

José Luis García Macías

Departamento de Economía Financiera y
Contabilidad
Universidad de Extremadura

Gastos

presupuestarios y reconocimiento extrajudicial de créditos



1.1. Planteamiento de la cuestión

El reconocimiento de la obligación, por la Hacienda Pública, es el acto mediante el cual la administración declara la existencia de un crédito exigible derivado de un gasto autorizado y comprometido¹.

La legislación hacendística, y en concreto la Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas Locales, establece una serie de prerrogativas a favor de la propia administración en el tratamiento del reconocimiento de obligaciones frente a terceros, en particular al regular que las obligaciones de pago sólo serán exigibles de la Hacienda Local cuando resulten de la ejecución de sus respectivos presupuestos o de sentencias judiciales firmes². En este mismo sentido, declara nulos de pleno derecho los acuerdos, resoluciones y actos administrativos que contemplen compromisos de gastos por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en el estado de gastos.

No obstante, como indican RUBIO DE URQUÍA Y ARNAL SURIA³, en la práctica, las consecuencias reales de este tipo de infracciones no son tan espectaculares. Por un lado hay que tener en cuenta que los actos de la Administración en general, y de las Entidades Locales territoriales y las a ellas asimiladas en particular, gozan de presunción de legitimidad y de la ejecutividad de sus actos (Artº. 4.1. Ley Reguladora de Bases de Régimen Local) por lo que el acuerdo asumiendo compromisos de gastos, aunque lo

¹ Artº 58 del R.D. 500/1990.

² Artº 154 de la Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas Locales.

³ Ley Reguladora de las Haciendas Locales, texto comentado. JOSÉ IGNACIO RUBIO DE URQUÍA y SALVADOR ARNAL SURÍA. Editorial El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados. 1989.

haga más allá de las consignaciones o sin la previa existencia de ellas, nace revestido de la apariencia de legalidad y es ejecutable, de modo que la declaración de su nulidad habrá de cumplir los trámites necesarios, es decir, bien el previo dictamen del Consejo de Estado que apoye el acuerdo de la Entidad al respecto (artº 102 de la Ley de Procedimiento Administrativo), bien que esta interponga recurso contra su propio acto, previa declaración de su lesividad (artº 103 de la LPA).

Aunque se desarrolle todo el proceso de declaración de nulidad de los actos, no implicaría la absoluta falta de efectos de los mismos, puesto que, por muy respetables que sean las razones justificativas del rigor legal en orden a una correcta administración económica del Ente, más respetables lo son las garantías de los derechos subjetivos de los particulares que con ellos se relacionan, de manera que el particular receptor de la orden de compromiso de gasto que, confiando en aquella apariencia de legitimidad, realizó gastos o cumplió las prestaciones encargadas tienen en todo caso el derecho a ser resarcidos de su importe.

Bajo esta situación de interpretación de las normas subsiste un problema contable, que no ha sido resuelto por la administración, consistente en la existencia de gastos realizados sin consignación presupuestaria o sea insuficiente el crédito disponible, y la consiguiente ignorancia contable del hecho.

Los gastos presupuestarios, de conformidad con lo regulado en el artículo 157.1 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales⁴, se imputarán a los créditos del presupuesto de gastos del ejercicio económico en que se realicen. No obstante, en el artículo 26.2 c) del Real Decreto 500/1990 de 20 de abril, en relación con el 60.2 del citado precepto⁵, recoge determinadas excepciones en cuyos casos permite la posibilidad de imputar al ejercicio corriente gastos realizados en ejercicios anteriores.

Esta situación de ignorancia contable provoca el incumplimiento de los Principios Contables de Registro, el de Devengo y el de Correlación de Ingresos y Gastos, y fundamentalmente, el de Imagen Fiel. Si además tenemos en cuenta que esta situación

de "facturas en el cajón" desvirtúa los estados de Remanente de Tesorería y Resultado Presupuestario por cuanto no incluyen estos gastos como obligaciones; amén de la falsedad que provoca en cálculos como el del Ahorro Neto, tan importante en la información financiera a suministrar por las Entidades Locales, deberemos plantearnos la necesidad de modificar la aplicación contable de este tipo de gastos.

1.2. Objetivos

Con la pretensión de subsanar esta grave deficiencia, se propone recoger contablemente el importe del gasto realizado, con el objeto de obtener los siguientes fines:

- a) Registrar la obligación en el ejercicio económico en que nace la misma.
- b) Imputar el gasto en el ejercicio económico en que se produce la corriente real de bienes y servicios.
- c) La correlación de los ingresos del periodo con los gastos realizados en el mismo.
- d) Ofrecer en los estados financieros la imagen fiel de la situación económico-patrimonial del Ayuntamiento.
- e) Obtener un estado de Remanente de Tesorería ajustado a la realidad de los ingresos y gastos.
- f) Informar en el estado del Resultado Presupuestario del resultado real del ejercicio.
- g) Favorecer un cálculo más real del Ahorro Neto.

