

MÁSTER EN AUDITORÍA Y CONTABILIDAD SUPERIOR

II EDICIÓN

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

CURSO 2017/2018

**ESTUDIO DE TRES EXCEPCIONES AL MARCO DE LA GESTIÓN
DEL PRESUPUESTO DE GASTOS REGULADO POR EL PLAN
GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA.**

Vº Bº de la Tutora:

Alumno:

Dra. Dña. Silvia Fresneda Fuentes

Dña. Isabel Sánchez Pino

Sevilla, junio de 2018

RESUMEN

El presente trabajo analiza desde un punto de vista teórico y práctico, a través de la realización de unos ejemplos, tres excepciones a la regla general del presupuesto de gastos regulado por el Plan General de Contabilidad Pública. Dichas excepciones son: los gastos con financiación afectada, los anticipos de caja fija y los pagos a justificar.

Los primeros surgen como excepción al principio de no afectación de recursos, el cual establece que los recursos que obtienen las entidades públicas se deben destinar a cubrir el conjunto total de obligaciones y la excepción se da cuando se establece que ciertos ingresos presupuestarios pueden destinarse únicamente a cubrir determinados gastos.

Los anticipos de caja fija y los pagos a justificar son una excepción a la aplicación del proceso global de la gestión del gasto. Dicho proceso es amplio y pueden pasar días e incluso meses hasta que se completa, debido a esto surgen estos procedimientos abreviados para agilizar la gestión del presupuesto.

PALABRAS CLAVE: sector público, contabilidad pública, presupuesto, excepciones.

ABSTRACT

The present paper analyses from a theoretical and practical point of view, through the development of examples, three exceptions to the general rule of expenditure budget regulated by the General Public of Accounting Plan. These exceptions are: the expenses with the affected financing, the fixed cash advances and payments to prove.

The first one arises as an exception to the principle of non-allocation of resources, which establishes that the resources obtained by public entities must be allocated to a set of obligations and the exception come out when it is established that certain budgetary income can be only used to cover certain expenses.

Fixed cash advances and payments to prove are the exception to the application of the global process of expense management. It is a broad process and it can take days and even months until it is completed, for this reason, an abbreviates processes arises to speed up the management of the budget.

KEY WORDS: public sector, public accounting, budget, exceptions.

ÍNDICE

CAPÍTULO 1.	ANTECEDENTES Y OBJETIVO.....	1
1.1.	Introducción.....	1
1.2.	Presupuesto en la administración pública.....	7
1.3.	El modelo contable de las entidades de naturaleza administrativa	11
1.4.	Objetivo, metodología y estructura	13
CAPÍTULO 2.	GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA.....	14
2.1.	Introducción.....	14
2.2.	Coeficiente de financiación.....	16
2.2.1.	Concepto.....	16
2.2.2.	Clasificación	17
2.3.	Desviaciones de financiación.....	24
2.3.1.	Concepto.....	24
2.3.2.	Clasificación	25
2.4.	Información a revelar.....	32
2.4.1.	Resultado Presupuestario.....	32
2.4.2.	Remanente de Tesorería.....	41
2.4.3.	Memoria	44
CAPÍTULO 3.	ANTICIPOS DE CAJA FIJA Y PAGOS A JUSTIFICAR	46
3.1.	Anticipos de caja fija	46
3.1.1.	Concepto.....	46
3.1.2.	Registro contable de los anticipos de caja fija.....	48
3.1.3.	Información a revelar en los anticipos de caja fija.....	54
3.2.	Pagos a justificar.....	57
3.2.1.	Concepto.....	57
3.2.2.	Registro contable de los pagos a justificar.....	58
3.2.3.	Información a revelar en los pagos a justificar.....	63
CAPÍTULO 4.	CONCLUSIONES.....	67
BIBLIOGRAFÍA.....		69

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES Y TABLAS.

ILUSTRACIÓN 1: FASES FUNDAMENTALES EN LA GESTIÓN DEL GASTO.....	8
ILUSTRACIÓN 2: PRINCIPIOS CONTABLES.....	12
ILUSTRACIÓN 3: CLASIFICACIÓN DE LOS COEFICIENTES DE FINANCIACIÓN.....	17
ILUSTRACIÓN 4: CLASIFICACIÓN DE LAS DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN.....	25
ILUSTRACIÓN 5: CLASIFICACIÓN DE LAS DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN IMPUTABLES.....	26
ILUSTRACIÓN 6: PROCEDIMIENTO DE LOS ANTICIPOS DE CAJA FIJA.....	47
ILUSTRACIÓN 7: PROCEDIMIENTO DE LOS PAGOS A JUSTIFICAR.....	58
TABLA 1: ESTRUCTURA DEL SECTOR PÚBLICO ESPAÑO.....	2
TABLA 2: RESUMEN DE LAS ENTIDADES QUE COMPONEN EL SECTOR PÚBLICO ESTATAL.....	6
TABLA 3: MODELO DE RESULTADO PRESUPUESTARIO.....	34
TABLA 4: REMANENTE DE TESORERÍA	42
TABLA 5: DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN POR AGENTE FINANCIADOR	44
TABLA 6: GESTIÓN DEL GASTO PRESUPUESTARIO.....	44
TABLA 7: BALANCE DE SITUACIÓN.....	55
TABLA 8: CUENTA DE RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL	55
TABLA 9: ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	56
TABLA 10: BALANCE DE SITUACIÓN	64
TABLA 11: CUENTA DE RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL	65
TABLA 12: ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	66

CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES Y OBJETIVO

1.1. Introducción

El sector público de una economía se compone de todas aquellas unidades económicas de titularidad pública, o dirigidas por la titularidad pública que tienen como finalidad en su actuación el desarrollo de las distintas competencias que les son atribuidas y se materializa en una fenomenología económico-financiera propia encaminada a ofrecer el correspondiente servicio. Para que estos entes funcionen adquieren en el mercado unos bienes y servicios y a partir de éstos se obtienen otros bienes y/o servicios que cederán a los ciudadanos con o sin contraprestación (Carrasco Díaz et al., 2011).

El artículo 3.1 de la Ley General Presupuestaria de 2003 (en adelante: LGP) señala que el sector público administrativo está integrado por:

- a. *“La Administración General del Estado, los organismos autónomos, las autoridades administrativas independientes, las universidades públicas no transferidas y las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, así como sus centros mancomunados, así como las entidades del apartado 3 del artículo 2.*
- b. *Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los consorcios y los fondos sin personalidad jurídica, que cumplan alguna de las dos características siguientes:*
 1. *ª. Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúe operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro.*
 2. *ª. Que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales a los efectos de esta Ley, los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de las entregas de bienes o prestaciones de servicios”.*

El sector público español, que se encuentra dividido territorialmente, distingue dentro de cada nivel entre dos tipos de entidades: la administración pública propiamente dicha y los entes instrumentales. Debido a la necesidad de descentralizar las funciones de los distintos gobiernos de la Administración Central se crean estos entes instrumentales, los cuales cuentan con personalidad jurídica propia y tienen por objeto la realización de actividades específicas (Fresneda Fuentes et al., 2013).

	SECTOR PÚBLICO ESTATAL	SECTOR PÚBLICO AUTÓNÓMICO (Para cada C.A.)	SECTOR PÚBLICO LOCAL (Para cada Ente Local)
ADMINISTRACIÓN CENTRAL O GENERAL	MINISTERIOS, con sus servicios centrales y periféricos	CONSEJERÍAS, con sus servicios centrales y periféricos	LA PROPIA ENTIDAD LOCAL
ENTES INSTRUMENTALES	ENTES ESTATALES	ENTES AUTÓNÓMICOS	ENTES LOCALES

Tabla 1: Estructura del sector público español

Fuente: Fresneda et al., 2013, pág 15.

Dado que en cada nivel territorial se elaboran normativas específicas, en este trabajo se van a analizar las Leyes de la Administración Central del Estado debido a que tanto la Autonómica como la Local no pueden contradecir lo que dice la Estatal. Así se va a hacer referencia a la Ley General Presupuestaria Estatal.

En 2015 se reestructuran los entes instrumentales y se publica la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público de 2015, en su artículo 84 regula la composición y clasificación del sector público institucional estatal y en los artículos 98 al 138 explica cada uno de ellos:

“1. Integran el sector público institucional estatal las siguientes entidades:

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

1. ° Organismos autónomos, definidos en el art 98 de la presente ley, la cual señala que son entidades de Derecho público, con personalidad jurídica propia, tesorería y patrimonio propio y autonomía en su gestión, que desarrollan actividades de servicios públicos o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación, en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta.

