

## **UNIDAD DIDÁCTICA**

# **3**

## **PRESUPUESTO DE GASTOS CORRIENTE: OPERACIONES DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA**

**JORGE CARRASCO ZAFRA**

## **INTRODUCCIÓN**

En esta unidad didáctica nos centraremos en el análisis de la contabilización de las operaciones de ejecución del presupuesto de gastos del ejercicio corriente, resaltando las cuentas habilitadas para ello en el PGCPAL 2013, su funcionamiento y la información que nos proporciona los importes del debe, haber y saldo de dichas cuentas, así como la suministrada en las diferentes columnas del estado en que se muestra la contabilidad de desarrollo del presupuesto.

## **CONTENIDO**

Para entender el registro contable de estas operaciones presupuestarias es importante recordar en qué consisten y la secuencia temporal de las mismas. Por ello, previamente a su contabilización, repasaremos brevemente su significado<sup>1</sup>.

### **¿Cuáles son las operaciones de ejecución del presupuesto de gastos del ejercicio corriente?**

Como se puso de manifiesto con anterioridad, la ejecución del presupuesto de gastos de una entidad pública se realiza en las siguientes fases:

- a) Autorización del gasto (Fase A)
- b) Disposición o compromiso del gasto (Fase D)
- c) Reconocimiento y liquidación de la obligación (Fase O)
- d) Ordenación del pago (Fase P)

A las anteriores se deben agregar las operaciones de anulación de las mismas.

---

<sup>1</sup> Para mayor información, véase el capítulo 1 del módulo 1.

Estas fases se tienen que realizar de forma sucesiva, si bien puede no haber diferimiento temporal entre unas y otras. Las entidades públicas, teniendo en cuenta la naturaleza de los gastos y criterios de economía y agilidad administrativa, podrán abarcar en un solo acto administrativo dos o más fases de dicha ejecución, según establezca la normativa presupuestaria que les afecte.

Posteriormente, se realizará el pago de las obligaciones, operación que se corresponde con una salida de fondos de la Tesorería de la Entidad Local.

Asimismo, hemos de considerar como una operación derivada de la ejecución del presupuesto de gastos los reintegros de pagos de presupuesto corriente.

El análisis de la contabilización de la ejecución del presupuesto de gastos lo realizaremos para cada una de las fases aisladamente. En el caso de que en un mismo acto se abarquen dos o más fases, este hecho se registraría mediante las mismas anotaciones que se realizarían para cada una de ellas, pero efectuados de forma simultánea.

## **1. Autorización del gasto**

### **¿Recuerda en qué consiste esta fase?**

La autorización del gasto (Fase A) se puede definir como el acto mediante el cual la autoridad competente acuerda la realización de un gasto determinado por una cuantía cierta o aproximada, reservando a tal fin la totalidad o parte de un crédito presupuestario.

Con la autorización se inicia el procedimiento de ejecución del gasto. Esta fase no implica relaciones con terceros ajenos a la entidad pública, dado que se trata de una decisión de gastar que no supone ninguna responsabilidad ni obligación frente a terceros, y que tiene como resultado la reserva de un crédito para tal fin.

## ¿Cómo se registra contablemente la autorización de un gasto presupuestario?

La contabilización por partida doble de la autorización de gastos es opcional. En el caso de que ésta se realice, al no tener esta operación repercusión en el patrimonio de la entidad, se registrará en una cuenta del Grupo 0, concretamente en la cuenta 004 "Presupuesto de gastos: gastos autorizados"<sup>2</sup>.

Cuando se contabiliza la autorización de un gasto hay que tener presente si se ha realizado previamente la retención del correspondiente crédito o si, por el contrario, éste se encuentra aún en la situación de disponible.

Los asientos a realizar por las autorizaciones de gastos aprobadas, dependiendo de la situación en que se encuentre el crédito, serían los siguientes:

a) Si el crédito se encuentra disponible:

	0030	Créditos disponibles a Presupuesto de gastos: gastos autorizados	004	
--	------	--	-----	--

b) Si el crédito está retenido:

	0031	Créditos retenidos para gastar a Presupuesto de gastos: gastos autorizados	004	
--	------	--	-----	--

Así pues, la suma del haber de la cuenta 004 "Presupuesto de gastos: gastos autorizados" recogerá el importe total de gastos autorizados.

Las cuentas 0030 "Créditos disponibles" y 0031 "Créditos retenidos para gastar" recogerán en el debe el importe de los créditos disponibles o retenidos para gastar, respectivamente, que se han utilizado.

---

<sup>2</sup> Excepto en las entidades que apliquen el modelo simplificado, en el que no se contempla esta cuenta.

