberá ofrecer la información, como mínimo, con el mismo nivel de desagregación del Presupuesto de gastos aprobado para la entidad y de sus modificaciones posteriores. Comprenderá, entre otros, los créditos iniciales, sus modificaciones, los créditos definitivos, los gastos comprometidos, las obligaciones reconocidas netas, los pagos, las obligaciones pendientes de pago al cierre del ejercicio y los remanentes de crédito. El modelo establecido en el PGCP'10 figura en el Anexo B.

En concreto, el dato de los remanentes de crédito informa sobre qué parte de los créditos definitivos aprobados no han sido gastados, es decir, créditos sobre los que no se han llegado a reconocer las correspondientes obligaciones. Estos créditos no gastados podrán encontrarse en situación de no utilizados (ni siquiera autorizados); autorizados, pero no dispuestos; o dispuestos, pero sin llegar a reconocer la obligación. Este dato pondrá de manifiesto la capacidad de la entidad a la hora de prever el posible gasto y, en su caso, podrá dar lugar, en ejercicios posteriores, a una reducción o ampliación de los créditos presupuestarios.

Entre otros, pueden destacarse los siguientes indicadores presupuestarios, derivados del presupuesto de gastos de las entidades del sector público estatal, los cuales son recogidos en la Memoria:

- **Ejecución del Presupuesto de Gastos:** refleja la proporción de los créditos aprobados en el ejercicio que han dado lugar al reconocimiento de obligaciones (Obligaciones reconocidas netas/Créditos totales).

- **Realización de pagos:** refleja la proporción de obligaciones reconocidas en el ejercicio cuyo pago ha sido satisfecho al cierre del ejercicio ($\text{Pagos realizados} / \text{Obligaciones reconocidas netas}$).
- **Esfuerzo inversor:** recoge la proporción que, en el ejercicio, representan las operaciones de capital en relación con la totalidad de los gastos presupuestarios ($\text{Obligaciones reconocidas netas de los capítulos 6 y 7} / \text{Total de obligaciones reconocidas netas}$).
- **Período medio de pago:** refleja el tiempo medio que la entidad tarda en pagar a sus acreedores presupuestarios ($\text{Obligaciones pendientes de pago} \times 365 / \text{Obligaciones reconocidas netas}$).

En el caso de entidades territoriales, también, pueden incluirse otros indicadores, como el Gasto por habitante ($\text{Obligaciones reconocidas netas} / \text{Número de habitantes}$).

En el ejemplo propuesto, este documento presentaría las anotaciones que se han ido realizando, desde la perspectiva de la contabilidad de partida simple, como sigue:

PARTIDA PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS			GASTOS COMPROMETIDOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	PAGOS	OBL. PDTES. DE PAGO A 31 DE DIC.	REMANENTES DE CRÉDITO
		INICIALES	MODIFICACIONES	DEFINITIVOS					
		-1	-2	(3=1+2)	-4	-5	-6	(7=5-6)	(8=3-5)
Programa 111Q									
Capítulo 1									
2019 13 111Q 12000	FUNCIONARIOS. RETRIBUCIÓN BÁSICA.	648.575,00	0	648.575,00	648.575,00	512.375,00	512.375,00	0,00	136.200,00
2019 13 111Q 12001	FUNCIONARIOS. COMPLEMENTO DE DESTINO	243.624,00	0	243.624,00	243.624,00	168.645,00	168.645,00	0,00	74.979,00
2019 13 111Q 12002	FUNCIONARIOS. COMPLEMENTO ESPECÍFICO	568.456,00	0	568.456,00	568.456,00	481.019,00	481.019,00	0,00	87.437,00
2019 13 111Q 12003	FUNCIONARIOS EN PRÁCTICAS. RETRIBUCIÓN BÁSICA.	1.306.595,00	0	1.306.595,00	1.306.595,00	979.946,00	979.946,00	0,00	326.649,00
2019 13 111Q 12005	RETRIBUCIONES DE FUNCIONARIOS EN PRÁCTICAS. RETRIB. COMPLEMENTARIAS	911.590,00	0	911.590,00	911.590,00	729.272,00	729.272,00	0,00	182.318,00
2019 13 111Q 12006	PRODUCTIVIDAD	169.250,00	0	169.250,00	169.250,00	167.670,00	167.670,00	0,00	1.580,00
2019 13 111Q 12100	GRATIFICACIONES	1.570,00	0	1.570,00	1.570,00	1.560,00	1.560,00	0,00	10,00
2019 13 111Q 12101	SEGURIDAD SOCIAL	645.800,00	0	645.800,00	645.800,00	510.182,00	510.182,00	0,00	135.618,00
2019 13 111Q 12400	FORMAC.Y PERFECC.DEL PERSONAL	25.410,00	0	25.410,00	25.410,00	22.900,00	22.900,00	0,00	2.510,00
2019 13 111Q 12401	ECONOMATOS Y COMEDORES	16.340,00	0	16.340,00	16.340,00	10.450,00	10.450,00	0,00	5.890,00
2019 13 111Q 12402	TRANSPORTE DE PERSONAL	29.480,00	0	29.480,00	29.480,00	25430	25430	0,00	4.050,00
2019 13 111Q 12403	ACCION SOCIAL	10.980,00	0	10.980,00	10.980,00	10980	10980	0,00	0,00
2019 13 111Q 12405	RETRIBUCIÓN OTRO PERSONAL	157.870,00	0	157.870,00	157.870,00	130.900,00	130.900,00	0,00	26.970,00
Capítulo 2									
2019 13 111Q 206	ARRENDAMIENTO DE EQUIPOS PARA PROCESOS DE INFORMACIÓN	8.500,00	0	8.500,00	8.500,00			0,00	8.500,00
2019 13 111Q 212	EDIFICIOS Y OTRAS CONSTRUCCIONES	50.500,00	0	50.500,00	50.500,00	55.076,95	55.076,95	0,00	-4.576,95
2019 13 111Q 213	MAQUINARIA,INSTALACIONES Y UTILLAJE	14.000,00	0	14.000,00	14.000,00	12.116,86	12.116,86	0,00	1.883,14
2019 13 111Q 215	MOBILIARIO Y ENSERES	1.000,00	0	1.000,00	1.000,00	0	0	0,00	1.000,00
2019 13 111Q 216								0,00	0,00
2019 13 111Q 22000	ORDINARIO NO INVENTARIABLE	31.000,00	0	31.000,00	31.000,00	11.266,35	11.266,35	0,00	19.733,65
2019 13 111Q 22001	PRENSA, REVISTAS, LIBROS Y OTRAS PUBLICACIONES	20.000,00	0	20.000,00	20.000,00	35.917,16	35.917,16	0,00	-15.917,16
2019 13 111Q 22002	MATERIAL INF. NO INVENTARIABLE	30.000,00	0	30.000,00	30.000,00	0	0	0,00	30.000,00
2019 13 111Q 22100	ENERGIA ELECTRICA	40.000,00	0	40.000,00	40.000,00	36.915,73	36.915,73	0,00	3.084,27
2019 13 111Q 22101	AGUA	22.500,00	0	22.500,00	22.500,00	5.317,84	5.317,84	0,00	17.182,16
2019 13 111Q 22103	COMBUSTIBLES	22.000,00	0	22.000,00	22.000,00	21.509,66	21.509,66	0,00	490,34
2019 13 111Q 22104	EQUIPOS PROCESOS DE INFORMACIÓN	174.182,00	0	174.182,00	174.182,00	50.039,00	50.039,00	0,00	124.143,00
2019 13 111Q 22199	OTROS SUMINISTROS	2.500,00	0	2.500,00	2.500,00	4.053,63	4.053,63	0,00	-1.553,63
2019 13 111Q 22200	SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES	9.530,00	0	9.530,00	9.530,00	0	0	0,00	9.530,00
2019 13 111Q 22201	POSTALES	6.000,00	0	6.000,00	6.000,00	675,34	675,34	0,00	5.324,66
2019 13 111Q 223	TRANSPORTES	115.000,00	0	115.000,00	115.000,00	78.726,85	78.726,85	0,00	36.273,15
2019 13 111Q 22601	ATENCIÓNES PROTOCOLARIAS Y REPRESENTATIVAS	1.000,00	0	1.000,00	1.000,00	23,1	23,1	0,00	976,90
2019 13 111Q 22602	PUBLICIDAD Y PROPAGANDA	1.500,00	0	1.500,00	1.500,00	2.974,31	2.974,31	0,00	-1.474,31