1.3. Proposición

Para poder llevar a efecto los objetivos indicados anteriormente, se considera necesario contabilizar, a través del módulo de operaciones no presupuestarias de Tesorería, los importes gastados y no imputados al presupuesto, así como su reflejo en la contabilidad financiera, para lo que debería procederse de la siguiente forma:

1. Crear en el módulo de operaciones no presupuestarias las siguientes aplicaciones:
 - 3.4. Gastos presupuestarios pendientes de aplicación.

⁴ Conforme a este precepto, "Con cargo a los créditos del estado de gastos de cada presupuesto solo podrán contraerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obras, servicios y demás prestaciones o gastos en general que se realicen en el año natural del propio ejercicio presupuestario".

⁵ "No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se aplicaran a los créditos del presupuesto vigente, en el momento de su reconocimiento, las obligaciones siguientes:

C) las obligaciones procedentes de ejercicios anteriores a que se refiere el artículo 60.2 del presente Real Decreto.

Gastos presupuestarios y reconocimiento extrajudicial de créditos

- 3.4.1. Gastos por operaciones corrientes y transferencias de capital.
- 3.4.2. Gastos por operaciones de Inversiones Reales.
- 3.4.3. Gastos por operaciones de activos financieros.
- 3.4.4. Gastos por operaciones de pasivos financieros
- 3.5. Acreedores presupuestarios pendientes de aplicación.
 - 3.5.1. Acreedores por gastos pendientes de aplicación.
 - 3.5.2. Otros acreedores por gastos pendientes de aplicación.
- 2. Establecer el desarrollo de las cuentas del Plan General de Contabilidad, 521 "Deudas a corto plazo" 659 "Otras pérdidas de gestión corriente" y crear las cuentas 279 "Operaciones de inmovilizado pendientes de aplicación" y 179 "Operaciones financieras pendientes de aplicación", con el objeto de recoger las operaciones indicadas:
 - 521. Deudas a corto plazo.
 - 521.1 Acreedores presupuestarios pendientes de aplicación.
 - 521.9 Otras deudas a corto plazo.
 - 179. Operaciones financieras pendientes de aplicación.
 - 179.0. Operaciones financieras pendientes de aplicación.
 - 279. Operaciones de inmovilizado pendientes de aplicación.
 - 279.0. Operaciones de inmovilizado no financiero pendientes de aplicación.
 - 279.1 Operaciones de inmovilizado financiero pendientes de aplicación.
 - 659. Otras pérdidas en gestión corriente.
 - 659.0. Gastos corrientes pendientes de aplicación.

Definiciones y relaciones contables

- 521.2. Acreedores presupuestarios pendientes de aplicación.

Recogerá las deudas contraídas como consecuencia de operaciones a formalizar en el ejercicio siguiente, al amparo de lo regulado en el artículo 60.2, en relación con el 26.2c del Real Decreto 500/1990.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Se incluirá, por su saldo en fin de ejercicio, en el apartado "Acreedores pendientes de pago" del estado de Remanente de Tesorería.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará con cargo a las cuentas 279, 179.0 y 659.0, por el importe de los gastos realizados pendientes de aplicación.
- b) Se cargará a cuentas del subgrupo 57 por el pago de la deuda o a la 179.0, 279 y 659.0 por su cancelación en caso de aplicación del gasto con anterioridad al pago del mismo.

179.0. Operaciones financieras pendientes de aplicación.

Recogerá el importe de los gastos correspondientes al capítulo 9 "Pasivos financieros" de la clasificación económica del presupuesto de gastos que se hayan realizado sin consignación presupuestaria y pendientes de formalizar en el ejercicio siguiente, al amparo de lo regulado en el artículo 60.2 en relación con el 26-2c del Real Decreto 500/1990.

Figurará en el pasivo del Balance minorando el saldo de las cuentas financieras correspondientes.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará con abono a la cuenta 521.2 "Acreedores presupuestarios pendientes de aplicación" por el importe de los gastos realizados sin consignación presupuestaria.
- b) Se abonará con cargo a la cuenta 521.2. "Acreedores presupuestarios pendientes de aplicación" en caso de aplicación del gasto al presupuesto con anterioridad al pago del mismo para su cancelación. Con cargo a la cuenta 578.0 "Formalización" por su aplicación al presupuesto de gastos con posterioridad al pago del mismo.