Puede suceder que el gasto se autorice por una cantidad inferior a la retenida previamente. En este caso, se anulará el exceso de retención, contabilizándose este hecho mediante un asiento idéntico al que registró dicha retención, pero de signo negativo, por el importe retenido en exceso.

Asimismo, la anulación de la autorización de un gasto se contabiliza mediante el mismo asiento que registró la autorización, pero de signo negativo, por el importe que corresponda.

En la contabilidad de desarrollo de ejecución del presupuesto, la autorización de un gasto se registrará anotando, en la aplicación presupuestaria afectada, el importe del mismo en la columna "Gastos autorizados"<sup>3</sup>. En caso de anulación de dicha operación, se anotaría en la aplicación presupuestaria afectada el importe correspondiente con signo negativo.

APLICACIÓN PRESUP.	CRÉDITOS INICIALES	MODIFICAC. DE CRÉDITOS	CRÉDITOS DEFINITIVOS	GASTOS AUTORIZADOS	GASTOS COMPROMETIDOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS	PAGOS ORDENADOS	PAGOS REALIZADOS
AP-1				*				
AP-2				*				
AP-3				*				
..								
TOTAL				H 004				

El importe total de la columna "Gastos autorizados" coincidirá con la suma del haber de la cuenta 004 "*Presupuesto de gastos: gastos autorizados*", poniéndose de manifiesto en dicha columna la información sobre el desarrollo por aplicaciones presupuestarias de la suma del haber de esta cuenta.

## Ejercicio 6.

En el Ayuntamiento "X" se aprueba, el día 30 de mayo del ejercicio n, la compra de los equipos informáticos a los que hace referencia el ejercicio 2, por el importe retenido en su día al iniciar el expediente de gasto.

<sup>3</sup> Esta columna se puede desglosar en dos: gastos autorizados sobre créditos disponibles y gastos autorizados sobre retenidos. La suma de ambas coincidirá con la suma del haber de la cuenta 004.

**SE PIDE** contabilizar esta operación.

*Solución propuesta:*

Recordemos que cuando se inició el expediente de gasto se retuvo crédito por importe de 50.000,00 euros. Por tanto, el 30 de mayo, cuando se autoriza el gasto por esa misma cantidad, se realizará el siguiente asiento:

30 de mayo de n				
50.000,00	0031	Créditos retenidos para gastar		
		a		
		Presupuesto de gastos: gastos autorizados	004	50.000,00

Y, simultáneamente, en la contabilidad de desarrollo de ejecución del presupuesto se registrará 50.000,00 euros en la aplicación presupuestaria correspondiente, dentro de la columna "Gastos autorizados".

## 2. Disposición o compromiso del gasto

### ¿Recuerda en qué consiste esta fase?

La disposición o compromiso del gasto (Fase D) es el acto mediante el cual la autoridad competente acuerda, tras el cumplimiento de los trámites legalmente establecidos, la realización de gastos previamente autorizados, por un importe determinado o determinable.

Este acto tiene relevancia jurídica para con terceros, dado que vincula a la entidad a la realización de un gasto concreto y determinado tanto en su cuantía como en las condiciones de ejecución.

### ¿Cómo se registra contablemente el compromiso de un gasto presupuestario?

En este caso existe un compromiso con un tercero, pero no una obligación de pago, por lo que al no afectar aún al patrimonio de la entidad, en caso de optar por su contabilización por partida doble, se registraría en una cuenta del Grupo 0,

concretamente en la cuenta 005 "Presupuesto de gastos: gastos comprometidos"<sup>4</sup>, mediante el siguiente asiento:

	004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados a Presupuesto de gastos: gastos comprometidos	005	
--	-----	---	-----	--

La suma del haber de la cuenta 005 "*Presupuesto de gastos: gastos comprometidos*" indicará el importe total de los gastos que se han comprometido durante el ejercicio. Esta cuenta sólo se cargará en el momento del cierre. Por lo tanto, su saldo acreedor reflejará, antes del cierre, el importe de los compromisos de gasto.

La suma del debe de la cuenta 004 "*Presupuesto de gastos: gastos autorizados*" indicará, asimismo, el importe total de gastos comprometidos durante el ejercicio. La suma de su haber, como se puso de manifiesto con anterioridad, registrará el importe total de los gastos autorizados durante el ejercicio. Por tanto, su saldo, acreedor, antes del cierre, reflejará el importe de las autorizaciones de gasto pendientes de comprometer (saldo de gastos autorizados).

En caso de anulación del compromiso de un gasto, ésta se contabilizaría mediante el mismo asiento realizado en su momento, pero de signo negativo.

