

La contabilidad de las operaciones del presupuesto en el Plan General de Contabilidad Pública de 2010

Susana Casado Robledo

Interventora y auditora del Estado

Es mi intención con este trabajo hacer un repaso del tratamiento que en el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, prácticamente 16 años después del anterior Plan, aprobado en 1994, se ha previsto para registrar las operaciones que derivan de la ejecución presupuestaria y para ordenar la información que en relación con la misma ha de prepararse para formar parte de las cuentas anuales. Como destacaré, en mi opinión el tratamiento contable de las operaciones presupuestarias no difiere de forma sustancial del actualmente en vigor, aunque intentaré identificar las diferencias. Antes de realizar el análisis contable, en el que se distinguirá entre operaciones derivadas de la ejecución del presupuesto de gastos y operaciones derivadas de la ejecución del presupuesto de ingresos, recogeré una breve descripción de la estructura de los presupuestos y de los procedimientos de ejecución presupuestaria aplicables en el Estado; ello me ha parecido oportuno para intentar situar a aquellos lectores que no estén familiarizados con la gestión financiera de las Administraciones Públicas. A continuación, en relación con cada una de las fases del procedimiento, se describirá a través de las correspondientes cuentas el registro en partida doble de las distintas operaciones y la información que en relación con las mismas debe elaborarse a efectos de su presentación en las cuentas anuales. Por último haré referencia a los denominados «indicadores presupuestarios», que, junto con otros indicadores que se han previsto a efectos de la elaboración de la memoria que forma parte de las cuentas anuales, constituyen una novedad del

Plan cuyo estudio ocupa este número monográfico de la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO.

1. INTRODUCCIÓN

Antes de entrar de lleno en el análisis de la contabilidad de las operaciones del presupuesto, tal como se contemplan en el actual Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), conviene hacer un repaso del régimen presupuestario vigente y de las actuaciones que conlleva la ejecución presupuestaria, para lo que se van a tomar como referencia a los Presupuestos Generales del Estado (PGE), que presentan una estructura y se desarrollan conforme a un procedimiento que, en principio, deben encontrarse suficientemente normalizados con las estructuras y procesos de ejecución de los presupuestos del resto de las Administraciones Públicas (Comunidades Autónomas y Entidades Locales).

El artículo 134 de la Constitución Española establece que los PGE incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal. La actual Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003, de 26 de noviembre) regula, en su artículo 2, la composición del sector público estatal, clasificándolo, en el artículo 3, en tres bloques: sector público administrativo, sector público empresarial y sector público fundacional. Sólo las entidades que forman parte del sector público administrativo han de aplicar las normas que contiene el PGCP¹, es decir:

- a) La Administración General del Estado.
- b) Los organismos autónomos y agencias estatales dependientes de la Administración General del Estado².
- c) Las entidades gestoras, servicios comunes y las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social.
- d) Otro tipo de entidades distintas de las anteriores y los consorcios en los que la participación estatal sea mayoritaria, cuando, en uno y otro caso, su actividad no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo o efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional (siempre sin ánimo de lucro), y que no se financien

¹ Ver artículo 121.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

² A las agencias estatales no hace referencia expresa el artículo 2 de la Ley General Presupuestaria, dado que es un tipo de entidad con origen en la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, que es posterior a la Ley General Presupuestaria, pero las mismas, por su actividad y forma de financiación, forman parte del sector público administrativo.

mayoritariamente con ingresos comerciales (los obtenidos como contrapartida de la entrega de bienes o prestaciones de servicios)³.

e) Los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales del Estado.

No a todas las entidades enumeradas anteriormente les resulta de aplicación el mismo régimen presupuestario. Así, las entidades referidas en las letras *a)*, *b)* y *c)* están sometidas a unas normas presupuestarias que confieren carácter limitativo a su presupuesto de gastos y estimativo a su presupuesto de ingresos, presentando los créditos su estructura de acuerdo con las clasificaciones orgánica, económica y por programas definidas en la Ley General Presupuestaria. La ejecución posterior del presupuesto aprobado y sus modificaciones se realizan aplicando las normas que contiene dicho texto legal, si bien en el caso de las agencias estatales hay que tener en cuenta también las previsiones que en esta materia contiene la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos (Ley de Agencias).

Es objeto del presente artículo el análisis del contenido del PGCP en relación con el registro y la información de las operaciones presupuestarias que obedecen las normas anteriormente referidas [para las entidades de las letras *a)*, *b)* y *c)*], ya que el régimen presupuestario aplicable a la mayor parte de las entidades referidas en la letra *d)* y a los fondos a que hace referencia la letra *e)* se califica de «estimativo», tanto en lo que a sus gastos como en lo que a sus ingresos se refiere, no contemplando el PGCP tratamiento específico alguno para el registro y la información de las correspondientes operaciones. La contabilidad de estas entidades y fondos probablemente sea objeto de la oportuna adaptación del PGCP, tal como ha ocurrido con el ya derogado Plan del año 1994.

Se recoge a continuación una breve descripción de las clasificaciones presupuestarias previstas en la Ley General Presupuestaria que determinan las estructura de los presupuestos de gastos e ingresos, así como sus características, y las distintas fases que conforman la ejecución de un presupuesto una vez aprobado; ello se realizará distinguiendo entre gastos e ingresos.

2. OPERACIONES DEL PRESUPUESTO DE GASTOS CORRIENTE

2.1. Clasificaciones presupuestarias

Los créditos de las entidades con presupuesto limitativo y vinculante han de destinarse exclusivamente a la finalidad específica para

³ Ver artículo 3 de la Ley General Presupuestaria.

la que hayan sido autorizados por la correspondiente ley de presupuestos. El carácter limitativo (importe máximo de las obligaciones que se pueden adquirir durante el ejercicio a que la ley se refiere) y vinculante (destino concreto para el que la ley recoge los gastos) de los créditos queda determinado por el nivel de especificación con que aparezcan en dicha ley. Así quedan definidos los créditos presupuestarios en la Ley General Presupuestaria como cada una de las asignaciones individualizadas de gasto que figuran en los presupuestos de cada una de las entidades puestos a disposición de los centros gestores para la cobertura de las necesidades para las que hayan sido aprobados, viniendo su especificación determinada de acuerdo con la agrupación orgánica, por programas y económica. La combinación de las tres agrupaciones constituye la «partida» o «aplicación» presupuestaria.

La clasificación orgánica agrupa los créditos por secciones y servicios (en la Administración General del Estado las secciones coinciden básicamente con cada uno de los departamentos ministeriales y los servicios con los órganos a los que se atribuyen competencias para gastar dentro de su estructura). Las secciones presupuestarias se identifican con dos dígitos numéricos, y los servicios con dos o tres dígitos numéricos.

La clasificación por programas permite a los centros gestores agrupar sus créditos según los gastos que considera necesario realizar para la consecución de los objetivos que se han planteado. Los programas se identifican con un código alfanumérico (tres dígitos numéricos y una letra). El máximo nivel de agregación de los programas son las áreas de gasto, identificadas con un dígito numérico. En los PGE son cinco⁴:

- Área de gasto 1. Servicios públicos básicos.
- Área de gasto 2. Actuaciones de protección y promoción social.
- Área de gasto 3. Producción de bienes públicos de carácter preferente.
- Área de gasto 4. Actuaciones de carácter económico.
- Área de gasto 9. Actuaciones de carácter general.

Las áreas de gasto se dividen en políticas, que se identifican con dos dígitos numéricos, y las políticas se dividen en grupos de progra-

⁴ Ver Anexo I de la Orden EHA 1320/2010, de 18 de mayo, por la que se dictan normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2011.

mas que, identificados con tres dígitos numéricos, abarcan aquellos programas que presentan características comunes.