279.0. Operaciones de inmovilizado no financiero pendientes de aplicación.

Recogerá el importe de los gastos correspondientes al capítulo 6 "Inversiones reales" de la clasificación económica del presupuesto de gastos que se hayan realizado sin consignación presupuestaria y pendientes de formalizar en el ejercicio siguiente, al amparo de lo regulado en el artículo 60.2 en relación con el 26-2c del Real Decreto 500/1990.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará con abono a la cuenta 521.2 "Acreedores presupuestarios pendientes de aplicación" por

el importe de los gastos realizados sin consignación presupuestaria.

- b) Se abonará con cargo a la cuenta 521.2. "Acreedores presupuestarios pendientes de aplicación" en caso de aplicación del gasto al presupuesto con anterioridad al pago del mismo para su cancelación. Con cargo a la cuenta 578.0 "Formalización" por su aplicación al presupuesto de gastos con posterioridad al pago del mismo.

279.1. Operaciones de inmovilizado financiero pendientes de aplicación.

Recogerá el importe de los gastos correspondientes al capítulo 8 "Activos financieros" de la clasificación económica del presupuesto de gastos que se hayan realizado sin consignación presupuestaria, y pendientes de formalizar en el ejercicio siguiente, al amparo de lo regulado en el artículo 60.2 en relación con el 26-2c del Real Decreto 500/1990.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará con abono a la cuenta 521.2 "Acreedores presupuestarios pendientes de aplicación" por el importe de los gastos realizados sin consignación presupuestaria.
- b) Se abonará con cargo a la cuenta 521.2. "Acreedores presupuestarios pendientes de aplicación" en caso de aplicación del gasto al presupuesto con anterioridad al pago del mismo para su cancelación. Con cargo a la cuenta 578.0 "Formalización" por su aplicación al presupuesto de gastos con posterioridad al pago del mismo.

659.0. Gastos corrientes pendientes de aplicación.

Recogerá el importe de los gastos correspondientes a los capítulos 1 "Gastos de personal", 2 "Gastos de bienes corrientes y servicios", 3 "Gastos financieros", 4 "Transferencias corrientes" y 7 "Transferencias de capital" de la clasificación económica del presupuesto de gastos que se hayan realizado sin consignación presupuestaria, y pendientes de formalizar en el ejercicio siguiente, al amparo de lo regulado en el artículo 60.2 en relación con el 26-2c del Real Decreto 500/1990. Recogerá los gastos realizados pendientes de formalizar en el ejercicio siguiente, al amparo de lo regulado en el artículo 60.2, en relación con el 26.2c del Real Decreto 500/1990.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará con abono a la cuenta 521.2 "Acreedores presupuestarios pendientes de aplicación" por el importe de los gastos realizados sin consignación presupuestaria.

- b) Se abonará con cargo a la cuenta 521.2. "Acreedores presupuestarios pendientes de aplicación" en caso de aplicación del gasto al presupuesto con anterioridad al pago del mismo para su cancelación, o bien, con cargo a la cuenta 578.0 "Formalización" por su aplicación al presupuesto de gastos con posterioridad al pago del mismo. En fin de ejercicio con cargo a la cuenta 129 "Pérdidas y Ganancias" por su saldo en fin de ejercicio para su regularización.

3. Establecer la siguiente correlación de cuentas entre la contabilidad de las operaciones no presupuestarias y la contabilidad financiera:

| Aplicación no presupuestaria | Cta. P.G.C.P. |
|--|---------------|
| 3.4.1. Gastos por operaciones corrientes y Transf. capital | 659.0 |
| 3.4.2. Gastos por operaciones de Inversión | 279.0 |
| 3.4.3. Gastos por operaciones de activos financieros | 279.1 |
| 3.4.4. Gastos por operaciones de pasivos financieros | 179.0 |
| 3.5.3. Acreedores por gastos pendientes de aplicación | 521.2 |

4. Realizar el siguiente procedimiento contables:

- a) Al contabilizar el gasto, se registrará un cargo en la aplicación no presupuestaria 3.4.X., con abono a la 3.5.3.. Simultáneamente se registra, en la contabilidad financiera, un asiento que recoge un cargo en la cuenta de correlación (659, 279, o 179), con abono a la 521.2.

Una vez realizado esta anotación contable, podrán producirse dos circunstancias:

1. Que se efectúe la aplicación al presupuesto con anterioridad a la realización del pago.
2. Que se efectúe la aplicación al presupuesto con posterioridad a la realización del pago.