2. ° Entidades Públicas Empresariales, definidas en el artículo 103 de la presente ley, la cual señala que son entidades de Derecho público, con personalidad jurídica propia, patrimonio propio y autonomía en su gestión, que se financian mayoritariamente con ingresos de mercado y que junto con el ejercicio de potestades administrativas desarrollan actividades prestacionales, de gestión de servicios o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación.

b) Las autoridades administrativas independientes, definidas en el artículo 109 de la presente ley, la cual señala que son entidades de derecho público, que vinculadas a la Administración General del Estado y con personalidad jurídica

propia, tienen atribuidas funciones de regulación o supervisión de carácter externo sobre sectores económicos o actividades determinadas, por requerir su desempeño de independencia funcional o una especial autonomía respecto de la Administración General del Estado, lo que deberá determinarse en una norma con rango de Ley. Estas entidades actuarán, en el desarrollo de su actividad y para el cumplimiento de sus fines, con independencia de cualquier interés empresarial o comercial.

c) Las sociedades mercantiles estatales, definidas en el artículo 111 de la presente ley, la cual señala que se entiende por sociedad mercantil estatal aquella sociedad mercantil sobre la que se ejerce control estatal:

- i. Bien porque la participación directa, en su capital social de la Administración General del Estado o alguna de las entidades que, conforme a lo dispuesto en el artículo 84, integran el sector público institucional estatal, incluidas las sociedades mercantiles estatales, sea superior al 50 por 100. Para la determinación de este porcentaje, se sumarán las participaciones correspondientes a la Administración General del Estado y a todas las entidades integradas en el sector público institucional estatal, en el caso de que en el capital social participen varias de ellas.*
- ii. Bien porque la sociedad mercantil se encuentre en el supuesto previsto en el artículo 4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores respecto de la Administración General del Estado o de sus organismos públicos vinculados o dependientes.*

d) Los consorcios definidos en el artículo 118 de la presente ley, la cual señala que son entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia y diferenciada, creadas por varias Administraciones Públicas o entidades integrantes del sector público institucional, entre sí o con participación de entidades privadas, para el desarrollo de actividades de interés común a todas ellas dentro del ámbito de sus competencias. Los consorcios podrán realizar actividades de fomento, prestacionales o de gestión común de servicios públicos y cuantas otras estén previstas en las leyes. Podrán utilizarse para la gestión de los servicios públicos, en el marco de los convenios de cooperación transfronteriza en que participen las Administraciones españolas, y de acuerdo con las previsiones de los convenios internacionales ratificados por España en la materia.

e) Las fundaciones del sector público definidas en el artículo 128 de la presente ley, la cual señala que son fundaciones del sector público estatal aquellas que reúnen alguno de los siguientes requisitos:

- i. Que se constituyan de forma inicial, con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración General del Estado o cualquiera de los sujetos integrantes de sector público institucional estatal, o bien reciban dicha aportación con posterioridad a su constitución.*

- ii. *Que el patrimonio de la fundación esté integrado en más de un 50 por ciento por bienes o derechos aportados o cedidos por sujetos integrantes del sector público institucional estatal con carácter permanente.*
- iii. *La mayoría de derechos de voto en su patronato corresponda a representantes del sector público institucional estatal.*

f) *Los fondos sin personalidad jurídica. Son masas patrimoniales sujetas al control presupuestario. Se financian con cargo a los presupuestos generales del Estado. La creación de estos fondos viene regulada en el artículo 137 de la presente ley y señala que se efectuará por Ley.*

La norma de creación determinará expresamente su adscripción a la Administración General del Estado.

Con independencia de su creación por Ley se extinguirá por norma de rango reglamentario.

g) *Las universidades públicas no transferidas son las universidades que no se han transferido a una Comunidad Autónoma, es decir, aún pertenecen al ámbito estatal. Las universidades públicas vienen definidas en el artículo 3 de la Ley Orgánica 6/2001 de 21 de diciembre, de Universidades como instituciones creadas por los órganos legislativos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 4 y que realicen todas las funciones establecidas en el apartado 2 del artículo 1.*

2. La Administración General del Estado o entidad integrante del sector público institucional estatal no podrá, por sí misma ni en colaboración con otras entidades públicas o privadas, crear, ni ejercer el control efectivo, directa ni indirectamente, sobre ningún otro tipo de entidad distinta de las enumeradas en este artículo, con independencia de su naturaleza y régimen jurídico”.

Las entidades públicas que desarrollan su actividad sin ánimo de lucro, mediante transacciones que no constituyen una venta porque prestan servicios sin recibir una contraprestación directa y relacionada con el valor del mismo conforman lo que se denomina sector público administrativo y están sometidas al derecho administrativo. Este régimen jurídico otorga a estos entes una serie de potestades y limitaciones especiales y diferentes a las que otorga el régimen jurídico privado.

La fuente principal de ingresos de las entidades administrativas procede de los fondos públicos exigidos de forma obligatoria a los ciudadanos a través de los impuestos y demás tributos, ya sean percibidos directamente por la propia entidad, o bien indirectamente, mediante subvenciones y transferencias de fondos recibidas de otras entidades (Fresneda Fuentes et al., 2013) (IGAE, 2004).

Su actividad económico-financiera se encuentra sometida a (Constitución Española, 1978) (LGP, 2003) (IGAE, 2004) (Fresneda Fuentes et al. 2013):

- a) Un determinado régimen presupuestario. El presupuesto representa la expresión formal de la voluntad y de los objetivos del órgano político del que dependen en materia económica.

b) Un régimen de control especial, un doble control:

- El control interno de la gestión económico-financiera del sector público estatal lo ejercerá la Intervención General del Estado y se realizará mediante el ejercicio de la función interventora y del control financiero, los cuales vienen definidos en el (Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del estado)

El objetivo de la función interventora es controlar todos los actos de la Administración del Estado y de sus Organismos autónomos que den lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven y la recaudación, inversión o aplicación en general de los caudales públicos, con el fin de asegurar que la administración de la Hacienda Pública se ajusta a las disposiciones aplicables en cada caso.

El objetivo del control financiero es comprobar que la actuación, en el ámbito económico-financiero, de los servicios, Organismos autónomos, sociedades y demás entes públicos estatales se ajuste al ordenamiento jurídico, así como a los principios generales de buena gestión financiera. Este control incluirá la verificación de la eficacia, a ejercer por la Intervención General de la Administración del Estado, comprenderá el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, y eficiencia, la cual se realizará sin perjuicio del que cada departamento ministerial, en el ámbito de sus competencias, pueda desarrollar en esta materia, por sí mismo o en colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado, el adecuado registro y contabilización de la totalidad de las operaciones realizadas por cada órgano o entidad y su fiel reflejo en las cuentas.

- El control externo lo ejercerá el Tribunal de Cuentas, dicho órgano depende de las Cortes Generales. El Tribunal de Cuentas es definido por la Constitución Española en su artículo 136 como “*el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público*”. Las comunidades autónomas han creado sus propios órganos de control externo dependientes de sus respectivos Parlamentos.

Las entidades de naturaleza administrativa dependen de un órgano político que marca las directrices de su actuación al aprobar los presupuestos que van a ser aplicados en cada ejercicio y deben rendirle cuentas al Tribunal de Cuentas o al órgano establecido en la Comunidad Autónoma, por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado.

Por otra parte, dentro de la Administración General del Estado, las Entidades Públicas Empresariales están sometidas al derecho privado. El artículo 104 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público de 2015 señala que “*las entidades públicas empresariales se rigen por el Derecho privado, excepto en la formación de la voluntad*”

de sus órganos, en el ejercicio de las potestades administrativas que tengan atribuidas y en los aspectos específicamente regulados para las mismas en esta Ley, en su Ley de creación, sus estatutos, la Ley de Procedimiento Administrativo Común, el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de Noviembre, la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, y el resto de normas de derecho administrativo general y especial que le sean de aplicación”.

A continuación, se muestra una tabla resumen de las entidades que componen el sector público institucional estatal, su naturaleza y si aplica o no normativa presupuestaria.

Tipos de entes	Naturaleza	Aplica normativa presupuestaria
Administración General del Estado	Administrativa	Si
Organismos autónomos	Administrativa	Si
Entidades Públicas Empresariales	No administrativa excepto en la formación de la voluntad de sus órganos	No
Autoridades administrativas independientes	Administrativa	Si
Sociedades mercantiles	No administrativa	No
Consortios	No administrativa	No
Fundaciones del sector público	No administrativa	No
Fondos sin personalidad jurídica	Administrativa	Si
Universidades públicas no transferidas	Administrativa	Si

Tabla 2: Resumen de las entidades que componen el sector público estatal.

Fuente: (Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, 2015)

1.2. Presupuesto en la administración pública

En las entidades administrativas resulta imprescindible priorizar y seleccionar los proyectos que se van a llevar a cabo y el nivel de los gastos a los que va a hacer frente, con el objeto de adecuarse a los recursos disponibles o capacidad de obtención de los mismos. Esta relación de los gastos en los que como máximo se pueda incurrir para un periodo y de los ingresos con los que se espera contar se concreta en un presupuesto.

La LGP en su artículo 32 define el presupuesto como la *“expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman parte del sector público estatal”*. Añade en su artículo 165 que *“el presupuesto general contendrá:*

- a) *Los estados de gastos, en los que se incluirán, los créditos necesarios para atender al cumplimiento de las obligaciones.*
- b) *Los estados de ingresos, en los que figurarán las estimaciones de los distintos recursos económicos a liquidar durante el ejercicio”*.

El Presupuesto de una Administración Pública es una norma jurídica obligatoria que expresa en términos contables las previsiones de los ingresos y el importe máximo de los gastos públicos que se realizarán en un período de tiempo concreto.