Por lo que respecta a la contabilidad de desarrollo de ejecución del presupuesto, el compromiso de un gasto se registrará anotando, en la aplicación presupuestaria afectada, el importe del mismo en la columna "Gastos comprometidos". En caso de anulación de dicha operación, se anotaría en la aplicación presupuestaria afectada el importe correspondiente con signo negativo.

APLICACIÓN PRESUP.	CRÉDITOS INICIALES	MODIFICAC. DE CRÉDITOS	CRÉDITOS DEFINITIVOS	GASTOS AUTORIZADOS	GASTOS COMPROMETIDOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS	PAGOS ORDENADOS	PAGOS REALIZADOS
AP-1					*			

<sup>4</sup> Excepto en las entidades que apliquen el modelo simplificado, en el que no se contempla esta cuenta.

AP-2					*			
AP-3					*			
..								
TOTAL					H 005			

Consecuentemente, el importe total de la columna "Gastos comprometidos" coincidirá con la suma del haber de la cuenta 005 "*Presupuesto de gastos: gastos comprometidos*", poniéndose de manifiesto en dicha columna la información sobre el desarrollo por aplicaciones presupuestarias de la suma del haber de dicha cuenta. Esta misma información aparecerá reflejada en el Estado de liquidación del presupuesto de gastos.

### Ejercicio 7.

Si continuamos con el ejercicio 6, tras realizar los trámites de contratación oportunos, el 20 de junio del ejercicio n, se acuerda la adquisición de los equipos informáticos a "Informática Málaga" por un importe de 45.000,00 euros, firmándose el oportuno contrato. A continuación se anula el exceso de autorización.

**SE PIDE** contabilizar las anteriores operaciones.

*Solución propuesta:*

Recordemos que se había retenido crédito y autorizado el gasto por importe de 50.000,00 euros. Finalmente, se contrata por 45.000,00 euros. Por tanto, el 20 de junio, se registraría el siguiente asiento por el gasto comprometido:

20 de junio de n				
45.000,00	004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados a Presupuesto de gastos: gastos comprometidos	005	45.000,00

Asimismo, se contabilizaría la anulación del exceso de autorización producido:

20 de junio de n				
- 5.000,00	0031	Créditos retenidos para gastar a Presupuesto de gastos: gastos autorizados	004	- 5.000,00

E igualmente, se contabilizaría la anulación del exceso de retención:

20 de junio de n				
- 5.000,00	0030	Créditos disponibles a		



		Créditos retenidos para gastar	0031	- 5.000,00
--	--	--------------------------------	------	------------

En la contabilidad por partida simple se registraría, en la aplicación presupuestaria afectada, 45.000,00 euros dentro de la columna "Gastos comprometidos" y 5.000,00 euros, con signo negativo, por la anulación del exceso de autorización y de retención, en las columnas "Gastos autorizados" y "Créditos retenidos".

### 3. Reconocimiento de la obligación

#### ¿Recuerda en qué consiste esta fase?

El reconocimiento y liquidación de la obligación (Fase O) se define como el acto mediante el cual se declara la existencia de un crédito exigible contra la entidad local derivado de un gasto autorizado y comprometido.

La expresión reconocimiento suele ir unida a la de liquidación. El reconocimiento lleva implícita la definición simple de la obligación - existe una deuda por parte de la entidad para con un tercero-, mientras que la liquidación determina su valor monetario.

Este acto puede acordarse, en los casos en que así esté previsto en la normativa, conjuntamente con las fases de autorización y disposición.

Antes de analizar la contabilización de las obligaciones reconocidas, es preciso recordar una serie de conceptos relacionados con las mismas, que nos van a permitir entender su tratamiento contable, y que son objeto de estudio en la primera y segunda parte del PGCPAL, "Marco conceptual de la contabilidad pública" y "Normas de reconocimiento y valoración", respectivamente.

**¿Qué requisitos se debe reunir para registrar contablemente un pasivo?**  
**¿Qué entendemos por obligaciones presupuestarias? ¿Cuál es el criterio general de reconocimiento de obligaciones presupuestarias? ¿Cuándo se imputan al presupuesto? .....**

Como se puso de manifiesto en el capítulo 3 del módulo 1, el registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan a la contabilidad los diferentes elementos de las cuentas anuales cuando cumplan las definiciones y criterios establecidos en el marco conceptual.

En este sentido, debemos tener presente que en la primera parte del PGCPAL se define los pasivos como “obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio”.

Asimismo, sabemos que para reconocer un pasivo en balance, además de cumplir con esta definición, es necesario que:

- Se considere probable que, a su vencimiento, y para liquidar la obligación, deban de entregarse o cederse recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio futuros.
- Su valor pueda determinarse con fiabilidad.