2019 13 111Q 22603	JURIDICOS, CONTENCIOSOS	8.190,00	0	8.190,00	8.190,00	0	0	0,00	8.190,00
2019 13 111Q 22606	REUNIONES,CONFERENCIAS Y CURSOS	300.000,00	0,00	300.000,00	300.000,00	214.554,63	214.554,63	0,00	85.445,37
2019 13 111Q 22700	LIMPIEZA Y ASEO	11.590,00	0	11.590,00	11.590,00	2.281,08	2.281,08	0,00	9.308,92
2019 13 111Q 22701	SEGURIDAD	630	0	630	630	0	0	0,00	630,00
2019 13 111Q 22706	ESTUDIOS Y TRABAJOS TECNICOS.	100.000,00	0	100.000,00	100.000,00	195.428,54	195.428,54	0,00	-95.428,54
2019 13 111Q 22799	TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS Y PROFESIONALES. OTROS INDEMNIZACIONES POR RAZON DEL SERVICIO. DIETAS	342.110,00	0	342.110,00	342.110,00	257.733,45	257.733,45	0,00	84.376,55
2019 13 111Q 230	INDEMNIZACIONES POR RAZON DEL SERVICIO. LOCOMOCION	500.458,00	0	500.458,00	500.458,00	325.218,48	325.218,48	0,00	175.239,52
2019 13 111Q 232	TRASLADOS	3.000,00	0	3.000,00	3.000,00	6.116,80	6.116,80	0,00	-3.116,80
2019 13 111Q 233	INDEMNIZACIONES POR RAZON DEL SERVICIO. OTRAS INDEMNIZACIONES (Reintegro)	700.000,00	0	700.000,00	700.000,00	504.734,50	504.734,50	0,00	195.265,50
2019 13 111Q 240	GASTOS DE PUBLICACIONES: GASTOS DE EDICION Y DISTRIBUCION	30.000,00	0	30.000,00	30.000,00	7.496,42	7.496,42	0,00	22.503,58
2019 13 111Q 352	INTERESES DE DEMORA	5.000,00	0	5.000,00	0	0	0	0,00	5.000,00
Capítulo 6									
2019 13 111Q 620	INVERSION NUEVA ASOCIADA AL FUNCIONAMIENTO OPERATIVO DE LOS SERVICIOS	509.150,00	0	509.150,00	30.000,00	23.567,80	23.567,80	0,00	485.582,20
2019 13 111Q 630	INVERSIONES DE REPOSICIÓN ASOC. AL FUNC. OPERATIVO DE LOS SERVICIOS	202.310,00	0	202.310,00	200.000,00	200.000,00	100.000,00	100.000,00	2.310,00
Capítulo 8									
2019 13 111Q 83108	PRESTAMOS A LARGO PLAZO. A FAMILIAS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO	4.070,00	0	4.070,00	0	0	0	0,00	4.070,00
Programa 111R									
Capítulo 1									
2019 13 111R 12400	RETRIBUCIONES FUNCIONARIOS EN PRÁCTICAS	1.206.020,00	0	1.206.020,00	1.206.020,00	976.876,20	976.876,20	0,00	229.143,80
2019 13 111R 16000	SEGURIDAD SOCIAL	284.620,00	0	284.620,00	284.620,00	145.649,00	145.649,00	0,00	138.971,00
Capítulo 2									
2019 13 111R 223	TRANSPORTES	59.000,00	0	59.000,00	59.000,00	55.370,90	55.370,90	0,00	3.629,10
2019 13 111R 22606	REUNIONES,CONFERENCIAS Y CURSOS	300.000,00	50.000,00	350.000,00	350.000,00	152.088,54	152.088,54	0,00	197.911,46
2019 13 111R 22706	ESTUDIOS Y TRABAJOS TECNICOS.	54.000,00	0	54.000,00	54.000,00	13.772,19	13.772,19	0,00	40.227,81
2019 13 111R 22799	TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS Y PROFESIONALES. OTROS INDEMNIZACIONES POR RAZON DEL SERVICIO. DIETAS	20000	0	20000	20000	0	0	0,00	20.000,00
2019 13 111R 230	INDEMNIZACIONES POR RAZON DEL SERVICIO. LOCOMOCION	513.810,00	0	513.810,00	513.810,00	391.812,50	391.812,50	0,00	121.997,50
2019 13 111R 231	INDEMNIZACIONES POR RAZON DEL SERVICIO. LOCOMOCION	606.600,00	0	606.600,00	606.600,00	354.117,83	354.117,83	0,00	252.482,17
2019 13 111R 233	INDEMNIZACIONES POR RAZON DEL SERVICIO. OTRAS INDEMNIZACIONES	500.120,00	0	500.120,00	500.120,00	302.016,00	302.016,00	0,00	198.104,00
2019 13 111R 240	GASTOS DE PUBLICACIONES: GASTOS DE EDICION Y DISTRIBUCION	70.000,00	0	70.000,00	70.000,00	24.635,50	24.635,50	0,00	45.364,50
Capítulo 4									
2019 13 111R 49100	APORTACIÓN A LA RED EUROPEA DE FORMACIÓN JUDICIAL (EJTN)	11.930,00	0	11.930,00	11.930,00	11.930,00	11.930,00	0,00	0,00
2019 13 111R 49101	APORTACIÓN ANUAL A LA RED EUROÁRABE DE FORMACIÓN JUDICIAL	2.500,00	0	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	0,00	0,00
TOTAL		11.983.960,00	50.000,00	12.033.960,00	11.543.430,00	8.632.483,92	8.532.483,92	100.000,00	3.401.476,08