El artículo 27 de la LGP señala que:

“1. La gestión del sector público estatal está sometida al régimen de presupuesto anual aprobado por las Cortes Generales (...).

3. Los recursos del Estado, los de cada uno de sus organismos autónomos y los de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados (...).

La Constitución Española en su artículo 134 muestra que *“corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación”*.

El presupuesto pasa por una serie de fases desde su inicio hasta su liquidación, a este conjunto de fases se le denomina ciclo presupuestario y está regulado en la LGP del artículo 31 al 41, en la Ley de Presupuestos que se aprueba cada año y en la Constitución Española en el art 134:

- a) **Fase de Elaboración.** La elaboración del presupuesto corresponde al Gobierno, en concreto al Ministerio de Hacienda. Los distintos departamentos ministeriales remitirán al de Hacienda las propuestas de presupuestos de ingresos y gastos de cada uno de sus organismos autónomos y otras Entidades a ellos adscritos.

El Ministerio de Hacienda lleva a cabo un anteproyecto de Ley de los Presupuestos Generales del Estado en función de los objetivos y programas que tengan definidos los distintos departamentos ministeriales, con la debida separación de los ingresos y los gastos correspondientes al Estado, Organismos Autónomos y demás entidades que integran el sector público

estatal. Una vez que el anteproyecto pasa el proceso de negociación interna y es aprobado, dicho documento recibe el nombre de Proyecto de Presupuesto y éste debe ser presentado en el Parlamento. Esta fase se encuentra regulada en la LGP, 2003 en el artículo 36.

- b) **Fase de Aprobación.** En esta fase el Proyecto de Ley es presentado al Parlamento, quién tras examinar, discutir y modificar si es necesario el texto original presentado por el Gobierno, aprueba el texto definitivo y lo exterioriza en forma de Ley de obligado cumplimiento. Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno no podrá presentar proyectos de ley que supongan incremento del gasto público o una minoración de los ingresos correspondientes al ejercicio presupuestario.
- c) **Fase de Ejecución.** La ejecución del presupuesto le corresponde al Gobierno y consiste en aplicar todas las directrices y previsiones contenidas en la Ley de Presupuesto. La ejecución consiste en desarrollar una serie de iniciativas y de toma de decisiones cuya finalidad es captar los ingresos previstos en el presupuesto y por otro lado atender las necesidades recogidas en la Ley de Presupuestos, desarrollando así el presupuesto de gastos. El Gobierno está obligado a desarrollar un proceso de control presupuestario.
- d) **Fase de Control Externo.** De esta fase se encarga el Tribunal de Cuentas, órgano especializado del Parlamento, quién tiene a su cargo la misión de examinar y evaluar la ejecución del presupuesto.

Una vez aprobado el presupuesto por el Gobierno se inicia la ejecución del mismo, dicha ejecución se lleva a cabo a través de un procedimiento administrativo integrado por una serie de etapas a través de las cuales se va generando el gasto público. A ese conjunto de etapas se le denomina procedimiento de la gestión del gasto, conocido como A.D.O.K. y se encuentra regulado en el artículo 73 de la LGP: *“La gestión del Presupuesto de gastos del Estado y de sus organismos autónomos y de las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social se realizará a través de las siguientes fases”* (LGP,2003) (Carrasco Díaz et al., 2011) (Fresneda Fuentes et al., 2013):



Ilustración 1: Fases fundamentales en la gestión del gasto
Fuente: Ley General Presupuestaria, 2003.

1. Autorización del gasto (fase A). El procedimiento de gestión comienza con la autorización del gasto presupuestado por una cuantía máxima. Este procedimiento es 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. Esta fase no implica relaciones con terceros ajenos a la Hacienda Pública estatal o a la Seguridad Social.
2. Disposición o compromiso del gasto (fase D). 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 si tiene relevancia jurídica para terceros, dado que vincula a la entidad a la realización de un gasto concreto y el crédito presupuestario queda afectado a la realización del mismo en la cuantía y condiciones establecidas. Existe un compromiso con un tercero, pero no una obligación de pago, lo que no afecta al patrimonio de la entidad.
3. Reconocimiento y liquidación de la obligación (fase O). Acto mediante el cual se declara la existencia de un crédito exigible contra la Hacienda Pública estatal o contra la Seguridad Social, derivado de un gasto aprobado y comprometido y que conlleva la propuesta de pago correspondiente.
La Administración reconoce el derecho efectivo del acreedor, asumiendo la obligación de efectuar el pago, dicho reconocimiento de la obligación lleva aparejada la realización de los actos de liquidación, dirigidos a determinar el importe exacto de la misma.
Una vez que se ha concretado qué, quién y por qué cuantía se va a gastar, se procede a la ejecución material del gasto. Este reconocimiento del gasto tiene ya vinculación patrimonial con terceros, y, por tanto, influye en la estructura económico-financiera de la entidad. Se trata de una fase fundamental dentro del procedimiento de gestión del gasto ya que marca el momento en que el crédito presupuestario queda consumido al haberse reconocido una obligación de pago que debe ser atendida con cargo al mismo.
4. Ordenación del pago y pago (fase K): Acto mediante el cual se cancelan las obligaciones reconocidas en la fase anterior. Esta fase se puede dividir en dos, la ordenación del pago y la realización material del pago. La primera no tiene implicación contable, ya que se trata de un acto administrativo que ordena dicho pago. Sin embargo, la segunda parte de esta fase si tiene implicación contable, debido a que se lleva a cabo el pago propiamente dicho. El pago es competencia de la tesorería de la entidad, siendo necesario que previamente se haya recibido la correspondiente orden del “ordenador de pago”.

Es importante decir que desde que se aprueba el gasto presupuestario hasta que se lleva a cabo el pago material puede llevar días e incluso meses, por lo que se han diseñado unos procedimientos de gestión de los gastos abreviados para agilizar la gestión del presupuesto de gastos al que se les denomina anticipos de caja fija y pagos a justificar.

A continuación, se muestra un **ejemplo** del ciclo de ejecución del presupuesto completo.

El Presupuesto de gastos para el ejercicio N de un determinado Organismo Autónomo asciende a 50.000 euros. Se supone que se trata de una única partida presupuestaria y que se aprobó una dotación para inversión asociada al funcionamiento de los servicios por su totalidad.

Con cargo a esta partida se autorizaron gastos por importe de 15.000 euros para la adquisición de maquinaria y 25.000 euros para la adquisición de elementos de transporte habiéndose contratado estos gastos con las correspondientes empresas en los importes autorizados.

Los gastos reconocidos por la adquisición de maquinaria han sido de 15.000 euros siendo pagados en su totalidad, y los correspondientes a la adquisición de elementos de transporte de 25.000 euros quedando pendientes de pago.

a) Por la apertura del presupuesto.

50.000	(000) Presupuesto ejercicio corriente	a	(001) P.G. Créditos iniciales	50.000
50.000	(001) P.G. Créditos iniciales	a	(003.0) P.G. Créditos disponibles	50.000

b) Por la autorización del gasto presupuestario (Fase A). Fase en la que la autoridad competente acuerda la realización de un gasto, determinando su cuantía máxima. En este caso, el Organismo Autónomo acuerda la realización de un gasto por valor de 50.000 euros.

40.000	(003.0) P.G. Créditos disponibles	a	(004) P.G. Gastos autorizados	40.000
--------	-----------------------------------	---	-------------------------------	--------

c) Por la disposición o compromiso del gasto presupuestario (Fase D). En este momento el Organismo Autónomo queda vinculado a la realización del gasto y el crédito presupuestario queda afectado a la realización del mismo en la cuantía y condiciones establecidas.

40.000	(004) P.G. Gastos autorizados	a	(005) P.G. Gastos comprometidos	40.000
--------	-------------------------------	---	---------------------------------	--------

d) Por el reconocimiento de la obligación (Fase O). En esa fase se asume la obligación de efectuar el pago y marca el momento en el que el crédito presupuestario queda consumido.

15.000	(213) Maquinaria	a	(400) Acreedores por obligaciones reconocidas.	40.000
25.000	(228) Elementos de transporte		Presupuesto corriente	

- e) Por el pago (Fase P). En esta fase se produce el pago, su objetivo es cancelar las obligaciones reconocidas. En el ejemplo, se produce la totalidad del pago de la maquinaria, quedando pendiente el pago del elemento de transporte.

15.000	(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	a	(571) Bancos	15.000
--------	---	---	--------------	--------

1.3. El modelo contable de las entidades de naturaleza administrativa

El Plan General de Contabilidad Pública de 2010 (en adelante: PGCP) es la norma contable que se aplica a las entidades que conforman el denominado sector público administrativo. Son sujetos de contabilidad pública las entidades contables que tienen forma jurídica, presupuesto propio y deban rendir cuentas.

El Marco Conceptual del PGCP, señala que *“las cuentas anuales deben suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados. Para ello, deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable”*.