A efectos del análisis que nos ocupa hemos de diferenciar entre obligaciones presupuestarias y no presupuestarias:

- Obligaciones presupuestarias: son aquellas que surgen como consecuencia de la ejecución del presupuesto y, por tanto, suponen haber realizado un gasto presupuestario. Estas obligaciones se registran en cuentas del subgrupo 40 “*Acreedores presupuestarios*”.
- Obligaciones no presupuestarias: son aquellas que no deben contemplarse en el presupuesto, de acuerdo con la normativa vigente.

Dado que hemos utilizado el término “gasto presupuestario”, es necesario precisar su concepto, ya que éste no coincide con el de gasto en sentido económico:

*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”. Por tanto, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad.

*Gastos* son “decrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en devoluciones de aportaciones patrimoniales y en su caso distribuciones, monetarias o no, a la entidad o entidades propietarias cuando actúen como tales”. Estos gastos del ejercicio se imputarán al resultado del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto.

En este capítulo nos centraremos en las obligaciones presupuestarias.

Tal como se indica en el marco conceptual del PGCPAL 2013, el reconocimiento contable de las obligaciones presupuestarias podrá realizarse cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicten los actos que determinan el reconocimiento de gastos presupuestarios. No obstante, al menos a la fecha de cierre del periodo, aunque no se hubieran dictado los mencionados actos, se deberán reconocer en el balance los activos y pasivos devengados por la entidad hasta dicha fecha. También deberán reconocerse en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto los gastos e ingresos devengados por la entidad hasta dicha fecha.

Asimismo, se señala que se reconocerá un gasto presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria. Ello supone el reconocimiento de la obligación presupuestaria a pagar y, simultáneamente, el de un activo o de un gasto, o la disminución de otro pasivo.

Teniendo en cuenta lo anterior, podemos concluir señalando que, según el criterio general de reconocimiento de obligaciones presupuestarias, éstas se registrarán en el momento en que se dicten los correspondientes “actos de reconocimiento y

liquidación” - fase O de la ejecución del presupuesto-. Simultáneamente a su registro contable se imputarán al presupuesto en vigor.

Para que se pueda dictar dicho acto administrativo de reconocimiento de la obligación, es necesario que se cumplan unos requisitos: la acreditación documental ante el órgano competente de la realización de la prestación - en el caso de obligaciones recíprocas - o del nacimiento del derecho del acreedor – en el supuesto de obligaciones no recíprocas-, mediante la aportación de los documentos pertinentes y, en su caso, el examen o inspección física de los bienes recibidos.

Una excepción a este requisito la constituye la figura de los pagos a justificar, donde se autoriza un pago sin haber recibido previamente la documentación acreditativa<sup>5</sup>.

Otra cuestión a tener presente es la cuantificación de las obligaciones. Este aspecto viene regulado por la norma de reconocimiento y valoración 9ª del PGCPAL 2013 “Pasivos financieros”, donde se especifica los distintos criterios valorativos aplicables a los mismos. En este sentido, hemos de señalar que los pasivos financieros que comentamos en este epígrafe se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en la categoría de pasivos financieros a coste amortizado. Las posibles matizaciones sobre el criterio valorativo a utilizar se realizarán en el momento en que se analicen las distintas operaciones que dan lugar al reconocimiento de obligaciones presupuestarias.

### **Considerando las anteriores precisiones, ¿Cómo se deben contabilizar las obligaciones presupuestarias?**

En la fase anterior había surgido una relación contractual con un tercero, pero no existía aún la obligación de pagar dado que no se había ejecutado el contrato. En esta fase, una vez comprobada la realización de la prestación o el derecho del acreedor, la entidad reconoce una obligación de pago. Esta circunstancia tiene

---

<sup>5</sup> El tratamiento contable de los pagos a justificar se analizará, junto con el correspondiente a los anticipos de caja fija, en el capítulo destinado a operaciones no presupuestarias.

repercusión patrimonial y por ello no se registra como las fases anteriores en una cuenta del grupo 0, sino en una cuenta del subgrupo 40 *"Acreedores Presupuestarios"* del PGCPAL, concretamente, la cuenta 400 *"Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente"*.

En este momento la contabilidad presupuestaria se enlaza con la patrimonial. De hecho, la cuenta 400 *"Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente"* tiene un doble carácter: por una parte, representa un pasivo exigible, una deuda de la entidad pública con un tercero, y por otra, es una cuenta de control presupuestario.