Por su parte, la clasificación económica agrupa los créditos por capítulos, que se identifican con un dígito numérico, separando las operaciones corrientes (gastos de personal, gastos corrientes en bienes y servicios, gastos financieros y transferencias corrientes, capítulos 1 a 4, respectivamente), las de capital (inversiones reales y transferencias de capital, capítulos 6 y 7, respectivamente), las financieras (distinguiendo entre gastos para activos y para pasivos, capítulos 8 y 9, respectivamente) y Fondo de contingencia de ejecución presupuestaria⁵ (capítulo 5). Los capítulos se encuentran divididos en artículos, identificados con dos dígitos numéricos, y dentro de los artículos con otro dígito adicional el nivel de concepto. Los conceptos a su vez pueden dividirse en subconceptos⁶.

Como se ha indicado, la combinación de las tres agrupaciones constituyen las partidas o aplicaciones presupuestarias, a las que durante el proceso de elaboración de los PGE se les asigna una dotación de forma individualizada, determinándose los créditos presupuestarios, que aparecen ordenados en los denominados estados de gastos de los Presupuestos. Como ejemplo de dotación presupuestaria de los PGE se puede destacar la aplicación 15.11.931P.222.00, que recogerá el crédito que se asigne dentro del Ministerio de Economía y Hacienda (sección 15) a la Intervención General de la Administración del Estado (servicio 11) para, en ejecución de las funciones de control interno y contabilidad pública (programa 931P), atender los gastos derivados de los servicios de telecomunicaciones (subconcepto 222.00, que sirve para recoger los créditos que con ese destino se prevean dentro del capítulo 2, «Gastos corrientes en bienes y servicios»; en el artículo 22, «Material, suministros y otros» concepto 222, «Comunicaciones», uno de cuyos subconceptos es el 222.00, «Servicios de telecomunicaciones»).

Los estados de gastos de los PGE recogen el importe de los créditos que de manera individualizada se aprueban para cada una de las innumerables partidas presupuestarias que expresan del detalle de quién podrá gastar (a través de la clasificación orgánica), para el cumplimiento de qué funciones y la consecución de qué objetivos (clasificación por programas) y en qué podrá gastar (clasificación económica).

⁵ Ver artículo 15 del Real Decreto legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

⁶ Ver Anexo III de la Orden EHA 1320/2010, de 18 de mayo, por la que se dictan normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2011.

2.2. Contabilidad de las operaciones de ejecución del presupuesto de gastos

La gestión de los créditos una vez aprobados corresponde, dentro de la Administración General del Estado, a los titulares de los departamentos ministeriales y en las entidades dependientes de la Administración General del Estado a sus directores o presidentes. La gestión presupuestaria se realiza al máximo nivel de desagregación que presenten los créditos, si bien es diferente en función del grado de vinculación que les afecte⁷. Como se ha destacado anteriormente, los créditos tienen carácter limitativo y no pueden adquirirse compromisos de gasto ni obligaciones por cuantía superior al importe autorizado en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a la ley que incumplan esta limitación⁸. La contabilidad de las operaciones del presupuesto de gastos debe permitir controlar el cumplimiento de la limitación cuantitativa de los créditos, y, con independencia del grado de vinculación que les afecte, ha de tomar como referencia el máximo nivel de desagregación con el que figuren en los estados de gastos de los PGE.

Desde un punto de vista contable, la gestión de los gastos públicos se realiza a través de un procedimiento que presenta las siguientes fases⁹:

- Aprobación del gasto.
- Compromiso de gasto.
- Reconocimiento de la obligación y propuesta de su pago.
- Pago.

La *aprobación* es el acto mediante el cual se autoriza la realización de un gasto determinado por cuantía cierta o aproximada, reservando a tal fin la totalidad o parte de un crédito presupuestario¹⁰. Es un acto que no implica aún relación alguna con terceros.

Avanzando en el procedimiento, el *compromiso* se define como el acto mediante el cual se acuerda la realización de gastos previamente aprobados por un importe determinado o determinable¹¹. Se trata de un acto con relevancia jurídica para con terceros, vinculando a la

⁷ Ver artículos 43 y 44 de la Ley General Presupuestaria.

⁸ Ver artículo 46 de la Ley General Presupuestaria.

⁹ Ver artículo 73 de la Ley General Presupuestaria.

¹⁰ Ver artículo 73.2 de la Ley General Presupuestaria.

¹¹ Ver artículo 73.3 de la Ley General Presupuestaria.

entidad a la realización del gasto en la cuantía y las condiciones establecidas.

Contablemente las fases de aprobación y compromiso del gasto no tienen efectos patrimoniales. A diferencia del Plan del año 1994, en el que estas operaciones se registraban obligatoriamente a través de cuentas del grupo 0, «De control presupuestario. Ejercicio corriente», el actual Plan ha previsto la utilización de dichas cuentas con carácter optativo dada, como decía, la ausencia de efectos patrimoniales. Para, con ese carácter optativo, reflejar las fases de aprobación y compromiso del gasto dentro del grupo 0 se han previsto las cuentas 004, «Presupuesto de gastos: gastos autorizados», y 005, «Presupuesto de gastos: gastos comprometidos». El movimiento de ambas cuentas y su cancelación en fin de ejercicio son iguales que en el Plan de 1994.

Como inciso, antes de continuar describiendo el proceso de ejecución presupuestaria, en relación con otras operaciones del presupuesto de gastos que tampoco tienen incidencia patrimonial, se destaca que, al igual que en el Plan de 1994, en el grupo 0 del actual Plan también se han previsto las cuentas que sirven para recoger la apertura del presupuesto inicial de cada ejercicio y las posteriores modificaciones que el mismo pueda experimentar, con una subcuenta específica para disponer del detalle por tipo de modificaciones (créditos extraordinarios, suplementos de crédito, ampliaciones, transferencias, incorporaciones de remanentes de crédito, generaciones, etc.¹²). Se mantienen también respecto del Plan de 1994 la cuenta 003, «Presupuesto de gastos: créditos definitivos», que a través de sus divisionarias recoge la situación de los créditos según se encuentren como disponibles, retenidos para gastar o para realizar transferencias, o se encuentren en situación de no disponibles¹³. Al igual que para las cuentas 004 y 005 anteriormente citadas, el movimiento y cancelación en fin de ejercicio de las cuentas del grupo 0, que sirven para recoger la apertura del presupuesto de gastos, sus posteriores modificaciones y la situación de disponibilidad de sus créditos, presentan el mismo movimiento y forma de cancelación en fin de ejercicio que las correspondientes del Plan de 1994.

El reconocimiento de la obligación es el acto mediante el cual se declara la existencia de un crédito exigible a la entidad derivado de un

¹² Ver artículos 51 a 59 de la Ley General Presupuestaria.

¹³ El Consejo de Ministros viene adoptando estos dos últimos años Acuerdos por los que declara la no disponibilidad de determinados créditos (lo que significa que no se pueden gastar) con el objeto de reducir el déficit presupuestario, contribuyendo a alcanzar el objetivo de estabilidad presupuestaria.

gasto aprobado y comprometido y que comporta la propuesta de pago correspondiente. Exige la previa aprobación y compromiso del gasto. El reconocimiento de las obligaciones se produce previa acreditación documental de la prestación o el derecho del acreedor de conformidad con los acuerdos que en su día aprobaron y comprometieron el gasto¹⁴.

Por último, el pago se puede definir como el acto por el cual se satisface la obligación del acreedor. Además del pago existen otras formas posibles de extinción de las obligaciones, tales como su compensación o prescripción.