Teniendo en cuenta lo anterior, se considera que los estados contables que componen las CCAA de una entidad pública son (PGCP,2010):

- Estados contables económicos patrimoniales: Balance; Cuenta de resultado económico patrimonial; Estado de cambios en el patrimonio neto; Estado de flujos de efectivo.
- Estados contables presupuestarios: Estado de liquidación del presupuesto. El cual comprende, con la debida separación, la liquidación del Presupuesto de gastos, del Presupuesto de ingresos y el Resultado Presupuestario. La liquidación del Presupuesto de gastos y del Presupuesto de ingresos se presentará al menos con el nivel de desagregación del Presupuesto aprobado y de sus modificaciones posteriores.

Así mismo, la memoria contiene notas tanto de aspecto económico-financiero como presupuestario. Concretamente la nota 23 recoge la información presupuestaria, *“que se presentará, al menos, al mismo nivel de desagregación que en el Estado de Liquidación del Presupuesto”*.

Toda esta información contable debe elaborarse basándose en una serie de principios contables que se encuentran recogidos en la primera parte del PGCP 2010. Éstos se presentan agrupados, distinguiendo, los principios de carácter económicos patrimoniales y los principios presupuestarios. Las Administraciones Públicas deben aplicar simultáneamente los dos tipos de principios contables en función del tipo de información que deba preparar (PGCP,2010).

Principios contables

Principios económicos patrimoniales

- Uniformidad
- Prudencia
- No compensación
- Importancia relativa
- Gestión continuada
- Devengo

Principios presupuestarios

- Imputación presupuestaria
- Desafectación

Ilustración 2: Principios contables
Fuente: PGCP, 2010.

- a) Principios de carácter económico patrimonial: para registrar los aspectos económicos y financieros de las operaciones y preparar los estados contables.
- b) Principios de carácter presupuestarios: para registrar los aspectos presupuestarios de la actividad y preparar el estado de liquidación del presupuesto. Son dos principios (PGCP,2010):
 - **Principio de imputación presupuestaria:** *“los gastos e ingresos presupuestarios se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica y, en el caso de los gastos, de acuerdo con la finalidad que con ellos se pretende conseguir. Los gastos e ingresos presupuestarios se clasificarán, en su caso, atendiendo al órgano encargado de su gestión. Las obligaciones presupuestarias derivadas de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general se imputarán al Presupuesto del ejercicio en el que éstos se realicen y con cargo a los respectivos créditos; los derechos se imputarán al Presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden”.*
 - **Principio de desafectación:** este principio es un reflejo del artículo 27.3 de la LGP, el PGCP especifica que *“con carácter general, los ingresos presupuestarios se destinarán a financiar la totalidad de los gastos presupuestarios, sin que exista relación directa entre unos y otros. En el supuesto de que determinados gastos presupuestarios se financien con ingresos específicos a ellos afectados, el sistema contable deberá reflejar esta circunstancia y permitir su seguimiento”.*

1.4. Objetivo, metodología y estructura

Teniendo en cuenta todo lo anterior, el objetivo de este trabajo es el estudio en profundidad de excepciones al marco general de la gestión del presupuesto de gastos, fundamentalmente nos centraremos en tres de ellas, los gastos con financiación afectada, los anticipos de caja fija y los pagos a justificar.

Para llevar a cabo este objetivo se va a analizar la normativa y mostrar ejemplos para poder ver el reflejo contable y su incidencia sobre la información a revelar.

El trabajo se estructura en cuatro capítulos, yendo de lo más general a lo específico. El primer capítulo es donde se ha llevado a cabo la introducción a la Administración Pública, al presupuesto de gastos y al modelo contable, los dos siguientes capítulos tratan las excepciones, en primer lugar, los gastos con financiación afectada que se ha estructurado en cuatro apartados y en segundo lugar los anticipos de caja fija y los pagos a justificar que se han estructurada en tres apartados. Por último, el cuarto capítulo muestra las conclusiones de dicho trabajo.

CAPÍTULO 2. GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA

2.1. Introducción

En ocasiones, las entidades públicas suscriben acuerdos o convenios de colaboración con otras entidades en los que se comprometen a realizar un gasto perfectamente definido durante uno o varios ejercicios, y como contrapartida recibirán de tales entidades recursos para ayudar a la financiación de ese gasto durante esos periodos. De esta forma aparece el concepto de gasto con financiación afectada (Carrasco Díaz et al., 2011).

El gasto con financiación afectada definido en el Marco Conceptual del PGCP, es *“aquel gasto presupuestario que se financia, en todo o en parte, con recursos presupuestarios concretos que en caso de no realizarse el gasto no podrían percibirse o si se hubieran percibido deberían reintegrarse a los agentes que los aportaron”*.

Estos gastos vienen derivados de los proyectos de gastos, definiéndose los mismos en la Orden EHA/4041/2014 como una *“unidad de gasto presupuestario perfectamente identificable en términos genéricos o específicos, cuya ejecución se efectúe con cargo a créditos de una o varias aplicaciones presupuestarias y se extienda a uno o más ejercicios, requiriendo un seguimiento y control individualizado”* (Ministerio de Economía y Hacienda, 2013).

Así, el gasto con financiación afectada es aquella unidad de gasto presupuestario susceptible de total delimitación dentro del presupuesto de gastos del ejercicio o ejercicios a los que debe imputarse que, por su naturaleza o condiciones específicas, o como consecuencia de convenios entre entidades, se financie, en todo o en parte, mediante recursos concretos que se recogerán en el presupuesto de ingresos de uno o varios ejercicios, sin que deban coincidir con los ejercicios en los que se realice el gasto. Si no se realiza el gasto presupuestario los recursos finalistas no podrían percibirse y si se hubiesen percibido deben ser objeto de reintegro. Es obligatorio su seguimiento y control hasta su completa ejecución. Su seguimiento puede abarcar varios periodos, para la gestión de estos gastos se consideran: los gastos previstos, el realizado durante el ejercicio, el acumulado durante ejercicios anteriores y el pendiente de realizar. Todo gasto afectado debe estar debidamente identificado a lo largo de su vida por un código único e invariable que lo individualice (IGAE, 2004) (Carrasco Díaz, De León Ledesma, Balboa La Chica, & Piedra Herrera, 2005)

Estos gastos con financiación afectada surgen cuando se da la excepción al principio de no afectación de recursos, el cual establece que los recursos que obtiene estas entidades se deben destinar a cubrir el conjunto de sus respectivas obligaciones, sin que exista, por tanto, una relación directa entre un ingreso o tipo de ingresos presupuestarios con un gasto o tipo de gasto presupuestario.

La excepción al principio de no afectación se da cuando se establece que ciertos ingresos presupuestarios pueden destinarse únicamente a cubrir determinados gastos derivados de la realización de actuaciones concretas. Se establece así una vinculación financiera entre ingresos y gastos presupuestarios (Fresneda Fuentes et al., 2013).

La excepción al principio de no afectación hace que los gastos con financiación afectada deban ser objeto de un seguimiento específico de doble finalidad:

- Verificar que los recursos afectados se utilicen para la realización de los gastos correspondientes.
- Analizar los efectos que la realización de los gastos con financiación afectada en varios ejercicios tiene en la confección del resultado presupuestario y el remanente de tesorería, éstas serán las magnitudes contables que pueden verse afectadas debido a estos gastos, ya que el ritmo de ejecución de los gastos y de los ingresos presupuestarios que los financian normalmente no será el mismo. Sin embargo, los gastos con financiación afectada que se realicen en un ejercicio no tendrán efecto sobre el resultado presupuestario y el remanente de tesorería, solo habrá que incluirlo en el presupuesto.

El seguimiento y control contable de cualquier gasto con financiación afectada se caracteriza por (IGAE, 2004) (Millán Santana, 2013):

- Su independencia del seguimiento y control de la ejecución del presupuesto. El seguimiento y control que se realiza a estos gastos puede abarcar tantos ejercicios como resulte preciso hasta su total culminación.
- La información que se obtenga del seguimiento y control presupuestario deberá usarse para optimizar la realización del presupuesto y para cuantificar correctamente las magnitudes incluidas en el resultado presupuestario y el remanente de tesorería.

Se supone un **ejemplo**¹, el Ayuntamiento Z firma un convenio con la Comunidad Autónoma X y el Ministerio Y para la construcción y equipaje de un colegio durante los ejercicios N, N+1, N+2. El convenio para la financiación del proyecto establece que:

- El Ministerio Y financiará un 50% de las inversiones que efectivamente se realice, de acuerdo con lo siguiente:
 - 20% del gasto previsto al inicio de las obras.
 - 15% cuando el Ayuntamiento justifique haber realizado la mitad del gasto previsto (esto ocurrirá en el N+1).
 - El resto hasta completar el 50%, cuando se justifique haber concluido la realización del proyecto.
- La Comunidad Autónoma X aportará el 30% del coste efectivo de la inversión distribuido linealmente en pagos del 10% en cada ejercicio.

Las aportaciones previstas por cada agente en cada uno de los ejercicios y los gastos previstos serán los siguientes:

¹ Ejemplo basado en (Carrasco Díaz et al., 2011).