Es preciso resaltar que la cuenta 400 *"Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente"* funciona siempre a través de sus divisionarias<sup>6</sup>, atendiendo al origen o naturaleza de las obligaciones, de acuerdo con lo establecido en las normas de elaboración del balance:

- 4000. Operaciones de gestión.
- 4001. Otras cuentas a pagar.
- 4002. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 4003. Otras deudas.

Estas divisionarias son una novedad que presentó el PGCP 2010, en sintonía con las de la cuenta 430 *"Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente"*. De lo establecido en las normas de elaboración del balance, incluidas en la tercera parte del PGCPAL 2013, se deduce que:

- la cuenta 4000 *"Operaciones de gestión"* reflejará todos los acreedores de carácter presupuestario excepto los derivados de los capítulos 3 "Gastos financieros", 6 "Inversiones reales", 8 "Activos financieros" y 9 "Pasivos financieros". No obstante, los acreedores derivados de activos construidos o adquiridos para otras entidades se reflejarán en esta cuenta.

---

<sup>6</sup> Excepto en las entidades que apliquen el modelo simplificado, en el que no se contempla el desarrollo de esta cuenta.

- La cuenta 4001 *"Otras cuentas a pagar"* registrará los acreedores presupuestarios derivados del capítulo 8 "Activos financieros".
- Las cuentas 4002 *"Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas"* y 4003 *"Otras deudas"* recogerán los acreedores presupuestarios derivados de los capítulos 9 "Pasivos financieros" y 3 "Gastos financieros", así como los derivados del capítulo 6 "Inversiones reales" cuando no se refieran a activos contruidos o adquiridos para otras entidades.

Las referidas divisionarias de la cuenta 400 *"Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente"* figurarán en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV "Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo", salvo la 4002 *"Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas"* que se recogerá en el epígrafe III "Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo", y la 4003 *"Otras deudas"*, que se incluirá en el epígrafe II "Deudas a corto plazo".

Dado que el reconocimiento y liquidación de una obligación presupuestaria supone haber realizado un gasto presupuestario, que puede tener su origen en diversas causas, su registro contable por partida doble se realizará cargando la cuenta que proceda, según la causa que haya originado la obligación – realización de un gasto, incremento de activo o disminución de pasivo- , y abonando la divisionaria correspondiente de la cuenta 400 *"Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente"*:

	XXX	Cuenta de imputación a Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	400X	
--	-----	--	------	--

La anulación de esta operación se contabilizará con un asiento idéntico, pero de signo negativo, con el fin de no alterar el significado de las sumas del debe y del haber de las divisionarias de la cuenta 400. Asimismo, se realizará un abono con signo negativo en la oportuna divisionaria de la cuenta 400, en caso de condonación

de una obligación registrada en dicha cuenta, con cargo a la cuenta 752 "Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas".

Por tanto, la suma del haber de las divisionarias de la cuenta 400 "*Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente*" indicará el importe total de obligaciones presupuestarias reconocidas netas durante el ejercicio, minoradas en las posibles condonaciones que se hubiesen producido.

En la contabilidad de desarrollo de ejecución del presupuesto, esta operación de reconocimiento de obligaciones presupuestarias se registrará anotando el importe correspondiente, en la aplicación presupuestaria que proceda, dentro de la columna "Obligaciones reconocidas":

APLICACIÓN PRESUP.	CRÉDITOS INICIALES	MODIFICAC. DE CRÉDITOS	CRÉDITOS DEFINITIVOS	GASTOS AUTORIZADOS	GASTOS COMPROMETIDOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS	PAGOS ORDENADOS	PAGOS REALIZADOS
AP-1						*		
AP-2						*		
AP-3						*		
...								
TOTAL						H 400		

En caso de anulación de esta operación, se registraría el importe correspondiente, con signo negativo, en la misma columna y aplicación presupuestaria.

En consecuencia, el importe total de la columna "Obligaciones reconocidas" coincidirá con la suma del haber de la cuenta 400 "*Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente*", poniéndose de manifiesto en dicha columna la información sobre el desarrollo por aplicaciones presupuestarias de la suma del haber de la referida cuenta. Esta misma información aparecerá reflejada en el Estado de liquidación del presupuesto de gastos en la columna "Obligaciones reconocidas netas".