Los indicadores presupuestarios, para el ejemplo propuesto, serían los siguientes:

Indicadores presupuestarios

Ejecución del presupuesto de gastos	71,73%
Realización de pagos	98,84%
Esfuerzo inversor	2,59%

El remanente de crédito pone de manifiesto que el Organismo había previsto que reconocería obligaciones por un importe muy superior al efectivamente realizado. Así, lo indica el grado de ejecución del presupuesto de gastos. Esto puede dar lugar, en presupuestos posteriores, a un ajuste del límite de gasto, que se adapte a la realidad, para no tener que prever los correspondientes ingresos, cuyo origen está, en último término, en los ciudadanos. El esfuerzo inversor es reducido, pero es comprensible, teniendo en cuenta el fin del Organismo.

- 2. La liquidación del presupuesto de ingresos.** Por su parte, pone de manifiesto el grado de cumplimiento del presupuesto de ingresos en relación con las previsiones en él incluidas. Pese a no tener un carácter limitativo, es interesante conocer el grado de acierto de las entidades a la hora de realizar las previsiones de ingresos. Exige que el órgano sea realista, teniendo en cuenta la coyuntura económica que se le presenta, por lo que también depende enormemente de la lectura que haga sobre las magnitudes macroeconómicas y las previsiones de su evolución. Igualmente, deberá ofrecer la información, como mínimo, con el mismo nivel de desagregación del Presupuesto de ingresos aprobado para la entidad y de sus modificaciones posteriores. Comprenderá, entre otros, las previsiones iniciales, sus modificaciones, las previsiones definitivas, los derechos reconocidos, los derechos anulados, los derechos cancelados, los derechos reconocidos netos, la recaudación neta, los derechos pendientes de cobro al cierre y el exceso o defecto de provisión. El modelo establecido en el PGCP'10 figura en el Anexo B.

El exceso o defecto de provisión será el dato que permitirá conocer la desviación que ha existido, entre las previsiones y lo realmente ocurrido, poniendo de manifiesto la fiabilidad del órgano.