	Magnitudes Previstas			Total
	N	N+1	N+2	
Gastos previstos	1.000.000	1.300.000	1.900.000	4.200.000
Ingresos previstos	1.260.000	1.050.000	1.050.000	3.360.000
Ministerio	840.000	630.000	630.000	2.100.000
Comunidad Autónoma	420.000	420.000	420.000	1.260.000

En este ejemplo se puede observar como se da la excepción al principio de no afectación porque los recursos que se obtienen del Ministerio Y y de la Comunidad Autónoma X se deben destinar únicamente a cubrir la construcción del colegio.

Si existen en la entidad gastos con financiación afectada en ejecución, al final del periodo contable, habrá que analizar si los derechos reconocidos afectados coinciden con los que debieran de haberse reconocido en función del gasto presupuestario realizado, en cuyo caso el impacto sobre el resultado presupuestario es nulo (ya que los derechos reconocidos sería igual que las obligaciones reconocidas). Si no coinciden habrá que proceder a determinar la desviación producida para explicar la incidencia que se haya podido producir en el remanente de tesorería y en el resultado presupuestario. Esto dará lugar a ajustes en esos estados contables cuyo objetivo es (IGAE, 2004) (Carrasco Díaz et al, 2011) (Fresneda Fuentes et al., 2013):

- Diferenciar el remanente de tesorería afectado y el no afectado².
- Corregir el saldo presupuestario para el cálculo del verdadero déficit o superávit de financiación.

Para realizar este análisis utilizaremos los siguientes conceptos:

- El coeficiente de financiación.
- Las desviaciones de financiación.

2.2. Coeficiente de financiación

2.2.1. Concepto

“El coeficiente de financiación por agente, a fin de ejercicio, es el resultado de dividir los ingresos presupuestarios relativos al agente financiador (reconocido o a reconocer), por el importe del gasto presupuestario (realizado o a realizar)” (PGCP, 2010).

² Concepto de remanente de tesorería afectado y no afectado se verá en el apartado 2.4.2. Remanente de Tesorería.

También podemos definirlo como “*el tanto por uno que sobre el importe total del gasto presupuestario a realizar, en relación con una determinada unidad de gasto, queda cubierto con los ingresos presupuestarios recibidos o que se esperan recibir*”. En conclusión, mide cuánto del total de gasto con financiación afectada queda cubierto por los recursos a recibir o recibidos por el agente financiador (Carrasco et al., 2011, pag 236).

El cálculo del coeficiente de financiación ha de realizarse cuando (IGAE, 2004):

- a) Los ingresos presupuestarios afectados se dispongan en términos absolutos con independencia del gasto presupuestario a realizar, ya que el valor del mismo varía en función de la evolución de la unidad de gasto presupuestario o de la del resto de los ingresos presupuestarios con los que se financia.
- b) Los ingresos presupuestarios a recibir se cualifiquen en términos porcentuales, en función del gasto presupuestario realizado, con independencia de que coincida o no con lo previsto, el coeficiente de financiación será fijo.

2.2.2. Clasificación

El coeficiente de financiación se puede clasificar según el modo en que se cuantifiquen los ingresos (fijo, variable o mixto), según las fuentes de financiación consideradas (globales o parciales) y dependiendo del momento del tiempo en el que se determine (teóricos, variables o efectivos) (IGAE, 2004) (Carrasco Díaz et al., 2011) (Fresneda Fuentes et al., 2013) (Millán Santana, 2013).

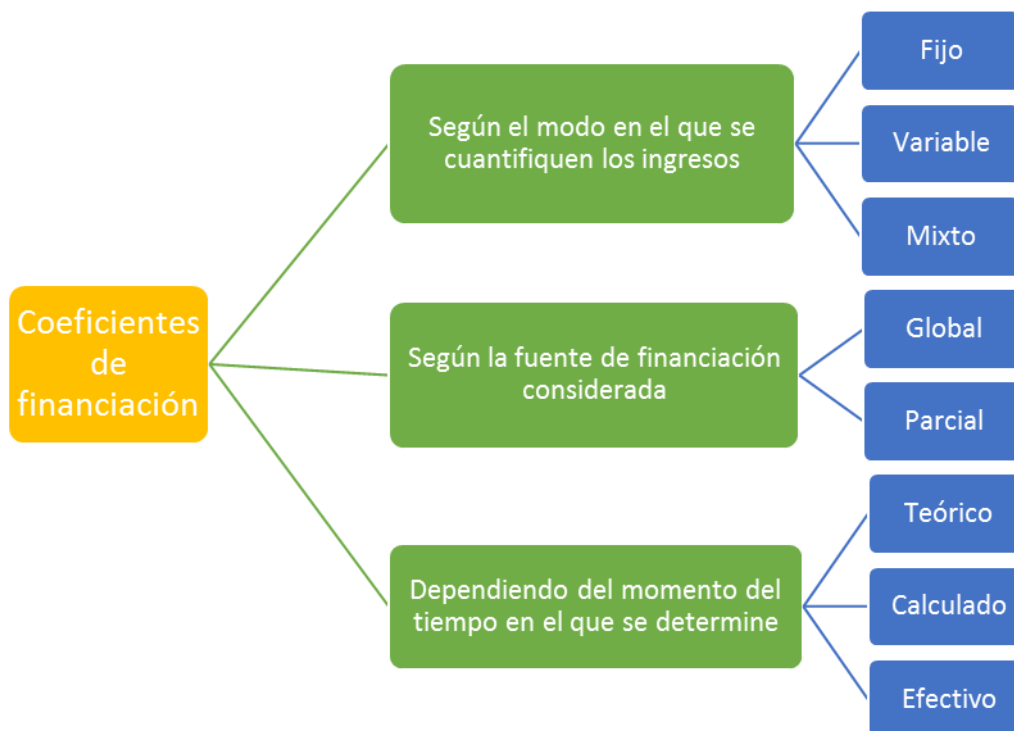


Ilustración 3: Clasificación de los coeficientes de financiación
Fuente: Basado en Carrasco Díaz y otros (2011)

En primer lugar, se clasifica el coeficiente de financiación según el modo en que se cuantifiquen los ingresos:

- a) Coeficiente de financiación fijo. Permanece inalterable a lo largo de la ejecución del gasto con financiación afectada. Los ingresos y los gastos guardan la misma proporción, independientemente de que coincida o no con el previsto inicialmente.
- b) Coeficiente de financiación variable. Varía en función de los requisitos de realización del gasto presupuestario. Tiene lugar cuando los ingresos afectados se cuantifican en términos absolutos, independientemente de los gastos afectados. El coeficiente puede variar a lo largo de la duración del gasto con financiación afectada. Si el gasto presupuestario total es superior al importe previsto, el coeficiente disminuye, si, por el contrario, el gasto es inferior al previsto, el coeficiente aumenta.
- c) Coeficiente de financiación mixto. Los ingresos y los gastos afectados guardan una proporción hasta una determinada cuantía. Esto quiere decir que el coeficiente permanecerá inalterable siempre y cuando los cambios que pueda sufrir el coste del gasto no superen el límite establecido.

En segundo lugar, el coeficiente de financiación se clasifica según la fuente de financiación:

- a) Global. Cuando exprese la parte del gasto total que queda cubierta con la totalidad de los ingresos afectados.
- b) Parcial. Cuando exprese la parte del gasto que queda cubierta con una parte de los ingresos, seleccionada del total según un criterio homogéneo que puede ser, el agente del que proviene, concepto presupuestario o agente y concepto presupuestario. El coeficiente de financiación parcial por agentes indicará la parte del gasto que cada uno con sus aportaciones van a cubrir. El coeficiente de financiación parcial por concepto presupuestario expresará la forma en que las aportaciones se recogen en el presupuesto de ingresos, indistintamente del agente del que provenga.

La tercera clasificación es dependiendo del momento del tiempo en el que se determine:

- a) Teóricos. Representa el porcentaje del gasto presupuestario que se encuentra financiado con los ingresos afectados. Son determinados antes de la realización del gasto con financiación afectada, para su cálculo todas las magnitudes serán previstas.
- b) Variable o calculados al final de cada ejercicio. Será una magnitud real y prevista ya que para su cálculo se utilizan magnitudes reales debido a que son las magnitudes determinadas al final de cada uno de los ejercicios de duración del gasto con financiación afectada y magnitudes previstas de ejercicios posteriores.
- c) Efectivos. Calculados una vez finalizado el gasto con financiación afectada, debido a esto todas las magnitudes serán reales.

Continuando con el **ejemplo**, se van a determinar los coeficientes de financiación teóricos, y los calculados y parciales por el agente del que proviene del año N.

Primero se va a calcular el coeficiente de financiación teórico que es la base para calcular las posibles desviaciones existentes, como ya se ha señalado antes son determinados antes de la realización del gasto con financiación afectada. La fórmula para calcular esos coeficientes es la siguiente:

$$CF = I/G$$

El numerador y denominador de la fórmula tienen el siguiente significado:

(I) Ingresos presupuestarios afectados, los reconocidos hasta la fecha del cálculo del coeficiente como los que se vayan a recibir a partir de esa fecha.

(G) Gastos presupuestarios que financian dichos ingresos. Incluye todos los gastos presupuestarios a realizar.