En el caso de que se produzca la aplicación al presupuesto previa a la realización del pago, se efectuará una anulación de la operación ejecutada en el momento del gasto, de forma simultánea a la formalización del ADO. En el segundo caso, de producirse la aplicación al presupuesto con posterioridad a la realización del pago, se registrará un abono a las cuentas cargadas, con motivo de la realización del gasto, con cargo a la cuenta de formalización de forma simultánea a la ejecución del ADO.

- b) Por la realización del pago se registrará una anotación al debe de la aplicación 3.5.3. "Acreedo-

Gastos presupuestarios y reconocimiento extrajudicial de créditos

res presupuestarios pendientes de aplicación”, y simultáneamente en la contabilidad financiera, un cargo a la cuenta 521.2 con abono a cuentas del grupo 57.

- a) Se minorará por los gastos realizados sin consignación presupuestaria en el ejercicio corriente, que se formalizarán en ejercicios posteriores.
- b) Se incrementará en el importe de los gastos aplicados al ejercicio corriente correspondientes a ejercicios anteriores.

1.4. Incidencia en los Estados Presupuestarios y Financieros

Estado del resultado presupuestario

El Resultado Presupuestario deberá ajustarse mediante un nuevo concepto que recoja los gastos presupuestarios pendientes de aplicación, así como aquellos aplicados en el ejercicio corriente ajustados en el ejercicio anterior, esto es:

Estado remanente de tesorería

Se incluirá el saldo de la cuenta 521.2 “Acreedores presupuestarios pendientes de aplicación” en el apartado “Acreedores pendientes de pago”, con el objeto de ajustar el Remanente de Tesorería a su valor real. Los gastos pendientes de aplicación, pagados, no se incluirán en ningún caso.

| RESULTADO PRESUPUESTARIO | |
|---|-------|
| (+) Derechos Reconocidos Netos | _____ |
| (-) Obligaciones Reconocidas Netas | _____ |
| Resultado Presupuestario | _____ |
| Ajustes: | |
| (-) Desviaciones positivas de financiación | _____ |
| (+) Desviaciones negativas de financiación | _____ |
| (+) Gastos financiados con R.L.T. | _____ |
| (-) Gastos presupuest. Pdtes. Aplicación | _____ |
| (+) Gastos aplicados de ejercicios anteriores | _____ |
| Resultado Presupuestario Ajustado | _____ |





| CONCEPTOS | IMPORTES |
|--|----------|
| 1. (+) DEUDORES PDTEs. COBRO FIN EJERCICIO | |
| — De presupuesto crcte. | |
| — De ejerc. Cerrados | |
| — De oper. Comerciales | |
| — De recursos otros entes | |
| — De otras oper. No ptarias | |
| — Menos. Saldos dudoso cobro | |
| — Menos. Ingresos pdtes. Aplic. | |
| 2. (-) ACREEDORES PDTEs. PAGO FIN EJERC. | |
| — De presupuesto crcte. | |
| — De ejerc. Cerrados | |
| — De ppto. De ingresos | |
| — De ppto. Pdtes. Aplicac. | |
| — De oper. Comerciales | |
| — De recursos otros entes | |
| — De oper. No presupuest. | |
| — Menos. Pagos pdtes. Aplic. | |
| 3. (+) FONDOS LÍQUIDOS DE TESORERÍA | |
| 4. REMANENTE DE TESORERÍA PARA G.F.A. | |
| 5. REMANENTE DE TESORERÍA PARA G.G. (1-2+3-4) | |
| REMANENTE DE TESORERÍA TOTAL (1-2+3) o, (4+5) | |

Cuenta de resultados

Se recogerán los importes de los gastos realizados pendientes de aplicación, incluidos en la cuenta 659, en el ejercicio en que realmente se realiza el gasto, corrigiendo, simultáneamente, el importe de los aplicados que correspondan al ejercicio anterior.

La cuenta 659 registrará en el debe el importe de los gastos realizados pendientes de aplicación, y en el haber, la cuantía de los gastos formalizados procedentes del ejercicio anterior.

Balance de situación

En el Balance se incluirán los saldos de las cuentas 179.0 Operaciones financieras pendientes de aplica-

ción, 279 Operaciones de inmovilizado pendientes de aplicación, y 521.2 Acreedores presupuestarios pendientes de aplicación, proporcionando una información más ajustada a la imagen fiel de la situación económico patrimonial de la Entidad.

Cálculo del ahorro neto

En el cálculo del Ahorro Neto, las obligaciones reconocidas, correspondientes a gastos de naturaleza corriente, se verá corregida con el saldo de la cuenta 659 “Gastos corrientes pendientes de aplicación” ajustada en el importe que corresponda a los gastos por transferencias de capital.