En la primera parte del PGCP, relativa al Marco conceptual de la contabilidad pública, en el punto 3º recoge los principios contables¹⁵, dentro de los cuales se distingue entre principios de carácter económico-patrimonial y principios de carácter presupuestario, que son los siguientes:

– *Principio de imputación presupuestaria*, según el cual los gastos e ingresos presupuestarios han de imputarse 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, clasificándose tanto los gastos como los ingresos atendiendo al órgano encargado de su gestión. Además, de acuerdo con este principio, las obligaciones presupuestarias derivadas de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general se imputarán al presupuesto del ejercicio en el que se realicen y con cargo a los respectivos créditos.

– *Principio de desafectación*, según el cual, con carácter general, los ingresos de carácter presupuestario han de destinarse a financiar la totalidad de los gastos de dicha naturaleza, sin que exista una relación directa entre unos y otros.

En partida doble, el reconocimiento de la obligación, que se corresponde con la primera fase de ejecución presupuestaria que tiene efectos patrimoniales, supone un abono en la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente». Por su parte, el pago (y en general la extinción) de las obligaciones se registra mediante un cargo en dicha cuenta, por lo que su saldo reco-

¹⁴ Ver artículo 73.4 de la Ley General Presupuestaria.

¹⁵ Ver artículo 122 de la Ley General Presupuestaria [modificado por la disposición final quinta (apartado seis) de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, regulando la nueva relación de principios contables recogida en el Plan General de Contabilidad Pública recientemente aprobado.

ge el importe de las obligaciones derivadas de la ejecución del presupuesto de gastos que se encuentran pendientes de pago.

La contabilidad de las entidades sometidas al proceso anteriormente descrito de ejecución de los gastos debe recoger la información que se deriva de la misma en sus cuentas anuales, cuentas que, de acuerdo con el nuevo PGCP, comprenden: el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. Es precisamente en el denominado estado de liquidación del presupuesto y en el punto 23 de la memoria donde de manera especial se recoge la información relativa a la ejecución del presupuesto de gastos.

Al definirse, en el punto 4º del Marco conceptual, los elementos de las cuentas anuales, se hace referencia a los *gastos presupuestarios*, definiéndose como aquellos flujos que suponen el empleo de créditos consignados en el presupuesto de gastos de la entidad, conllevando su realización obligaciones a pagar presupuestarias con origen en gastos (imputados en los capítulos 1 a 4 y en el 7), en adquisición de activos (imputados en los capítulos 6 y 8) o en cancelación de pasivos (imputados en el capítulo 9).

Continúa el Plan diciendo que, por tanto, el término «gasto presupuestario» se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad y que no debe confundirse con el término «gasto», ya que existen gastos presupuestarios que no constituyen gasto (los derivados de la adquisición de activos y cancelación de pasivos), y viceversa (por ejemplo, dotación de provisiones).

2.3. Información de la ejecución del presupuesto de gastos en las cuentas anuales

Información en el estado de liquidación del presupuesto

Del estado de liquidación del presupuesto se puede destacar que no experimenta modificaciones importantes respecto del Plan de 1994. Hay algunas reubicaciones de la información, y en el estado del resultado presupuestario se ha cambiado de denominación al saldo presupuestario del ejercicio, que ha pasado a llamarse resultado presupuestario del ejercicio, y se ha cambiado la denominación del superávit o déficit de financiación del ejercicio, que ha pasado a denominarse resultado presupuestario ajustado.

El estado de liquidación del presupuesto consta de cuatro partes; en la primera se recoge la liquidación del presupuesto de gastos me-

diante un estado en el que para cada partida presupuestaria (resultado de combinar las tres clasificaciones orgánica, por programas y económica de los créditos) se identifican los siguientes importes:

- Créditos iniciales.
- Modificaciones de los créditos iniciales.
- Créditos definitivos (suma de los dos conceptos anteriores).
- Gastos comprometidos.
- Obligaciones reconocidas netas.
- Pagos.
- Obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre (diferencia entre el importe de las obligaciones reconocidas netas y los pagos).
- Remanentes de crédito (diferencia entre el importe de los créditos definitivos y las obligaciones reconocidas netas).

Es en el punto 5º del Marco conceptual, que recoge los criterios de reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, en el que se determina que los gastos presupuestarios se reconocerán en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de reconocimiento o liquidación de la obligación presupuestaria; ello supone el reconocimiento de la obligación presupuestaria a pagar y simultáneamente el de un activo o un gasto o la disminución de otro pasivo o ingreso (coincide con el abono en la cuenta 400).

Información en el balance

Las obligaciones pendientes de pago que derivan de la ejecución del presupuesto de gastos (recogidas en el saldo de la cuenta 400) han de formar parte del pasivo del balance de acuerdo con los siguientes criterios:

1. Todos los acreedores de carácter presupuestario, excepto los relativos a los capítulos de inversiones reales cuando no constituyan actividad habitual de la entidad, así como los derivados de la gestión de activos y pasivos financieros, han de recogerse como pasivo corriente (liquidable a corto plazo, es decir, en menos de doce meses a contar desde la fecha de cierre de las cuentas anuales) dentro del epígrafe «Acreedores y otras cuentas a pagar», en la partida «Acreedores por operaciones de gestión» [C.IV.1].

2. Los acreedores de carácter presupuestario que se deriven de la gestión de activos financieros han de recogerse también como pasivo corriente en el epígrafe «Acreedores y otras cuentas a pagar», pero en la partida «Otras cuentas a pagar» [C.IV.2].

3. De la lectura de las normas de elaboración del balance ha de entenderse que los acreedores de carácter presupuestarios que derivan de la ejecución del capítulo de inversiones reales cuando las mismas no constituyan la actividad habitual de la entidad, así como los derivados de la gestión de pasivos financieros, deben recogerse como pasivo corriente en el epígrafe «Deudas a corto plazo», en la partida «Otras deudas» [C.II.4].

4. Todo lo anterior, excepto cuando el acreedor sea una entidad que pertenece al mismo grupo consolidable, forme parte con la entidad contable de un multigrupo o tenga la consideración de entidad asociada, en cuyo caso la deuda derivada de la ejecución presupuestaria debe figurar en una partida separada, en concreto como pasivo corriente dentro del epígrafe «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo» [C.III].

Como consecuencia de esta clasificación de los acreedores presupuestarios prevista en las normas de elaboración del balance, la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», se encuentra dividida en las siguientes cuatro subcuentas:

4000. Operaciones de gestión. Que se abona para recoger los acreedores que han de figurar en la partida C.IV.1.

4001. Otras cuentas a pagar. Que se abona para recoger los acreedores que han de clasificarse en la partida C.IV.2.

4002. Deudas con entidades del grupo, multigrupo o asociadas. Para recoger los acreedores que han de figurar en el epígrafe C.III.

4003. Otras deudas. Para recoger los acreedores que hayan de clasificarse en la partida C.II.4.

Esta división de la cuenta 400 constituye una novedad del actual Plan; sin embargo, los motivos de abono y los procedimientos contables para ello siguen siendo los mismos. De manera que, según los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, cuando haya de reconocerse un pasivo que tiene su origen en la ejecución del presupuesto de gastos, ello ha de realizarse cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicten los correspondientes actos que determinan la realización del gasto (por ejemplo, en el caso de gastos derivados de la ejecución de los

capítulos 4 y 7, en los que se recogen créditos para subvenciones, cuando, de acuerdo con las condiciones reguladas en las correspondientes convocatorias, el beneficiario tenga derecho al cobro de la subvención o, en el supuesto de que la subvención se encuentre asignada de forma nominativa, cuando se determine en el correspondiente convenio a través del que la misma se instrumente).