Algunos de los indicadores presupuestarios, también recogidos en la Memoria, que se pueden obtener son:

- **Ejecución del presupuesto de ingresos:** refleja la proporción que sobre los ingresos presupuestarios previstos suponen los derechos reconocidos netos. Los derechos reconocidos netos es el dato que determina la cuantía de derechos primeramente reconocidos que no han sido anulados (ya sea por anulación de la liquidación, o por aplazamiento o fraccionamiento) ni cancelados (ya sea por cobro en especie, o por insolvencia de acreedores). Su cálculo se realiza: $\text{Derechos reconocidos netos} / \text{Previsiones definitivas}$.
- **Realización de cobros:** refleja la proporción que suponen los cobros obtenidos sobre los derechos reconocidos netos ($\text{Recaudación neta} / \text{Derechos reconocidos netos}$).
- **Período medio de cobro:** refleja el número de días que, por término medio, tarda la entidad en cobrar sus ingresos ($\text{Derechos pendientes de cobro} \times 365 / \text{Derechos reconocidos netos}$).

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	PREVISIONES PRESUPUESTARIAS			DERECHOS RECONOCIDOS	DERECHOS ANULADOS	DERECHOS CANCELADOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	RECAUDACIÓN NETA	DER. PDTES. DE COBRO A 31 DIC.	EXCESO/DEFECTO PROVISIÓN
		INICIALES	MODIFICACIONES	DEFINITIVAS							
		-1	-2	(3=1+2)							
13 380	DE EJERCICIOS CERRADOS	10.000,00	0,00	10.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-10.000,00
13 39101	INTERESES DE DEMORA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
13 392	RECARGOS, MULTAS E INTERESES DE DEMORA NO TRIBUTARIOS	3.000,00	0,00	3.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-3.000,00
13 400	TRANSFERENCIAS CORRIENTES DEL DEPARTAMENTO AL QUE ESTA ADSCRITO	8.536.200,00	0,00	8.536.200,00	8.536.200,00	2.134.050,00	0,00	6.402.150,00	6.402.150,00	0,00	-2.134.050,00
13 49200	OTRAS TRANSFERENCIAS DE LA CEE	0,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00	0,00	0,00	50.000,00	50.000,00	0,00	0,00
13 700	TRANSFERENCIAS DE CAPITAL DEL DEPARTAMENTO AL QUE ESTA ADSCRITO	512.300,00	0,00	512.300,00	512.300,00	0,00	0,00	512.300,00	512.300,00	0,00	0,00
13 870	REMANENTE DE TESORERIA	2.922.460,00	0,00	2.922.460,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL		11.983.960,00	50.000,00	12.033.960,00	7.134.849,97	2.134.050,00	0,00	6.964.450,00	6.964.450,00	0,00	-2.147.050,00

Indicadores presupuestarios

Ejecución del presupuesto de gastos	57,87%
Realización de pagos	100%

El grado de ejecución refleja que casi la mitad de los ingresos previstos no han dado lugar al reconocimiento de los derechos que los originan. Sin embargo, al menos de los que sí han dado lugar al reconocimiento, se ha recibido el total del importe.

3. **Resultado presupuestario.** Este documento contable pone de manifiesto la diferencia entre los ingresos y los gastos presupuestarios del ejercicio, teniendo

en cuenta los ajustes pertinentes. Muestra, por tanto, en qué medida los gastos presupuestarios han encontrado su correspondiente fuente de financiación en los ingresos presupuestarios en el ejercicio correspondiente. Se puede hablar, entonces, de tres opciones distintas: superávit, déficit o equilibrio. El modelo establecido en el PGCP'10 figura en el Anexo B. El resultado presupuestario se compone de tres magnitudes:

a. **El resultado presupuestario del ejercicio.** Propiamente, se determina mediante la diferencia entre los «Derechos reconocidos netos», por el lado de los ingresos presupuestarios, y las «Obligaciones reconocidas netas», por el lado de los gastos presupuestarios. Esta diferencia se calcula atendiendo a las operaciones que lo producen. Por ello, se pueden distinguir entre:

i. **Operaciones no financieras**, subdividiéndose, a su vez, entre *operaciones corrientes* (capítulos 1 a 5 del presupuesto de gastos y del presupuesto de ingresos), *operaciones de capital* (capítulos 6 y 7 de ambos presupuestos) y *operaciones comerciales*. Este último solo aparecerá en aquellas entidades que realicen operaciones comerciales, además de las operaciones administrativas pertinentes. Aquel grupo de operaciones tiene un tratamiento contable diferente al que se ha explicado para las operaciones administrativas. En su caso, únicamente, se registra en el presupuesto de ingresos un artículo específico, «*Resultado de operaciones comerciales*», que presentará saldo positivo o negativo, siendo un recurso adicional para financiar o necesitado de financiación, respectivamente.