Por último, hemos de recordar que, en base a lo establecido en el principio del devengo y en los criterios de reconocimiento contable de los elementos de las

cuentas anuales<sup>7</sup>, al menos en la fecha de cierre del ejercicio, aunque no se hayan dictado los actos administrativos de reconocimiento de gastos presupuestarios, deben quedar registrados en las cuentas anuales los activos, pasivos, gastos e ingresos devengados por la entidad local hasta dicha fecha. Al no haberse dictado el referido acto administrativo, no se puede registrar la obligación de pago en una cuenta de acreedores presupuestarios, pero si en otra de acreedores no presupuestarios. Concretamente, se utilizará la cuenta 413 "Acreedores por operaciones devengadas". Así, al realizar el asiento oportuno, en la fecha de cierre del ejercicio<sup>8</sup> quedarán registrados contablemente los activos, pasivos, gastos o ingresos implicados en la operación. Cuando se dicte el acto administrativo de reconocimiento de la obligación presupuestaria, se cargará esta cuenta con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 400 "Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente".

### Ejercicio 8.

Siguiendo con el ejercicio 7, el 5 de julio del ejercicio n la empresa "Informática Málaga" entrega al Ayuntamiento "X" los equipos informáticos adquiridos por éste junto con la correspondiente factura. Tras revisar que los equipos cumplen las condiciones pactadas y los datos de la factura, ésta es aprobada por el responsable de la entidad local.

**SE PIDE** contabilizar la referida operación<sup>9</sup>.

*Solución propuesta:*

Se ha recibido de conformidad el elemento patrimonial y su factura. Cuando se dicta el acto administrativo correspondiente (Fase O), se procede a la contabilización del activo y de la obligación presupuestaria por un importe de 45.000,00 euros. El asiento a realizar será el siguiente:

5 de julio de n
-----------------

<sup>7</sup> Remitimos a lo comentado en el capítulo 3 del módulo 1.

<sup>8</sup> Hacemos solo una breve referencia a esta problemática porque su análisis se realizará en un capítulo posterior destinado a operaciones no presupuestarias. No obstante, debemos aclarar que desde la aprobación de la Orden HAC/1364/2018, de 12 de diciembre, la frecuencia mínima con la que deberá utilizarse la cuenta 413 es trimestral (en lugar de anual) para las entidades que aplican el Plan de Cuentas Normal, con el fin de satisfacer mejor las necesidades de información sobre las operaciones que realizan.

<sup>9</sup> Obviamos la contabilización del IVA dado que esta problemática será objeto de estudio en el capítulo dedicado a las operaciones no presupuestarias.



45.000,00	217	Equipos para procesos de información		
		a		
		Acreeedores por obligaciones reconocidas.		
		Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas	4003	45.000,00

En este caso, se abonará la cuenta 4003 "Otras deudas" dado que se trata de un acreedor presupuestario derivado de un gasto presupuestario con cargo al capítulo 6 "Inversiones reales".

En la contabilidad de desarrollo de ejecución del presupuesto, se anotaría 45.000,00 euros en la aplicación presupuestaria afectada, dentro de la columna "Obligaciones reconocidas".

#### 4. Ordenación del Pago

La siguiente fase del proceso de ejecución del gasto es la Ordenación del pago.

##### ¿Recuerda en qué consiste esta fase?

Esta operación se puede definir como el acto mediante el cual el ordenador de pagos, en base a una obligación reconocida y liquidada, expide la correspondiente orden de pago contra la tesorería de la entidad.

##### ¿Cómo se registra contablemente?

Esta fase presupuestaria no es objeto de contabilización por partida doble, puesto que el hecho de ordenar el pago no altera las obligaciones reconocidas con terceros. Se trata de una operación de carácter interno, sin contenido económico frente a terceros. Por tanto, las obligaciones reconocidas permanecerán registradas en las divisionarias correspondientes de la cuenta 400 "Acreeedores por obligaciones reconocidas: presupuesto de gastos corriente" hasta que se extingan.

En la contabilidad de desarrollo de ejecución del presupuesto, la ordenación del pago de una obligación reconocida se registra anotando el importe correspondiente, en la aplicación presupuestaria que proceda, en la columna "Pagos ordenados":

APLICACIÓN	CRÉDITOS INICIALES	MODIFICAC. DE	CRÉDITOS	GASTOS AUTORIZADOS	GASTOS COMPROMETIDOS	OBLIGACIONES	PAGOS ORDENADOS	PAGOS REALIZADOS
------------	--------------------	---------------	----------	--------------------	----------------------	--------------	-----------------	------------------

PRESUP.		CRÉDITOS	DEFINITIVOS			RECONOCIDAS		
AP-1							*	
AP-2							*	
AP-3							*	
..								
TOTAL								

## 5. Pago de las obligaciones reconocidas

Tras la fase de ordenación del pago, se procederá a la realización del mismo, con lo que quedará extinguida la obligación con el tercero.

### ¿Cómo se registra contablemente el pago de una obligación presupuestaria?

Hemos de tener presente que en el momento del pago es frecuente que se apliquen descuentos o que se aproveche la ocasión para compensar débitos del acreedor para con la entidad. Por ello, de cara a su contabilización, se distingue entre pagos con salida material de fondos y pagos en formalización.