No obstante lo anterior, al menos a la fecha de cierre del periodo, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos, deben reconocerse en el balance los pasivos devengados por la entidad a dicha fecha. Este reconocimiento no supone apunte alguno en la contabilidad de desarrollo de la ejecución presupuestaria, pero sí tiene incidencia en la situación económica y patrimonial de la entidad. Para realizar a la fecha de cierre del periodo el registro de gastos presupuestarios realizados de los que no se han dictados los actos administrativos que permiten su imputación presupuestaria el Plan prevé las siguientes cuentas:

411. Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios. Para recoger al final del ejercicio las obligaciones no vencidas derivadas de gastos devengados o bienes y servicios efectivamente recibidos durante el mismo. Como ejemplo para la utilización de esta cuenta se puede destacar el registro de aquellos consumos realizados (electricidad, comunicaciones, etc.) de los que al finalizar el ejercicio no se ha recibido la correspondiente factura y no se pueden considerar, por tanto, vencidos.

413. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto. Para recoger al final del ejercicio aquellas obligaciones derivadas de gastos realizados o de bienes y servicios recibidos que deberían haber quedado imputadas al presupuesto de gastos correspondiente al mismo por haber vencido.

En ambos casos las deudas han de quedar clasificadas, de acuerdo con la definición de las dos cuentas, en el epígrafe C.IV.

Las cuentas 411 y 413 se cargan cuando las deudas registradas en las mismas se aplican a presupuesto una vez que se dicten los correspondientes actos de reconocimiento y liquidación que lo permiten, siendo el abono lógico la cuenta 400, que lleva aparejado al mismo tiempo el registro de las obligaciones en la contabilidad de desarrollo de la ejecución presupuestaria.

Información en la memoria de la ejecución del presupuesto de gastos

Por su parte, la memoria, que consta de 27 puntos, dedica el 23 a la información presupuestaria. El punto 23, a su vez, se encuentra dividido en cinco apartados, el primero de los cuales se refiere a la

información del presupuesto corriente, con dos partes: una en la que se describe la información relativa al presupuesto de gastos, y otra en la que se describe la información relativa al presupuesto de ingresos, que en este artículo será objeto de análisis posteriormente.

En relación con el presupuesto de gastos se prevé, en primer lugar, que se presente, con el mismo nivel de desagregación que en el estado de liquidación del presupuesto, información de detalle de las modificaciones de crédito, distinguiendo entre créditos extraordinarios, suplementos de crédito, ampliaciones de crédito, incorporaciones de remanentes de crédito, créditos generados por ingresos, bajas por anulación y rectificación, y otro tipo de modificaciones¹⁶.

A continuación, y para los remanentes de crédito, en la memoria se prevé que se suministre información, también con el mismo nivel de detalle que en el estado de liquidación del presupuesto de gastos, de dichos remanentes según que los créditos se encuentren o no comprometidos. Los remanentes de créditos se calculan para cada partida presupuestaria por diferencia entre los créditos totales del ejercicio y las obligaciones reconocidas con cargo a los mismos, es decir, es el importe de los créditos no gastados del ejercicio, y que, en determinadas condiciones pueden ser objeto de incorporación en ejercicios presupuestarios posteriores¹⁷, trasladándose, por tanto, su aplicación a dichos ejercicios.

También se prevé en este punto de la memoria que se suministre información sobre la ejecución de los proyectos de inversión. Hay que recordar que los PGE se acompañan de un anexo que contiene una relación con los proyectos de inversión a desarrollar por cada centro gestor; este anexo presenta información plurianual, puesto que gran parte de las inversiones se desarrollan a lo largo de varios ejercicios, coincidiendo la suma de la anualidad del ejercicio a que se refiere el presupuesto con el importe de los créditos del capítulo 6.

Por último, en la parte relativa al presupuesto de gastos del punto 23 de la memoria, se prevé la aportación de información sobre los acreedores pendientes de aplicar a presupuesto, debiendo recogerse para cada gasto su importe, la aplicación presupuestaria a la que debería haberse imputado el gasto y cualquier otra consideración que se estime conveniente.

¹⁶ Ver artículos 51 a 59 de la Ley General Presupuestaria.

¹⁷ Ver artículos 54 y 58 de la Ley General Presupuestaria, y, a título de ejemplo, para el ejercicio 2010 ver artículo 16 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para dicho ejercicio.

2.4. Principio de anualidad

Imputación de obligaciones de años anteriores al presupuesto del ejercicio corriente

El artículo 34 de la Ley General Presupuestaria regula el carácter anual de los PGE estableciendo que el ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural y a él se imputarán las obligaciones económicas reconocidas hasta el fin del mes de diciembre, siempre que se correspondan a adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o, en general, gastos realizados dentro del ejercicio y con cargo a los respectivos créditos. No obstante, continúa el citado artículo 34, los titulares de los departamentos ministeriales podrán autorizar, previo informe favorable de la Dirección General de Presupuestos, la imputación a los créditos del ejercicio corriente de obligaciones generadas en ejercicios anteriores como consecuencia de compromisos de gasto adquiridos, de conformidad con el ordenamiento, para los que hubiera crédito disponible en el ejercicio de procedencia.

Lo anterior, desde el punto de vista contable, supondría, respecto de los créditos, que los mismos se encontrarían registrados en el estado que recoge la situación de los remanentes en el punto 23 de la memoria, y, teniendo en cuenta que la ley dice expresamente que las obligaciones han de derivar de compromisos de gasto adquiridos, los correspondientes remanentes deben encontrarse en situación de comprometidos.

Por su parte, las obligaciones deberían encontrarse registradas como acreedores pendientes de aplicar a presupuesto, tanto en el balance formando parte de la cuenta 413 como en el estado que, de acuerdo con el punto 23 de la memoria, ha de recoger información sobre dichos acreedores.

Lo que la Ley General Presupuestaria permite en aplicación del artículo 34 es que las obligaciones que se encuentren en dicha situación puedan imputarse para su pago con cargo a créditos de un ejercicio posterior, sin necesidad de incorporar los correspondientes remanentes de crédito; ello, en principio, previo informe favorable de la Dirección General de Presupuestos, si bien esta circunstancia ha venido siendo modificada por las sucesivas leyes generales de presupuestos¹⁸.

El registro contable de esta operación supone en partida doble los apuntes descritos al analizar los movimientos de la cuenta 413, y en

¹⁸ Ver, a título de ejemplo, el artículo 14 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

la contabilidad de detalle del presupuesto, los mismos apuntes que cualquier otra obligación atendida con cargo a créditos del ejercicio en curso.

Por otra parte, el apartado 4 del citado artículo 34 contempla el supuesto de que no hubiera existido en el ejercicio de procedencia crédito disponible al que imputar el gasto realizado; la imputación al presupuesto de un ejercicio posterior requerirá una norma de rango de ley que lo autorice. Contablemente estas obligaciones deberían formar parte del balance a través del saldo de la cuenta 413, presentándose detalle de las mismas en el estado de acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto previsto en el punto 23 de la memoria. Su imputación presupuestaria a un ejercicio posterior al de procedencia, como se ha indicado, requiere una norma de rango legal que lo autorice, norma que, a su vez, autorizará los correspondientes créditos. Una vez registrada la pertinente modificación presupuestaria, la contabilidad de la imputación presupuestaria de la obligación es como cualquier otra del ejercicio corriente y la contabilidad por partida doble la descrita en el análisis de la cuenta 413.