ii. **Operaciones financieras**, subdividiéndose, a su vez, entre *activos financieros* (capítulo 8 de ambos presupuestos) y *pasivos financieros* (capítulo 9 de ambos presupuestos).

b. **Los ajustes a dicho resultado presupuestario:**

i. **Los créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado.** El remanente de tesorería es un recurso que no se ha obtenido en el período correspondiente, sino que ya se encuentra disponible procedente de ejercicios anteriores

y, por tanto, no se habrá registrado en la cuenta 430. «*Deudores por derechos reconocidos: presupuesto de ejercicio corriente*». Por lo tanto, los gastos financiados con dicho remanente no se deben contar en el resultado, por lo que se adiciona el importe de las obligaciones reconocidas netas financiadas por él.

ii. **Las desviaciones de financiación del ejercicio en gastos con financiación afectada.** Estos gastos, que suponen una excepción al principio de no afectación, explicado anteriormente, deben ser financiados, en todo o en parte, con recursos presupuestarios concretos. Tanto los gastos, como los ingresos con los que se financian, deben ser imputados al ejercicio en que se realicen o se perciban, respectivamente. Por tanto, cuando la duración del gasto con financiación afectada sea superior a un ejercicio presupuestario y la financiación no se obtenga de forma simultánea, aparecerán desviaciones que alterarán el resultado presupuestario. De esta manera, si el ingreso imputado en el ejercicio es superior al gasto correspondiente, el resultado contendrá un superávit ficticio por esta razón, debiendo deducirse del resultado. En caso contrario, el resultado contendrá un déficit ficticio, cuyo importe habrá que adicionar al resultado.

c. **El resultado presupuestario ajustado.** Es el resultado de la realización de las operaciones anteriores.

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	AJUSTES	RESULTADO PRESUPUESTARIO
a. Operaciones corrientes	6.452.150,00	8.408.916,12		-1.956.766,12
b. Operaciones de capital	512.300,00	223.567,80		288.732,20
c. Operaciones comerciales	0	0		0,00
1. Total operaciones no financieras (a+b+c)	6.964.450,00	8.632.483,92		-1.668.033,92
d. Activos financieros	0	0		0
e. Pasivos financieros	0	0		0
2. Total operaciones financieras (d+e)	0	0		0
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I = 1+2)	6.964.450,00	8.632.483,92		-1.668.033,92
AJUSTES:				
3. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado			1.568.033,92	
4. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio			0	
5. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio			0	
II. TOTAL AJUSTES (II = 3+4-5)			1.568.033,92	
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I+II)				-100.000,00

En el supuesto práctico propuesto, el resultado presupuestario arroja un déficit presupuestario de 100.000 euros, poniendo de manifiesto que los ingresos presupuestarios obtenidos no han sido suficientes para financiar los gastos. En primer lugar, se debe aclarar el primer ajuste, cuyo origen reside en que el dato del remanente de tesorería incluye, entre otros conceptos, los fondos líquidos de la entidad. Por tanto, parte de los créditos presupuestarios han sido financiados con este remanente de años anteriores. Sin embargo, como su origen se sitúa en ejercicios pasados, no tiene reflejo en el presupuesto de ingresos del año corriente y, por tanto, debe realizarse este ajuste. Este remanente, por tanto, es susceptible de financiar gastos de años posteriores, siempre que se decida disponer de él para esta función, incluyéndolo en el Capítulo 8 del presupuesto de ingresos del ejercicio posterior.