Los denominados pagos materiales son aquellos que suponen una salida material de fondos. Normalmente se hacen por transferencia, aunque también se pueden hacer en efectivo o por cheque. En este caso, el registro contable por partida doble se realizará mediante el siguiente asiento:

	400X	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		
		a		
		Efectivo y activos líquidos equivalentes	57X	

La cuenta que se abonará del subgrupo 57 dependerá de si el pago se hace por caja o con cargo a la cuenta operativa bancaria.

Los pagos en formalización, denominados también pagos virtuales, son aquellos en los que, al existir un descuento que coincide con el importe a pagar, no se produce una salida material de fondos. En este caso, los pagos se realizarán de forma virtual compensados con cobros también virtuales. La cuenta que se utilizará para reflejar el importe de los mismos será la 557 "Formalización". Estos pagos se contabilizarán mediante el siguiente asiento:

	400X	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	a	Formalización	557	
--	------	--	---	---------------	-----	--

Simultáneamente, se registrará el asiento correspondiente a la aplicación de los descuentos, por lo que el saldo de la cuenta 557 "Formalización" será siempre cero:

	557	Formalización	a	Cuenta de abono	XXX	
--	-----	---------------	---	-----------------	-----	--

Evidentemente, se puede dar el supuesto de que exista un descuento que no coincida con el importe total a pagar, en cuyo caso se produciría un pago virtual por el importe del descuento y un pago material por el importe restante:

	400X	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	a	Efectivo y activos líquidos equivalentes	57X	
				Formalización	557	

No obstante, hay que resaltar que la utilización de la cuenta 557 "Formalización" es opcional, por lo que cabe la posibilidad de abonar directamente el importe de los descuentos en las cuentas que correspondan según la naturaleza de los mismos.

Así pues, la suma del debe de las divisionarias de la cuenta 400 *"Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente"* indicará el importe total de las obligaciones presupuestarias reconocidas en el ejercicio cuyo pago se ha hecho efectivo, y su saldo acreedor informará del importe de las obligaciones reconocidas en el ejercicio pendiente de pago.

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto esta operación se registra anotando, en la aplicación presupuestaria que proceda, el importe correspondiente en la columna "Pagos realizados":

APLICACIÓN PRESUP.	CRÉDITOS INICIALES	MODIFICAC. DE CRÉDITOS	CRÉDITOS DEFINITIVOS	GASTOS AUTORIZADOS	GASTOS COMPROMETIDOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS	PAGOS ORDENADOS	PAGOS REALIZADOS
AP-1								*
AP-2								*
AP-3								*
..								
TOTAL								D 400

El importe total de la columna "Pagos realizados" coincidirá con la suma del debe de la cuenta 400 *"Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente"*, poniéndose de manifiesto en dicha columna la información sobre el desarrollo por aplicaciones presupuestarias de la suma del debe de la referida cuenta. Esta misma información aparecerá reflejada en el Estado de liquidación del presupuesto de gastos.

Por último, es preciso indicar que, aunque la realización del pago es la forma más habitual de cancelación de las obligaciones contraídas con terceros, existen otras formas de extinción de las obligaciones tales como su anulación, su condonación, la compensación con un derecho – a las que se ha aludido anteriormente - , la sustitución por otra deuda, la prescripción o cualquier otro medio establecido en las disposiciones legales.

## Ejercicio 9.

Continuando con el ejercicio 8, en el que el Ayuntamiento "X" había reconocido la obligación presupuestaria por el importe de los equipos informáticos adquiridos, el día 20 de julio del ejercicio n se ordena el pago de la misma y tres días más tarde se efectúa el pago material mediante transferencia bancaria a la cuenta de "Informática Málaga".

**SE PIDE** contabilizar esta operación.

*Solución propuesta:*

Hemos de recordar que la ordenación del pago de los 45.000,00 euros se registrará en la contabilidad de desarrollo de la ejecución del presupuesto, en la aplicación presupuestaria correspondiente, dentro de la columna "Pagos ordenados", pero no se realizará ningún asiento por partida doble por tal motivo.

Por lo que respecta al pago material de la obligación, el día 23 de julio se realizará el siguiente asiento:

23 de julio de n				
45.000,00	4003	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas a Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	45.000,00

Y, simultáneamente, en la contabilidad de desarrollo del presupuesto se anotarán los 45.000,00 euros en la aplicación presupuestaria afectada, dentro de la columna "Pagos realizados".