Compromisos de gasto de carácter plurianual

A pesar del principio de anualidad de los créditos, hay que destacar que existen ciertos gastos cuya ejecución no puede realizarse en un solo ejercicio, sino que ha de extenderse a lo largo de varios, regulando la Ley General Presupuestaria los denominados compromisos de gasto de carecer plurianual¹⁹, de forma que se autoriza a realizar gastos que hayan de extenderse a ejercicios posteriores siempre que no se superen determinados límites y anualidades: el número de ejercicios a que pueden aplicarse los gastos no puede ser superior a cuatro y el gasto a imputar en cada uno de los ejercicios posteriores no puede exceder de la cantidad que resulte de aplicar al crédito inicial a que corresponda la operación un 70 por ciento en el inmediato siguiente, un 60 por ciento en el segundo y un 50 por ciento en el tercer y cuarto ejercicio, si bien ambos límites, cuantitativo y temporal, se pueden modificar por el Gobierno, en casos especialmente justificados, mediante acuerdo en Consejo de Ministros propuesto por el de Hacienda previo informe de la Dirección General de Presupuestos.

El apartado tres del punto 23 de la memoria incluye un modelo de estado para disponer la información relativa a los compromisos de gasto adquiridos durante el ejercicio, así como los compromisos

¹⁹ Ver artículo 47 de la Ley General Presupuestaria.

de gasto adquiridos en ejercicios anteriores que hayan de imputarse a presupuestos de ejercicios posteriores. La correspondiente información ha de aportarse respecto de cada partida presupuestaria con indicación del importe que afecta a los sucesivos ejercicios, especificándose el importe de cada uno de los cuatro ejercicios siguientes al que se refieren las cuentas anuales.

Esta información es muy importante y cobra mayor interés en una época como la actual de importantes restricciones presupuestarias, especialmente en aquellos casos en los que en el ejercicio de las competencias que le atribuye la Ley General Presupuestaria el Consejo de Ministros haya autorizado elevación de límites por encima de los marcados legalmente, ya que dicha autorización puede superar incluso el cien por cien de la dotación que presentara el correspondiente crédito y puede superar por mucho los cuatro ejercicios que prevé la Ley. Esta circunstancia condiciona enormemente la asignación de créditos en el proceso de elaboración de los presupuestos, especialmente, como decía con anterioridad, en etapas de contención e incluso de reducción del gasto público.

3. OPERACIONES DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS CORRIENTE

3.1. Clasificaciones presupuestarias

Los créditos del presupuesto de ingresos presentan una clasificación orgánica, existiendo un presupuesto independiente para cada una de las entidades con personalidad jurídica propia (Estado y cada uno de los organismos autónomos, agencias estatales y otras entidades con presupuesto limitativo dependientes de la Administración General del Estado; servicios comunes y cada una de las entidades gestoras y Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social).

Dentro de la clasificación orgánica los créditos se distribuyen de acuerdo con una estructura económica, que agrupa los ingresos por capítulos, separando los corrientes (impuestos directos y cotizaciones sociales, impuestos indirectos, tasas, precios públicos y otros ingresos, transferencias corrientes e ingresos patrimoniales, capítulos 1, 2, 3, 4 y 5, respectivamente), los de capital (enajenación de inversiones reales y transferencias de capital, capítulos 6 y 7, respectivamente) y las operaciones financieras (distinguiendo los ingresos derivados de activos financieros de los derivados de pasivos financieros, capítulos 8 y 9, respectivamente). La codificación de esta clasificación responde a los mismos criterios que la de gasto, distinguiéndose conceptos, ar-

títulos y capítulos, pudiendo los conceptos a su vez dividirse en sub-conceptos²⁰.

No tiene sentido en los ingresos la clasificación por programas, puesto que los mismos no tienen carácter finalista; los recursos presupuestarios se destinan a satisfacer el conjunto de las obligaciones de la entidad que los recibe, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados. Esta premisa constituye el denominado *principio de no afectación*, al que ya se ha hecho referencia.

3.2. Contabilidad de las operaciones de ejecución del presupuesto de ingresos

Desde un punto de vista contable la gestión de los ingresos públicos se realiza a través de un procedimiento que presenta las siguientes fases²¹:

- Reconocimiento del derecho.
- Extinción del derecho.

El reconocimiento del derecho es el acto que, conforme a la normativa aplicable a cada recurso específico, declara y liquida un crédito a favor de la entidad. Por su parte, la extinción del derecho puede producirse no sólo por su cobro en metálico, también pueden los derechos extinguirse en especie, por compensación o por otras causas, que deben ser objeto de una contabilización diferenciada, distinguiendo entre las producidas por anulación de la liquidación que dio origen al reconocimiento del derecho y las producidas en el proceso de recaudación por prescripción, condonación o insolvencia.

Al igual que en el caso del presupuesto de gastos, se han previsto en el grupo 0 las cuentas que se precisan para optativamente registrar aquellas operaciones del presupuesto de ingresos que no tienen efectos patrimoniales. Así, como en el Plan de 1994, se han previsto, con los mismos motivos de cargo y abono, las cuentas que se precisan para registrar en partida doble las previsiones iniciales de los créditos presupuestarios y sus posteriores modificaciones: 006, «Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales»; 007, «Presupuesto de ingresos: modificación de previsiones», y 008, «Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas».

Por su parte, el registro contable de las operaciones del presupuesto de ingresos que sí tienen incidencia patrimonial, esto es, el

²⁰ Ver Anexo IV de la Orden EHA/1320/2010, de 18 de mayo, por la que se dictan normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2011.

²¹ Ver artículo 80 de la Ley General Presupuestaria.

reconocimiento y extinción de los derechos presupuestarios, se realiza a través de cuentas del subgrupo 43, «Deudores presupuestarios», teniendo en cuenta que el *principio de imputación presupuestaria*, recogido en el punto 3º de la primera parte del Plan, relativa al marco conceptual y al que ya se ha hecho referencia, determina que los derechos se han de imputar al presupuesto del ejercicio en el que se reconozcan o liquiden.

Por su parte, el punto 4º del Marco conceptual define, como uno de los elementos de las cuentas anuales, a los *ingresos presupuestarios* como aquellos flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de la entidad, que, por tanto, generan derechos de cobro presupuestarios, que deben imputarse al correspondiente presupuesto, con origen en ingresos (que han de imputarse a los capítulos 1 a 5 y al 7), en la enajenación, el vencimiento o la cancelación de activos (que se imputan a los capítulos 6 y 8) o en la emisión de pasivos financieros (que se imputan al capítulo 9).

Continúa el Plan diciendo que el término «ingresos presupuestarios» se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad y que no debe confundirse con el término «ingreso», ya que existen ingresos presupuestarios que no constituyen ingreso (por ejemplo, el cobro de un préstamo), y viceversa (por ejemplo, los ingresos derivados de periodificaciones).

El reconocimiento del derecho supone un cargo en la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y su extinción mediante cobro supone un abono directo en la misma, el resto de causas de extinción se registra a través de otras cuentas del citado subgrupo 43:

433. Derechos anulados de presupuesto corriente. Dentro de la cual existen subcuentas para recoger las distintas causas que provocan la anulación de un derecho: la anulación de la correspondiente liquidación (subcuenta 4330), la anulación por el aplazamiento o fraccionamiento del derecho (subcuenta 4332) y la anulación por devolución de ingresos (subcuenta 4339).