El déficit presupuestario, en este caso, encuentra su razón en el aplazamiento efectuado por el Ministerio de Justicia en las transferencias corrientes, puesto que debía haberse recibido en el ejercicio corriente, siendo aplazado para el ejercicio posterior. Como el acuerdo de aplazamiento da lugar a que el derecho se reclasifique como «no presupuestario», puesto que no se va a recibir en el ejercicio corriente, deja de ser un derecho reconocido, ya que la evaluación de la capacidad de los ingresos para financiar los gastos se realiza desde la perspectiva del ejercicio corriente.

Aunque se ha prescindido de algunos elementos relacionados con la ejecución contable de los presupuestos (por ejemplo: no se han tenido en cuenta operaciones de ejercicios pasados ni ejercicios futuros), y las operaciones propuestas no han entrañado una gran dificultad, este supuesto ha permitido un gran acercamiento y comprensión del funcionamiento del presupuesto y el tratamiento contable de su ejecución.

Tras su realización, se afirma que, a través del Estado de liquidación del presupuesto, se puede verificar el respeto a la legalidad, puesto que se ha podido comprobar la correspondencia entre créditos e ingresos, el respeto al principio de especialidad o a los límites en materia de ampliación de créditos, entre otros.

Además, también, permite obtener los resultados más propios de la ejecución, tales como el grado de desviación entre lo previsto y lo realmente ocurrido, y el resultado presupuestario.

Siendo todo lo anterior adecuado, recordando que es uno de los instrumentos esenciales para el control de la gestión, plantea la necesidad de medidas complementarias. A modo de ejemplo se pueden plantear las siguientes cuestiones:

Permite comprobar que la operatoria ha sido conforme a la legalidad, pero nada de ello permite saber si el gasto efectuado se ha realizado respetando los principios de economía, eficiencia y eficacia²¹. Considerando que la LGP establece, como principio rector de la programación presupuestaria, la eficiencia en la asignación y utilización de recursos²², la experiencia pone de manifiesto que este precepto no es siempre respetado. Según lo prescrito igualmente por la Constitución, según la información comprobada mediante el supuesto, podría darse el caso de que la previsión de crédito, completamente legal en cuanto a la existencia de los actos administrativos requeridos su determinación, sea elevada, de acuerdo con los actos a que va a dar lugar, pero nada informa de si la fijación de esa cuantía ha estado orientada por un criterio económico, tratando de no despilfarrar recursos. Es por ello que, en cierto sentido, lo prescrito por los textos legales no encuentra su correspondiente articulación contable, si solo se atiende a la información suministrada por la contabilidad del presupuesto.

Desde otra perspectiva, en numerosas ocasiones, se identifica una buena gestión con un grado de ejecución del 100% en el presupuesto de gastos. Sin embargo, este porcentaje solo informa de que la totalidad de los créditos previstos han acabado dando lugar al reconocimiento de obligaciones. Podría parecer que una ejecución del 70% da lugar a entender que la previsión realizada por el ente no ha sido muy precisa. Sin embargo, si la explicación subyacente es que, finalmente, se ha acometido el gasto empleando los menores recursos posibles, se le estaría dando una interpretación más que pobre. En este caso, sí se estaría atendiendo a las prescripciones legales en materia de economía y

²¹ La Norma Internacional 300 de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI-300) los define como sigue:

- Economía: principio de la gestión económico-financiera consistente en alcanzar los objetivos fijados en una organización, programa, proyecto, actividad o función minimizando el coste de los recursos utilizados.
- Eficacia: principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir los objetivos establecidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función.
- Eficiencia: principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir la mejor relación posible entre los resultados obtenidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función y los recursos empleados para conseguir aquellos.

²² Precepto cuyo origen está en el artículo 31.2 de la Constitución Española («El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía»). Además de en la LGP, también encuentra desarrollo en normas como la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (BOE núm. 272, de 09 de noviembre de 2017).

eficiencia, pero la interpretación dada no estaría reflejando la buena gestión llevada a cabo.

Por todas estas razones, se presentó la exigencia de una mayor precisión en los datos suministrados únicamente por el Estado de liquidación del presupuesto, así como del resto de estados contables (aunque no sean objeto de análisis en este trabajo), a través de indicadores presupuestarios, de gestión y de información del coste de las actividades.