## 6. Reintegros de pagos

Puede suceder que una entidad local realice pagos indebidos con cargo a su presupuesto. Pensemos, por ejemplo, en un pago realizado por una subvención concedida a una entidad que después no ha cumplido las condiciones estipuladas para su recepción. En estos casos, el perceptor de dichos fondos deberá devolver los mismos.

**¿Qué entendemos por reintegros de pagos? ¿Se imputan al presupuesto de gastos o al presupuesto de ingresos de la entidad?**

Se entiende por reintegro de pagos la operación mediante la cual la entidad local recupera el importe total o parcial de un pago realizado. A efectos de su contabilización e imputación presupuestaria, hemos de distinguir en los reintegros de pagos entre los del presupuesto corriente y los de presupuestos cerrados.

Los reintegros de pagos de presupuesto corriente son aquellos en los que el reconocimiento de la obligación, su pago y el reintegro se producen en el mismo ejercicio presupuestario. Estos reintegros, en función de la normativa aplicable a la entidad, se imputarán al Presupuesto de gastos o al Presupuesto de ingresos de la misma. En las entidades locales dichos reintegros se imputan al Presupuesto de gastos.

Los reintegros de pagos de presupuestos cerrados son aquellos cuyo cobro o derecho de cobro se produce o surge en un ejercicio posterior a aquel en que se reconoció la obligación. Estos reintegros se consideran siempre como un recurso más de la entidad y se imputarán al Presupuesto de ingresos del ejercicio en que se reconozca el derecho de cobro.

### **¿Cómo se registran contablemente los reintegros de pagos?**

En esta unidad didáctica nos centraremos en el registro contable de los reintegros de pagos de presupuesto corriente, aplicables al Presupuesto de gastos de la entidad. La contabilización de los reintegros aplicables al Presupuesto de ingresos se analizará en el capítulo 2 de este mismo módulo.

Hay que tener presente que, desde el punto de vista financiero, el reintegro de pagos supone una entrada de fondos en la Tesorería. En el caso que estamos analizando, en el que se aplica al presupuesto de gastos con cargo al que se habían reconocido las correspondientes obligaciones y se había efectuado el pago de las mismas, los reintegros minorarán el importe de dichas obligaciones reconocidas así como el de los pagos respectivos.

El registro en la contabilidad por partida doble dependerá de si se ha decidido efectuar la aplicación al presupuesto de forma directa o diferida:

a) En el supuesto de aplicación directa, las anotaciones contables serían las siguientes:

- Por la entrada de fondos en la Tesorería:

	57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes a Formalización	557	
--	-----	--	-----	--

- Por la aplicación del reintegro al presupuesto de gastos:

(-)	400X	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente a Formalización	557	(-)
(-)	XXX	Cuenta de imputación a Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	400X	(-)

b) En el caso de aplicación diferida:

- Por la entrada de fondos en la Tesorería:

	57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes a Cobros pendientes de aplicación	554	
--	-----	--	-----	--

- Por la aplicación del reintegro al presupuesto de gastos:

(-)	400X	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente a Cobros pendientes de aplicación	554	(-)
(-)	XXX	Cuenta de imputación a Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	400X	(-)

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto de gastos se realizará una anotación por el importe del reintegro, con signo negativo, en la aplicación presupuestaria que proceda, en las columnas "Obligaciones reconocidas" y "Pagos realizados".

Asimismo, cuando sea necesario reponer crédito en las fases de ejecución presupuestarias anteriores al reconocimiento de la obligación, se efectuarán las operaciones de anulación que correspondan en función del alcance de dicha reposición. Como ya se ha comentado con anterioridad, estas anotaciones se realizarían con signo negativo para no alterar el significado del debe y del haber de las cuentas implicadas.

## RESUMEN

En esta unidad didáctica se ha analizado la contabilización de las operaciones de ejecución del presupuesto de gastos del ejercicio corriente, tanto por partida simple como por partida doble, resaltando las cuentas habilitadas para ello en el PGCPAL 2013, su funcionamiento y la información que nos proporciona los importes del debe, haber y saldo de dichas cuentas, así como la suministrada en las diferentes columnas del estado en que se muestra la contabilidad de desarrollo del presupuesto.

Hemos de recordar que el registro contable por partida doble de las operaciones que tienen repercusión en el patrimonio de la entidad se realiza en cuentas del grupo 4 del PGCPAL, mientras que aquellas operaciones que no afectan al patrimonio se contabilizan, en caso de optar por su registro en partida doble, en cuentas del grupo 0.

Es importante destacar, por su novedad, la obligatoriedad de utilizar las divisionarias de la cuenta 400 *"Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente"* debido a que sus saldos figurarán en diferentes epígrafes en el pasivo corriente del balance.