438. Derechos cancelados de presupuesto corriente. Dentro de la que existen subcuentas a través de las que se registran las cancelaciones según que se deriven del cobro en especie del derecho o de insolvencias y otras causas (4380 ó 4381, respectivamente)

La anulación o la cancelación de derechos se registran en partida doble mediante un abono en las cuentas 433 ó 438, siendo las cuentas de cargo diferentes en función de las causas que provocan la anulación o la cancelación. Durante el ejercicio ambas funcionan como

compensatorias de la cuenta 430, de forma que del saldo de ésta debe deducirse el importe por el que se han abonado para saber cuál es el importe de los derechos pendientes de cobro.

En el caso de la anulación de la liquidación que dio lugar al nacimiento de un derecho, la subcuenta 4330 se abona con cargo a la cuenta que se abonó en el momento de registrar el derecho. Por su parte, en el supuesto de que la anulación del derecho venga provocada por su aplazamiento o su fraccionamiento (se anula el derecho para que quede imputado en el ejercicio en el que realmente su cobro va a permitir la financiación de gastos), la subcuenta 4332 se abona con cargo a la cuenta 443, «Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento», o la subcuenta 2521, «Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento», según vaya a tener lugar el vencimiento del crédito aplazado o fraccionado; estas cuenta y subcuenta, a su vez, se abonarán en el momento del nuevo vencimiento del derecho, cargándose la cuenta 430.

La cancelación de derechos, como se ha indicado, supone un abono en la cuenta 438 a través de la subcuenta 4380 si la cancelación es consecuencia del cobro en especie de un derecho, lo que a su vez determina un cargo en la cuenta de balance representativa del bien o bienes recibidos, y a través de la subcuenta 4381 si la cancelación es consecuencia de la declaración del deudor en situación de insolvencia, produciéndose en este caso un cargo en la cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», o si la cancelación tiene por origen otras causas, como puede ser la condonación, en cuyo caso la cuenta de cargo será la 651, «Subvenciones».

Ambas cuentas, 433 y 438, se cargan al finalizar el ejercicio con abono a la cuenta 430, que en ese momento ya recogerá en su saldo los derechos derivados de la ejecución del presupuesto de ingresos que se encuentran pendientes de cobro.

Un caso especial de registro contable lo constituyen las devoluciones de ingresos. Cuando habiéndose cobrado un ingreso procede su devolución ha de dictarse un acuerdo por el que la misma se reconozca, cuya contabilidad supone un abono en la cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones», en la que, por tanto, queda recogida la correspondiente obligación de pago, con cargo en la cuenta que se abonó en el momento de registrar el derecho cobrado que ha de devolverse. La cuenta 418 se cargará cuando se satisfaga la devolución con abono a la correspondiente cuenta de tesorería.

El pago de las devoluciones reconocidas produce al mismo tiempo otro registro contable que recoge la anulación del derecho de ori-

gen mediante un cargo en la cuenta 437, «Devolución de ingresos» con abono en la subcuenta 4339, «Derechos anulados de presupuesto corriente. Por devolución de ingresos». Estas cuentas en fin de ejercicio son objeto de regularización, cancelándose sus saldos mediante un registro en sentido inverso al descrito.

En el proceso de gestión de los ingresos públicos pueden existir obligaciones por devolución de ingresos respecto de las que existe incertidumbre sobre su importe exacto o sobre su vencimiento. En estos casos el Plan prevé que se dote al finalizar cada ejercicio una provisión, por el importe de aquellas devoluciones que se estima que vayan a satisfacerse en un plazo no superior al año, a través de la cuenta 585, «Provisión a corto plazo por devolución de ingresos», que se abonará con cargo a la cuenta que se abonó para recoger el derecho origen de la devolución. El saldo de esta cuenta forma parte del balance como pasivo corriente en el epígrafe C.I, «Provisiones a corto plazo». Cuando se dicte el acuerdo de devolución de ingresos la provisión se aplicará, produciéndose contablemente un cargo en la cuenta 585 con abono en la cuenta 418.

3.3. Información de la ejecución del presupuesto de ingresos en las cuentas anuales

Información en el estado de liquidación del presupuesto

Como ya se ha destacado anteriormente, el estado de liquidación del presupuesto consta de cuatro partes; en la segunda se recoge la liquidación del presupuesto de ingresos mediante un estado en el que para cada aplicación presupuestaria (para el presupuesto de ingresos de acuerdo con la clasificación económica de los créditos) se identifican los siguientes importes:

- Previsiones presupuestarias iniciales.
- Modificaciones de las previsiones iniciales.
- Previsiones definitivas (suma de los dos conceptos anteriores).
- Derechos reconocidos.
- Derechos anulados.
- Derechos cancelados.
- Derechos reconocidos netos (derechos reconocidos menos anulados y cancelados).
- Recaudación neta (cobros menos devoluciones).

- Derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre.
- Exceso o defecto de previsión (diferencia entre los derechos reconocidos netos y las previsiones definitivas).

En el punto 5º del Marco conceptual, en el que se recogen los criterios de registro de los elementos de las cuentas anuales, se determina que debe reconocerse un ingreso presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de liquidación del derecho de cobro, o documento equivalente, que lo cuantifique; ello supondrá el reconocimiento del derecho presupuestario a cobrar y simultáneamente el de un pasivo o un ingreso o la disminución de un activo o un gasto (coincide con el cargo en la cuenta 430).

En ese mismo punto se determinan los criterios de registro de la concesión de aplazamientos o fraccionamientos en los derechos a cobrar presupuestarios reconocidos que implique el traslado del vencimiento del derecho a un ejercicio posterior; lo que supondrá la reclasificación de tales créditos en el balance y la anulación presupuestaria de los mismos, que deberán aplicarse al presupuesto en vigor en el ejercicio de su nuevo vencimiento.

Información en el balance

Los derechos pendientes de cobro que derivan de la ejecución del presupuesto de ingresos (recogidos después de la regularización en fin de ejercicio de los derechos anulados y cancelados como saldo de la cuenta 430) han de formar parte del activo del balance de acuerdo con los siguientes criterios:

1. Todos los deudores de carácter presupuestario, excepto los relativos a los capítulos de enajenación de inversiones reales cuando no constituyan actividad habitual de la entidad, así como los derivados de activos y pasivos financieros, han de recogerse como activo corriente (liquidable a corto plazo, es decir, en menos de doce meses a contar desde la fecha de cierre de las cuentas anuales) dentro del epígrafe «Deudores y otras cuentas a cobrar», en la partida «Deudores por operaciones de gestión» [B.III.1]. También se incluirán en esta partida los deudores de carácter no presupuestario que se deriven de aplazamientos o fraccionamientos a corto plazo de deudores presupuestarios de la propia partida.

2. Los deudores de carácter presupuestario que se deriven de la gestión de pasivos financieros han de recogerse también como activo

corriente en el epígrafe «Deudores y otras cuentas a cobrar», pero en la partida «Otras cuentas a cobrar» [B.III.2].

3. Según las normas de elaboración del balance, los deudores de carácter presupuestario que derivan de la ejecución de inversiones reales cuando las mismas no constituyan la actividad habitual de la entidad, así como los derivados de la gestión de activos financieros, deben recogerse como activo corriente en el epígrafe «Inversiones financieras a corto plazo», en la partida «Créditos y valores representativos de deuda» [B.V.2].

4. Todo lo anterior, excepto cuando el deudor sea una entidad que pertenece al mismo grupo consolidable, forme parte con la entidad contable de un multigrupo o tenga la consideración de entidad asociada, en cuyo caso el crédito derivado de la ejecución presupuestaria debe figurar en una partida separada; en concreto, como activo corriente dentro del epígrafe «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo» [B.IV.2].