Este hecho es una de las novedades del PGCP'10 con respecto al anterior, reservando su mención hasta este momento, para poder comprender, tras el supuesto propuesto, la necesidad de una información más completa, que permita un control más adecuado y acorde a los recursos gestionados, por los organismos de control, en particular, y por los ciudadanos, en general. En el mismo sentido, igualmente, se han emprendido trabajos en Contabilidad Analítica, para lograr que las entidades públicas cuenten con sistemas de registro y control de los costes más sofisticados.

En definitiva, la información proporcionada por los distintos documentos que componen el Estado de liquidación del presupuesto ofrece, sobre todo, una perspectiva cuantitativa y formalista. Es decir, permite conocer si se han cumplido los requisitos prescritos para poder ejecutar los ingresos y los gastos, y la cuantía de estos. De un lado, permite corroborar el respeto a las disposiciones y límites legales. De otro lado, ofrece los datos relativos al equilibrio presupuestario, dando lugar al control de las previsiones realizadas por los entes, para saber si deben ser ajustadas en ejercicios posteriores. Parece coherente afirmar que el esfuerzo en la Contabilidad Pública ha de orientarse a posibilitar una mejor conjugación de los principios de legalidad, economía, eficacia y eficiencia, para el que los órganos de control, tanto interno como externo, juegan un papel fundamental, especialmente, a través del adecuado desarrollo de auditorías operativas.

ANEXO B. MODELO DEL ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 2010

ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

I. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS

PARTIDA PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS			CANTOS COMPROMISADOS (F)	DEBEROS SUPLENIDOS (G)	PAGOS (H)	DEBEROS PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE (I+J+K)	REMANENTES DE CRÉDITOS (L+M)
		ORDINALES (E)	MODIFICACIONES (G)	DEFINITIVOS (D+E+G)					
TOTAL									

ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

II. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

PARTIDA PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	PRELIMINAR PRESUPUESTARIO			DEBEROS RECLAMADOS (F)	DEBEROS APLICADOS (G)	DEBEROS CANCELADOS (H)	DEBEROS RECLAMADOS MENOS (I+J+K)	RECATOS (L+M)	DEBEROS PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE (N+O)	CANTOS PAGADOS (P+Q)
		ORDINALES (E)	MODIFICACIONES (G)	DEFINITIVOS (D+E+G)							
TOTAL											

ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO
III. RESULTADO DE OPERACIONES COMERCIALES

GASTOS	IMPORTE		INGRESOS	IMPORTE	
	ESTIMADO	REALIZADO		ESTIMADO	REALIZADO
	COMPRAS NETAS				VENTAS NETAS
DEVOLUCIONES DE VENTAS COBRADAS			DEVOLUCIONES DE COMPRAS PAGADAS		
RAPPELS SOBRE VENTAS COBRADAS			RAPPELS SOBRE COMPRA PAGADAS		
GASTOS COMERCIALES NETOS			INGRESOS COMERCIALES NETOS		
ANULACIONES DE INGRESOS COMERCIALES COBRADOS			ANULACIONES DE GASTOS COMERCIALES PAGADOS		
RESULTADO POSITIVO DE OPERACIONES COMERCIALES			RESULTADO NEGATIVO DE OPERACIONES COMERCIALES		
TOTAL			TOTAL		

ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO
IV. RESULTADO PRESUPUESTARIO

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	AJUSTES	RESULTADO PRESUPUESTARIO
a. Operaciones corrientes				
b. Operaciones de capital				
c. Operaciones extraordinarias				
1. Total operaciones no financieras (a+b+c)				
d. Activos financieros				
e. Pasivos financieros				
2. Total operaciones financieras (d+e)				
1. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (1 = 1+2)				
AJUSTES				
3. Créditos gastados financiados con recursos de treasury no afectado				
4. Derivaciones de financiación negativa del ejercicio				
5. Derivaciones de financiación positiva del ejercicio				
II. TOTAL AJUSTES (II = 3+4-5)				
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I+II)				