Continuando con el **ejemplo**, se va a calcular los coeficientes de financiación teóricos de cada agente y el total:

$$CF = \sum I \text{ previstos} / \sum G \text{ previstos}$$

$$CF_{T \text{ MINISTERIO}} = 2.100.000 / 4.200.000 = 0,500$$

$$CF_{T \text{ COM. AUTÓNOMA}} = 1.260.000 / 4.200.000 = 0,300$$

$$CF_{T \text{ TOTAL}} = 3.360.000 / 4.200.000 = 0,800$$

Estos coeficientes teóricos son calculados antes de la realización del gasto con financiación afectada, las magnitudes que se utilizan para su cálculo son previstas, representan cuánto del total de gasto con financiación afectada quedaría cubierto por cada agente financiador. En este caso, el proyecto está financiado en un 80% con ingresos afectados, de los cuales el gasto de la construcción del colegio quedaría cubierto el 50% por el Ministerio Y y el 30% por la Comunidad Autónoma X.

A continuación, para el año N, se van a determinar los coeficientes de financiación calculados y parciales por el agente del que proviene la financiación. Estos coeficientes son los calculados al final de cada ejercicio y serán una magnitud real y prevista ya que para calcular este coeficiente se utilizan datos reales debido a que son los determinados al final de cada uno de los ejercicios de duración del gasto con financiación afectada y datos previstos de los ejercicios posteriores. Para esto es necesario tener información adicional de la ejecución del proyecto de gasto con financiación afectada y de la ejecución presupuestaria al final del ejercicio que se va a calcular.

Se va a suponer que en la liquidación del ejercicio N se han ejecutado 800.000 euros de gasto sobre el 1.000.000 euros inicialmente previsto. Por tanto, se reconoce por menos gasto presupuestario del previsto. Los 200.000 euros no ejecutados en el año N se corresponden con un pabellón deportivo que se iba a construir en el colegio y el Ayuntamiento Z ha decidido no hacerlo, debido a esto no se van a ejecutar los 200.000 euros en los años posteriores.

Por otro lado, la Comunidad Autónoma X ha comunicado que ingresará únicamente 400.000 euros, al no permitirle su situación financiera hacer frente al compromiso inicial. La diferencia se entregará en el último año de ejecución. Esto supone un reconocimiento de ingresos presupuestarios inferior en 20.000 euros a los indicados inicialmente por la Comunidad Autónoma X de 420.000.

	Maginitud Real	Magnitudes Previstas		Total
	N	N+1	N+2	
Gastos presupuestarios	800.000	1.300.000	1.900.000	4.000.000
Ingresos presupuestarios	1.240.000	1.050.000	1.070.000	3.360.000
Ministerio	840.000	630.000	630.000	2.100.000
Comunidad Autónoma	400.000	420.000	440.000	1.260.000

La fórmula para calcular los coeficientes de financiación calculados es la siguiente:

$$CF_{c(n)} = \frac{\sum \text{Derechos reconocidos}}{\sum \text{Obligaciones reconocida}} + \frac{\sum \text{Ingresos previstos}}{\sum \text{Gastos previstos}}$$

En la fórmula anterior:

Los derechos reconocidos (DR) representan el importe de los derechos de cobro que se han originado en el ejercicio.

Las obligaciones reconocidas (OR) representan el importe de las obligaciones de pago que han tenido su origen en este ejercicio.

Los ingresos previstos (IP) representan el importe de los derechos de cobro que se esperan obtener en los ejercicios sucesivos por cada agente financiador.

Los gastos previstos (GP) representan el importe de las obligaciones de pago de los ejercicios sucesivos.

	DR _n	+	IP _{(n+1) + (n+2)}	
CF _{c(n) ministerio} =	840.000	+	1.260.000	0,525
	800.000	+	3.200.000	
	OR _n		GP _{(n+1) (n+2)}	

	DR _n	+	IP _{(n+1) + (n+2)}	
CF _{c(n) Comun. Auton} =	400.000		860.000	0,315
	800.000	+	3.200.000	
	OR _n		GP _{(n+1) (n+2)}	

	DR _n	+	IP _{(n+1) + (n+2)}	
CF _{c(n) Total} =	1.240.000		2.120.000	0,840
	800.000	+	3.200.000	
	OR _n		GP _{(n+1) (n+2)}	

En este caso, el gasto con financiación afectada queda cubierto en el año N en un 84%, de los cuales el gasto de la construcción del colegio quedaría cubierto en el 52,5% por el Ministerio Y el 31,5% por la Comunidad Autónoma X.

Los coeficientes de financiación teóricos calculados con magnitudes previstas tienen valores inferiores a los coeficientes de financiación calculados debido a que se reconoce menos gasto presupuestario del previsto y menos ingresos presupuestarios de los previstos.

Si se quiere determinar los coeficientes de financiación calculados y parciales del agente del que proviene en el ejercicio N+1, se necesita tener información del cierre de este ejercicio. Para ello, se supone que se dispone de la siguiente información: durante N+1, se produce la necesidad de incrementar el gasto del proyecto, sobre lo previsto, en 700.000 euros, disminuyendo en la misma cantidad el gasto presupuestario del año N+2. Las obligaciones reconocidas por el gasto con financiación afectada en el año N+1 han ascendido a 2.000.000 euros y en el año N+2 van a disminuir a 1.200.000 euros. Los derechos reconocidos afectados han sido: por el Ministerio Y 630.000 euros y por la Comunidad Autónoma X 420.000 euros.

	Magnitudes reales		Magnitudes previstas	Total
	N	N+1	N+2	
Gastos presupuestarios	800.000	2.000.000	1.200.000	4.000.000
Ingresos presupuestarios	1.240.000	1.050.000	1.070.000	3.360.000
Ministerio	840.000	630.000	630.000	2.100.000
Comunidad Autónoma	400.000	420.000	440.000	1.260.000

Los coeficientes calculados y parciales en el ejercicio N+1 serían:

$CF_{c(n+1)} =$	$\frac{\sum \text{Derechos reconocidos}}{\sum \text{Obligaciones reconocida}}$	+	$\frac{\sum \text{Ingresos previstos}}{\sum \text{Gastos previstos}}$
-----------------	--	---	---

	$DR_{(n)+(n+1)}$	$IP_{(n+2)}$	
$CF_{c(n+1)} \text{ Ministerio} =$	$\frac{1.470.000}{2.800.000}$	$+ \frac{630.000}{1.200.000}$	$= 0,525$
	$OR_{(n)+(n+1)}$	$GP_{(n+2)}$	

	$DR_{(n)+(n+1)}$	$IP_{(n+2)}$	
$CF_{c(n+1)} \text{ Comun Auton} =$	$\frac{820.000}{2.800.000}$	$+ \frac{440.000}{1.200.000}$	$= 0,315$
	$OR_{(n)+(n+1)}$	$GP_{(n+2)}$	

	$DR_{(n)+(n+1)}$	$IP_{(n+2)}$	
$CF_{c(n+1)} \text{ Total} =$	$\frac{2.290.000}{2.800.000}$	$+ \frac{1.070.000}{1.200.000}$	$= 0,840$
	$OR_{(n)+(n+1)}$	$GP_{(n+2)}$	

El gasto con financiación afectada queda cubierto hasta el segundo año en un 84%, de los cuales el gasto de la construcción del colegio quedaría cubierto en el 31,5% por la Comunidad Autónoma X y en el 52,5% por el Ministerio Y.

Los coeficientes de financiación calculados en el ejercicio N+1 tienen el mismo valor que los calculados en el ejercicio N debido a que el gasto presupuestario reconocido en N+1 es mayor al previsto en 700.000 euros, valor en el que se reduce el gasto presupuestario del ejercicio N+2 con respecto al gasto previsto, por lo tanto, el gasto presupuestario total sigue siendo el mismo.

Para determinar los coeficientes de financiación del ejercicio N+2, se necesita tener información del cierre de este ejercicio. Para ello, se supone que se dispone de la siguiente información: durante N+2, se disminuye el gasto del proyecto, sobre lo previsto, en 700.000 euros. Las obligaciones reconocidas por el gasto con financiación afectada en el año N+2 han disminuido a 1.200.000 euros. Los derechos reconocidos

afectados han sido: por el Ministerio Y 630.000 euros y por la Comunidad Autónoma X 440.000 euros.