A la necesidad de obedecer la anterior clasificación, que se recoge en las normas del balance y en el propio modelo de esta cuenta anual, responde la división de la cuenta 430, que, al igual que en la cuenta 400, presenta en el nuevo Plan, como novedad, un desarrollo en subcuentas de acuerdo con el siguiente detalle:

4300. Operaciones de gestión. Que se carga para recoger los deudores que han de figurar en la partida B.III.1.

4301. Otras cuentas a cobrar. Que se abona para recoger los deudores que han de clasificarse en la partida B.III.2.

4302. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas. Para recoger los deudores que han de figurar en el epígrafe B.IV.2.

4303. Otras inversiones financieras. Para recoger los deudores que hayan de clasificarse en la partida B.V.2.

Los motivos de cargo y abono de todas las subcuentas son los mismos, simplemente ha de utilizarse una u otra, según la partida del balance en la que deba quedar clasificado el posible derecho pendiente de cobro al finalizar el ejercicio. Así, de acuerdo con los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, cuando haya de reconocerse un activo que tiene su origen en la ejecución del presupuesto de ingresos ha de realizarse cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicten los correspondientes actos que determinan la realización del ingreso.

No obstante lo anterior, al menos a la fecha de cierre del periodo, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos, deben reconocerse en el balance los activos devengados por la entidad a dicha fecha. Este reconocimiento no supone apunte alguno en la contabilidad de desarrollo de la ejecución presupuestaria, pero sí tiene incidencia en la situación económica y patrimonial de la entidad. Para realizar a la fecha de cierre del periodo el registro de ingresos presupuestarios realizados de los que no se han dictado los actos administrativos que permiten su imputación presupuestaria, el Plan prevé las siguientes cuentas:

441. Deudores por ingresos devengados. Para recoger al final del ejercicio los créditos derivados de ingresos devengados y no exigidos.

445. Impuestos devengados pendientes de liquidar. Constituye una novedad del actual Plan y sirve para recoger al final del ejercicio los créditos derivados de impuestos devengados en un ejercicio como consecuencia de la realización de su hecho imponible de los que no se ha practicado la liquidación, con carácter general, porque su normativa reguladora establece el reconocimiento en otro ejercicio distinto del de la realización del hecho imponible.

Es en la norma de reconocimiento y valoración 16ª, que se recoge en la segunda parte del Plan, en la que en referencia a los impuestos se determina que se reconocerán los correspondientes ingresos cuando tenga lugar el hecho imponible. Establece la misma norma que en aquellos casos en los que la liquidación de un impuesto se realice en un ejercicio posterior a la realización del hecho imponible podrán utilizarse modelos estadísticos para determinar el importe del correspondiente activo, siempre que dichos modelos tengan un alto grado de fiabilidad.

En ambos casos, según la definición de las cuentas, los créditos han de quedar clasificados en el epígrafe B.III.

Las cuentas 441 y 445 se abonan cuando los créditos registrados en las mismas se aplican a presupuesto una vez que se dicten los correspondientes actos de reconocimiento y liquidación que lo permiten, siendo el cargo lógico la cuenta 430, que lleva aparejado el registro de los derechos en la contabilidad de desarrollo de la ejecución presupuestaria.

Información en la memoria

Como ya se ha dicho, la memoria, que consta de 27 puntos, dedica el 23 a la información presupuestaria. El punto 23, a su vez, se encuentra dividido en cinco apartados, el primero de los cuales se

refiere a la información del presupuesto corriente, con dos partes: una en la que se describe la información relativa al presupuesto de gastos, a cuyo contenido ya se ha hecho referencia, y otra en la que se describe la información relativa al presupuesto de ingresos.

En relación con el presupuesto de ingresos se prevé que se presente, con el mismo nivel de desagregación que en el estado de liquidación del presupuesto, información de detalle del proceso de gestión de los ingresos y de sus devoluciones.

En relación con el proceso de gestión está previsto que se elabore y aporte información de los derechos anulados, de los cancelados y de la recaudación neta. A su vez, respecto de los derechos anulados, debe incluirse por aplicaciones presupuestarias información de las anulaciones de liquidaciones, de las anulaciones por aplazamientos y fraccionamientos o por devoluciones. En relación con los derechos cancelados debe elaborarse y aportarse información por aplicaciones presupuestarias según que el origen de las cancelaciones sean cobros en especie, insolvencias u otras causas. La información relativa a la recaudación neta se desarrolla distinguiendo entre la recaudación total y las devoluciones de ingresos.

Como se ha dicho, también prevé el Plan que se presente información de detalle de las devoluciones de ingresos que han afectado a cada partida presupuestaria, distinguiendo esencialmente:

- Las devoluciones pendientes de pago a 1 de enero y sus posteriores modificaciones.
- Devoluciones reconocidas durante el ejercicio.
- Pagos por devoluciones realizados en el ejercicio.
- Devoluciones pendientes de pago a 31 de diciembre.

4. OPERACIONES DE PRESUPUESTOS CERRADOS Y OTRAS OPERACIONES E INFORMACIÓN DE CARÁCTER PRESUPUESTARIO O CON TRASCENDENCIA PRESUPUESTARIA

Operaciones de presupuestos cerrados

Una vez liquidado el presupuesto de un ejercicio, las operaciones pendientes respecto del presupuesto de gastos se concentran en el pago de las obligaciones reconocidas que quedaron sin abonar en 31 de diciembre, de la misma manera las operaciones pendientes respecto del presupuesto de ingresos son las relativas al cobro de derechos reconocidos que quedaron pendientes de cobro en 31 de di-

ciembre. El saldo que ambas cuentas presenten al finalizar un ejercicio ha de figurar en la apertura del ejercicio siguiente en las cuentas 401, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados», y 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados», respectivamente.

Las definiciones de ambas cuentas recogen los diferentes motivos de cargo y abono, poniéndose de manifiesto que lo normal es que la 401 se cargue por su pago y la 431 se abono por su cobro. También se prevé el movimiento y contrapartida para recoger las posibles modificaciones del saldo entrante y otros motivos de cancelación diferentes al pago o al cobro.

Respecto de la información en las cuentas anuales, se destaca la que de forma específica se ha previsto en el apartado 2 del punto 23 de la memoria.

Operaciones comerciales y otras

Existen algunas operaciones que derivan de procedimientos especiales de gestión de los ingresos y gastos públicos, tal es el caso de las operaciones comerciales, que afectan tanto a ingresos como a gastos, pero que han de considerarse residuales, ya que la autorización para que algunas entidades puedan utilizar esta forma de gestión presupuestaria ha de considerarse transitoria²², especialmente a raíz de la aprobación de la Ley de Agencias Estatales, que prevé la transformación de las mismas en agencias, en cuyo procedimiento de gestión presupuestaria, regulado en la propia Ley de Agencias, no se ha previsto la posibilidad de utilizar las operaciones definidas como comerciales.

De las operaciones comerciales se ha previsto la disposición de información en la parte tercera del estado de liquidación del presupuesto.

También constituyen una forma especial de gestión presupuestaria los anticipos de caja fija y los pagos a justificar, para cuyo registro contable se han previsto en el Plan cuentas y procedimientos de registro específicos.

5. EL RESULTADO PRESUPUESTARIO

Como ya se ha destacado anteriormente, el estado de liquidación del presupuesto consta de cuatro partes, habiéndose hecho referen-

²² Ver disposición transitoria primera de la Ley General Presupuestaria.

cia a las tres primeras. La cuarta parte del estado recoge el resultado presupuestario, que se calcula por diferencia entre los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas. En ambos casos se distinguen las obligaciones y derechos, según su origen, en operaciones corrientes (imputadas a los capítulos 1 a 5 de los presupuestos de gastos e ingresos), en operaciones de capital (imputadas a los capítulos 6 y 7 de los presupuestos de gastos de gastos e ingresos) y en operaciones comerciales. La suma de los resultados presupuestarios derivados de operaciones corrientes, de operaciones de capital y de operaciones comerciales determina el resultado por operaciones no financieras, al que ha de sumarse para la determinación del resultado presupuestario el derivado de las operaciones financieras, que se calcula por diferencia entre los derechos y las obligaciones reconocidas con origen en este tipo de operaciones (imputadas a los capítulos 8 y 9 de los presupuestos de gastos e ingresos).