	Magnitudes reales			Total
	N	N+1	N+2	
Gastos presupuestarios	800.000	2.000.000	1.200.000	4.000.000
Ingresos presupuestarios	1.240.000	1.050.000	1.070.000	3.360.000
Ministerio	840.000	630.000	630.000	2.100.000
Comunidad Autónoma	400.000	420.000	440.000	1.260.000

En el año N+2, todas las magnitudes son reales, por lo que la fórmula quedaría de la siguiente manera:

$CF_{c(n+2)} =$	$\frac{\sum \text{Derechos reconocidos}}{\sum \text{Obligaciones reconocida}}$
-----------------	--

$CF_{c(n+2) \text{ Ministerio}} =$	$\frac{DR_{(n)+(n+1)+(n+2)}}{OR_{(n)+(n+1)+(n+2)}} = \frac{2.100.000}{4.000.000} = 0,525$
------------------------------------	---

$CF_{c(n+2) \text{ Comunidad Autónoma}} =$	$\frac{DR_{(n)+(n+1)+(n+2)}}{OR_{(n)+(n+1)+(n+2)}} = \frac{1.260.000}{4.000.000} = 0,315$
--	---

	DR (n)+(n+1) + (n+2)	
CF _c (n+2) Total=	$\frac{3.360.000}{4.000.000}$	= 0,840
	OR (n) + (n+1) + (n+2)	

Los coeficientes de financiación calculados en el ejercicio N+2 tienen el mismo valor que los calculados en el ejercicio N y N+1 debido a que el gasto presupuestario reconocido del ejercicio N+1 es superior al previsto en 700.000 euros, valor en el que reduce el gasto presupuestario del ejercicio N+2 con respecto al gasto previsto, por lo tanto, el gasto presupuestario total sigue siendo el mismo.

En resumen, los coeficientes de financiación calculados y parciales de los tres ejercicios y los coeficientes de financiación teóricos son los siguientes:

	Coeficientes de financiación calculados y parciales (calculados con magnitudes reales y previstas)			Coeficiente de financiación teórico (calculado con magnitudes previstas)
	Año N	Año N+1	Año N+2	
Ministerio	0,525	0,525	0,525	0,500
Comunidad Autónoma	0,315	0,315	0,315	0,300
Total	0,840	0,840	0,840	0,800

Como se ha dicho anteriormente, los coeficientes de financiación teóricos son inferiores a los coeficientes de financiación calculados y parciales debido a que el gasto presupuestario real es inferior al previsto.

2.3. Desviaciones de financiación

2.3.1. Concepto

Según las Cuentas Anuales del PGCP las desviaciones de financiación por cada agente financiador *representan “el desfase existente entre los ingresos presupuestarios obtenidos de dicho agente durante un periodo determinado y los que, en función de la parte de gasto realizada en dicho período, deberían haberse obtenido del mismo, si la ejecución de los ingresos afectados se realizase armónicamente con la del gasto presupuestario”*

En conclusión, las desviaciones de financiación miden las asincronías entre la ejecución del gasto y la percepción de los recursos destinados a financiar ese gasto (Carrasco Díaz et al., 2011).

Con el concepto se puede deducir que las desviaciones de financiación adquieren significado cuando la ejecución de los gastos se extiende a más de un ejercicio presupuestario porque si la ejecución se realiza en un ejercicio presupuestario las desviaciones serían 0 (Fresneda Fuentes et al., 2013).

Las desviaciones de financiación “se calcularán por diferencia entre los derechos reconocidos netos relativos al agente financiador y el producto del coeficiente de financiación correspondiente a dicho agente por el total de obligaciones reconocidas netas, referidos, unos y otras, al período considerado” (PGCP, 2010).

2.3.2. Clasificación

Las desviaciones de financiación se pueden clasificar de tres formas distintas (IGAE, 2004) (PGCP, 2010) (Carrasco Díaz et al., 2011) (Millán Santana, 2013).

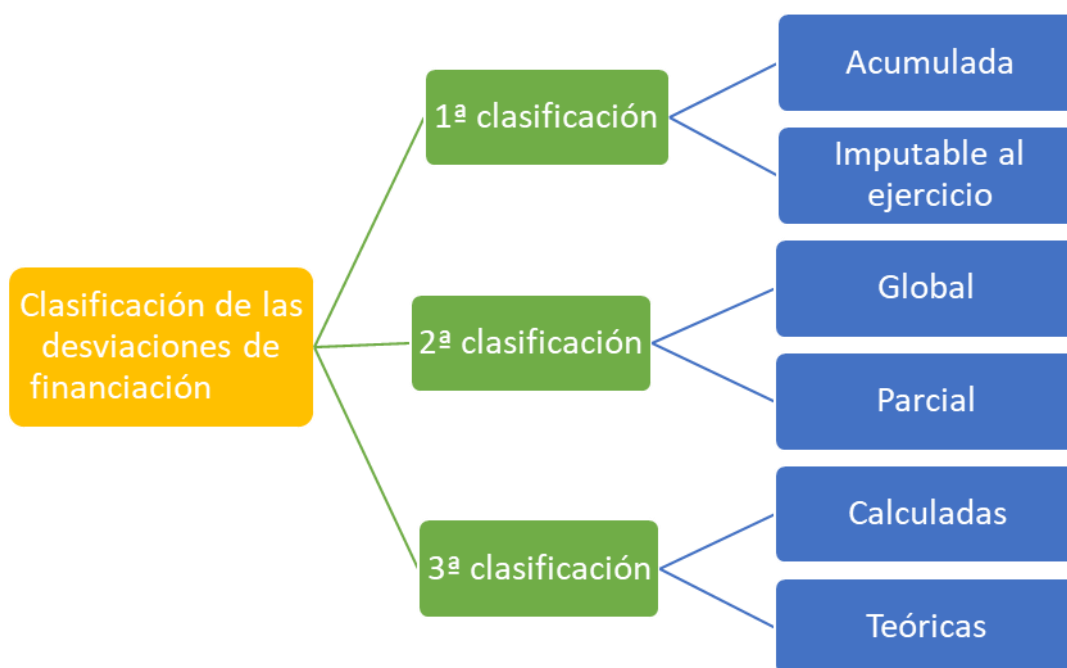


Ilustración 4: Clasificación de las desviaciones de financiación
Fuente: Carrasco y otros, 2011.

En primer lugar, se pueden clasificar en acumuladas e imputable al ejercicio.

- a) Acumulada. Son las producidas desde el comienzo de la realización del gasto con financiación afectada hasta el final de cada uno de los ejercicios presupuestarios a los que se prolongue la realización. Es decir, la totalidad de las desviaciones con financiación realizadas para un gasto con financiación afectada desde su inicio. Según el PGCP “se calcularán tomando en consideración los derechos y las obligaciones reconocidos desde el inicio de la ejecución del gasto con financiación afectada hasta el final del ejercicio”.

Las desviaciones de financiación acumuladas pueden clasificarse en positivas, negativas o cero.

- Desviaciones de financiación acumuladas positivas: cuando los derechos reconocidos acumulados del gasto con financiación afectada sean mayores que los que deberían haberse reconocido para que hubiese armonía respecto a las obligaciones reconocidas acumuladas del mismo.
 - Desviaciones de financiación acumuladas negativas: cuando los derechos reconocidos acumulados del gasto con financiación afectada sean menores que los que deberían haberse reconocido para que hubiese armonía respecto a las obligaciones reconocidas acumuladas del mismo.
 - Desviaciones de financiación acumuladas cero o nulas: cuando los derechos reconocidos acumulados del gasto con financiación afectada sean los que deben reconocerse para que haya armonía respecto a las obligaciones reconocidas acumuladas del mismo.
- b) Imputable al ejercicio son las desviaciones de financiación producida durante el ejercicio presupuestario de cálculo. Según el PGCP “se calcularán tomando en consideración los derechos relativos al agente de que se trate y el importe de las obligaciones, reconocidos unos y otras durante el ejercicio presupuestario”.

Las desviaciones de financiación imputables pueden ser positivas, negativas o cero.

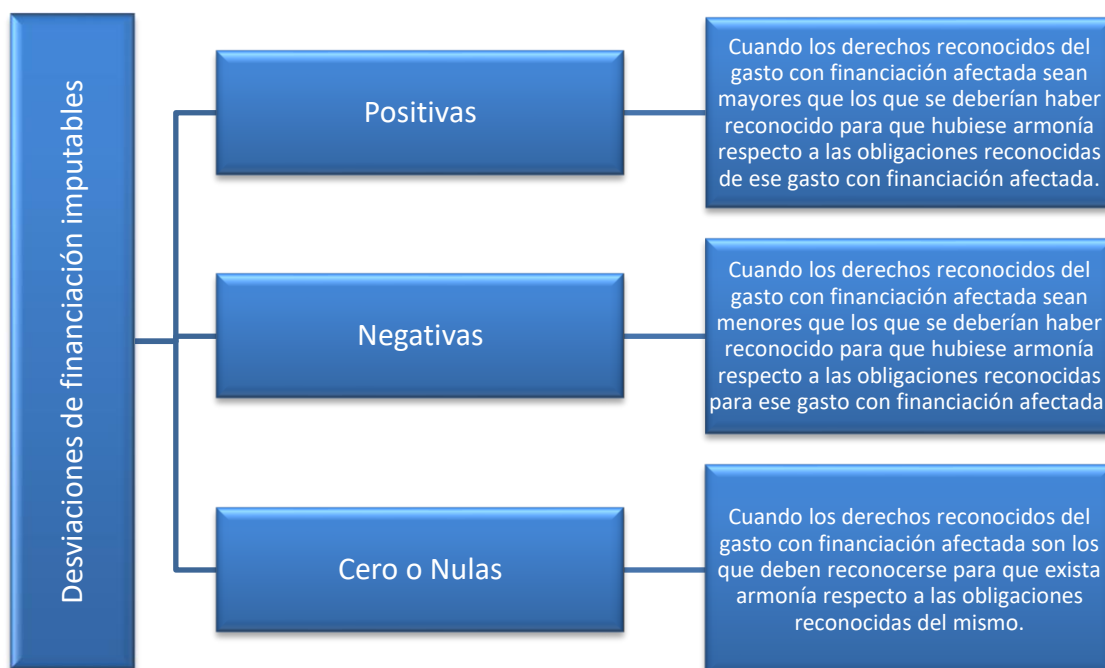


Ilustración 5: Clasificación de las desviaciones de financiación imputables
Fuente: Carrasco Díaz, y otros, 2011.