Como puede comprobarse, los cambios respecto del modelo del Plan de 1994 son muy pequeños, ya se dijo que consisten básicamente en la modificación de la denominación del saldo presupuestario del ejercicio, que ha pasado a llamarse resultado presupuestario del ejercicio, y en la modificación de la denominación del superávit o déficit de financiación del ejercicio, que ha pasado a denominarse resultado presupuestario ajustado.

El resultado presupuestario así obtenido puede ser positivo: superávit, que significa que los derechos reconocidos durante el ejercicio han permitido cubrir las obligaciones presupuestarias generadas en el mismo, o negativo: déficit, en cuyo caso las obligaciones han superado a los derechos provocando la necesidad de su financiación, que puede proceder de recursos acumulados en ejercicios anteriores o requerir la utilización de recursos presupuestarios adicionales.

Los resultados presupuestarios positivos generan recursos que permitirán financiar cuando sea necesario resultados presupuestarios negativos. Los resultados positivos se encuentran materializados en activos, bien en derechos pendientes de cobro, bien en tesorería. Para conocer la dimensión de los recursos acumulados que constituyen o pueden constituir una fuente de financiación se calcula el denominado «remanente de tesorería», que en el Plan ha quedado definido en el apartado 5 del punto 23 de la memoria, en el que también se describe, la forma en que ha de calcularse y un estado en el que se identifican las diferentes partidas contables que lo componen.

El remanente de tesorería, como se ha indicado, constituye una fuente de financiación, bien del presupuesto inicial de gastos, para lo

que el importe que se vaya a utilizar con esta finalidad forma parte de las previsiones iniciales de ingresos, incluyéndose en el concepto presupuestario que existe a estos efectos (870, «Remanente de tesorería»), bien de modificaciones posteriores del presupuesto inicial de gastos.

Al ser el remanente de tesorería una fuente de financiación procedente de recursos acumulados como consecuencia de la obtención de resultados presupuestarios positivos, su utilización no provoca registro contable alguno, simplemente, a través del registro de los gastos presupuestarios que con el mismo se financian, se produce su minoración.

Cuando en un ejercicio se utilice remanente de tesorería para financiar obligaciones presupuestarias, el correspondiente resultado presupuestario debe ser objeto de ajuste porque la ejecución presupuestaria realmente no arroja un déficit de financiación o el déficit a financiar es menor. Con el ajuste se minora el saldo negativo inicialmente calculado por diferencia entre derechos y obligaciones reconocidas.

El estudio del resultado presupuestario y del remanente de tesorería ha de completarse con una referencia a los denominados «gastos con financiación afectada», a los que el Plan se refiere en el apartado 4 del punto 23 de la memoria. Como ya se ha dicho, constituye un principio presupuestario la no afectación de los ingresos presupuestarios a gastos concretos. No obstante, pueden existir, como excepción, gastos presupuestarios que se financian, en todo o en parte, con recursos presupuestarios concretos; es el caso, por ejemplo, de las subvenciones que se reciben para la realización de una actuación concreta, cuya ejecución tiene su reflejo a través de los correspondientes gastos presupuestarios y que en caso de no realizarse determina la obligación de devolver los recursos obtenidos con carácter anticipado.

De esta forma aquella parte de remanente de tesorería que tiene su origen en derechos (cobrados o no) que se encuentran afectados a la realización de una determinada actividad no puede utilizarse para financiar cualquier gasto de forma indiscriminada, constituyendo lo que se denomina un remanente de tesorería afectado, que ha de tener como destino la financiación de aquellos gastos presupuestarios a través de los que se materializa la realización de la actividad para la que se han recibido los fondos.

Pudiera ocurrir lo contrario, y es que se realizaran las actuaciones de forma previa a la recepción de los fondos que han de financiarlas.

En este supuesto se habrán realizado gastos que disponen de una financiación específica.

La diferencia entre los derechos reconocidos afectados a la realización de una actuación y los gastos realizados en ejecución de la misma constituye las denominadas desviaciones de financiación, positivas o negativas, que determinan otro ajuste en el resultado presupuestario.

6. INDICADORES PRESUPUESTARIOS

Para terminar con la exposición hay que hacer referencia al contenido del punto 24 de la memoria, en el que, como novedad frente a anteriores planes de contabilidad pública, se definen un conjunto de indicadores que permitirán evaluar la gestión financiera, patrimonial y presupuestaria de la entidad a que se refieran. En concreto, el apartado 2 del citado punto 24 recoge los indicadores de carácter presupuestario, de los que se destacan los siguientes:

1. *De ejecución del presupuesto de gastos corriente.* Se calcula dividiendo el importe de las obligaciones reconocidas entre el importe de los créditos totales, obteniéndose un porcentaje que determina el grado de ejecución presupuestaria. En principio, ante una adecuada presupuestación de los gastos y una ejecución eficaz de los mismos, este índice se identificará con una buena gestión cuando sea próximo al cien por cien.

2. *Gasto por habitante.* Que se obtiene dividiendo el importe de las obligaciones reconocidas entre el número de habitantes. Una variante de este indicador es el que mide la *inversión por habitante*, para cuyo cálculo se divide el importe de las obligaciones reconocidas que se hayan imputado a los capítulos 6 y 7 del presupuesto de gastos entre el número de habitantes. El resultado de estos indicadores será útil cuando exista un referente de comparación, bien intertemporal para una misma entidad, bien interinstitucional para diferentes entidades con mismas funciones en un mismo periodo de tiempo.

3. *Esfuerzo inversor.* Se calcula dividiendo las obligaciones reconocidas imputadas a los capítulos 6 y 7 entre el total de obligaciones reconocidas netas. Este indicador ha de interpretarse teniendo en cuenta las funciones asignadas a la entidad a que se refiere, ya que existen entidades cuya finalidad es la prestación de servicios públicos básicos que requieren fundamentalmente gasto corriente; de la misma forma existen entidades creadas de forma específica para la ejecución de inversiones, por lo que quizá el indicador ha de analizarse

según su resultado para una misma entidad a lo largo de diferentes ejercicios.

4. *Ejecución del presupuesto de ingresos.* Es la proporción de los derechos reconocidos sobre las previsiones presupuestarias. La interpretación de su resultado puede realizarse desde una doble perspectiva, es indicativo de la gestión realizada en relación con los ingresos, pero también puede ser indicativo de la precisión en la realización de las previsiones de ingresos.

5. *Realización de cobros.* Se calcula por cociente entre la recaudación neta y los derechos reconocidos netos. En mi opinión, es un indicador importante porque la materialización de los derechos reconocidos a través de su recaudación es lo que realmente determina que se disponga de recursos presupuestarios para la financiación de gastos. Este indicador debería tener un valor lo más próximo posible al cien por cien.

BIBLIOGRAFÍA

Constitución Española.

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Real Decreto legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos.

PASCUAL GARCÍA, José: *Las subvenciones públicas*. Boletín Oficial del Estado.

SÁNCHEZ REVENGA, Jaime (2009): *Manual de presupuestos y gestión financiera del sector público*. Instituto de Estudios Fiscales.

Orden EHA/1320/2010, de 18 de mayo, por la que se dictan normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2011.