En segundo lugar, las desviaciones de financiación pueden clasificarse en global y parcial.

- a) Global. Se tiene en cuenta la totalidad de los ingresos presupuestarios afectados a la realización de un gasto.
- b) Parcial. Solo se tiene en cuenta una parte de los ingresos, seleccionados del total según un criterio homogéneo: agente del que proviene, concepto presupuestario o ambos.
 - Desviaciones de financiación parciales por agente, para su cálculo se tomará la cantidad de derechos reconocidos relativa al agente de que se trate y el coeficiente de financiación parcial por agente correspondiente aplicado sobre el total de las obligaciones reconocidas.
 - Desviaciones de financiación parcial por concepto presupuestario, se tendrá en cuenta para su cálculo el importe de derechos reconocidos por el concepto de que se trate y el coeficiente de financiación parcial por conceptos que corresponda, aplicado sobre la totalidad de obligaciones reconocidas.

Y, por último, dependiendo del momento del tiempo en que se determine se puede clasificar en desviaciones de financiación teóricas y calculadas.

- a) Teóricas. Las acordadas antes del comienzo de la realización de un gasto con financiación afectada.
- b) Calculadas. Las definidas al final de los ejercicios de duración del gasto con financiación afectada.

Continuando con el **ejemplo** que se ha realizado para calcular los coeficientes de financiación teóricos y los calculados.

Los coeficientes de financiación calculados en el año N eran los siguientes:

CF _{c (n)} ministerio =	0,525
CF _{c (n)} Comunidad Autónoma=	0,315
CF _{c (n)} Total=	0,840

Con esta información, más la derivada de la liquidación del presupuesto del ejercicio N, que era: las obligaciones reconocidas por el gasto con financiación afectada en el primer ejercicio ascendían a 800.000 euros, los derechos reconocidos afectados fueron: por la Comunidad Autónoma 400.000 euros y por el Ministerio 840.000 euros.

Se va a calcular, en primer lugar, las desviaciones de financiación por agente, imputable y calculada del ejercicio N.

$$DF_{Cix} = DR_{x-} - (CF_{cx} * OR_x)$$

DF Ci (n) Ministerio	DR _n	CF C (n) Ministerio	OR (n)	420.000
	840.000	0,525	800.000	

DF Ci (n) Com. Autónoma	DR _n	CF C (n) Comunidad Autónoma	OR (n)	148.000
	400.000	0,315	800.000	

DF Ci (n) Global	DR _n	CF C (n) Global	OR (n)	568.000
	1.240.000	0,840	800.000	

Las desviaciones de financiación por agente, imputables y calculadas del ejercicio N son las definidas al final del ejercicio y se calculan tomando en consideración los derechos reconocidos relativos al agente de que se trate y el coeficiente de financiación parcial por agente correspondiente aplicado sobre el total de las obligaciones reconocidas del ejercicio N.

En este ejercicio, las desviaciones de financiación imputables son positivas y esto supone que durante el ejercicio se han liquidado derechos destinados a financiar gastos cuya realización se efectuará en otros ejercicios, es decir, los derechos reconocidos del gasto con financiación afectada son mayores que los que se debería haber reconocido para que hubiese armonía respecto a las obligaciones reconocidas de ese gasto. El importe de estos derechos supone un superávit ficticio. El ajuste a realizar consiste en la disminución del saldo presupuestario por el importe de las desviaciones de las desviaciones de financiación positivas imputables a cada ejercicio.

En el primer año de ejecución, las desviaciones de financiación acumuladas coinciden con las imputables, por lo tanto, también serían positivas. Esto quiere decir que los derechos reconocidos acumulados del gasto con financiación afectada son mayores que los que deberían haberse reconocido para que hubiera armonía respecto a las obligaciones reconocidas acumuladas del mismo.

Si se pretende determinar las desviaciones de financiación del ejercicio N+1, se tendría que tener información, además de la del ejercicio precedente la del cierre de éste. Los coeficientes de financiación calculados en el año N+1 son:

CF c (n+1) ministerio =	0,525
CF c (n+1) Comunidad Autónoma=	0,315
CF c (n+1) Total=	0,840

Con esta información, más la derivada de la liquidación del presupuesto del ejercicio N que era: las obligaciones reconocidas por el gasto con financiación afectada en el primer ejercicio ascendían a 800.000 euros, los derechos reconocidos afectados fueron: por la Comunidad Autónoma 400.000 euros y por el Ministerio 840.000 euros; más la información de la liquidación del presupuesto del ejercicio N+1

que era: las obligaciones reconocidas por el gasto con financiación afectada en el segundo ejercicio han ascendido a 2.000.000 euros, los derechos reconocidos afectados han sido: por el Ministerio 630.000 euros y por la Comunidad Autónoma 420.000 euros.

Determinar las desviaciones de financiación por agente, imputables y calculadas del ejercicio N+1:

$$DF_{Ci(x)} = DR_{x-} - [CF_{cx} * OR_x]$$

DF Ci (n+1) Ministerio	DR (n+1)	CF C (n+1) Ministerio	OR (n+1)	-420.000
	630.000	0,525	2.000.000	

DF Ci (n+1) Com. Autónoma	DR (n+1)	CF C (n+1) Com. Autónoma	OR (n+1)	-210.000
	420.000	0,315	2.000.000	

DF Ci (n+1) Global	DR (n+1)	CF C (n+1) Global	OR (n+1)	-630.000
	1.050.000	0,840	2.000.000	

En este ejercicio, las desviaciones de financiación imputables son negativas, esto supone que el reconocimiento de los derechos destinados a cubrir la parte de gasto realizado en el ejercicio se producirá en otros ejercicios, es decir, los derechos reconocidos del gasto con financiación afectada son menores que los que se deberían haber reconocido para que hubiese armonía respecto a las obligaciones reconocidas para ese gasto. En este caso las obligaciones reconocidas originan un déficit ficticio. El ajuste a realizar consiste en el incremento del saldo presupuestario por el importe de las desviaciones de financiación negativas imputables a cada ejercicio.

Ahora se va a determinar las desviaciones de financiación calculadas acumuladas del ejercicio N+1.

$$DF_{Ca(n+1)} = DR_{(n)} + DR_{(n+1)} - [CF_{c(n+1)} * OR_{(n)} + OR_{(n+1)}]$$

DF Ca (n+1) Ministerio=	DR (n)+ DR (n+1)	CF C(n+1) Ministerio	OR (n) + OR (n+1)	0
	1.470.000	0,525	2.800.000	

DF Ca (n+1) Com. Autónoma=	DR (n)+ DR (n+1)	CF C(n+1) Com. Autónoma	OR (n) + OR (n+1)	-62.000
	820.000	0,315	2.800.000	

DF Ca (n+1) Global=	DR (n)+ DR (n+1)	CF C(n+1) Global	OR (n) + OR (n+1)	-62.000
	2.290.000	0,840	2.800.000	

Las desviaciones de financiación acumulada son las producidas desde el comienzo de la realización del gasto con financiación afectada hasta el final de cada uno de los ejercicios presupuestarios a los que se prolongue la realización. Es decir, la totalidad de las desviaciones con financiación realizadas para un gasto con financiación afectada desde su inicio. Estas desviaciones se calcularán tomando en consideración los derechos y las obligaciones reconocidas desde el inicio de la ejecución del gasto con financiación afectada hasta el final del ejercicio.

Las desviaciones de financiación acumuladas del Ministerio son nulas y esto quiere decir que los derechos reconocidos acumulados del gasto con financiación afectada son iguales que las obligaciones reconocidas acumuladas del mismo.

Las desviaciones de financiación acumuladas de la Comunidad Autónoma son negativas, y esto significa que los derechos reconocidos acumulados del gasto con financiación afectada son menores que los que deberían haberse reconocido para que hubiese armonía respecto a las obligaciones reconocidas acumuladas del mismo.

Si se pretende determinar las desviaciones de financiación del ejercicio N+2, se tendría que tener información, además de la del ejercicio precedente la del cierre de éste. Los coeficientes de financiación calculados en el año N+2 son:

CF c (n+2) ministerio =	0,525
CF c (n+2) Comunidad Autónoma=	0,315
CF c (n+2) Total=	0,840

Con esta información, más la derivada de la liquidación del presupuesto del ejercicio N que era: las obligaciones reconocidas por el gasto con financiación afectada en este ejercicio ascendían a 800.000 euros, los derechos reconocidos afectados fueron: por la Comunidad Autónoma 400.000 euros y por el Ministerio 840.000 euros; más la información de la liquidación del presupuesto del ejercicio N+1 que era: las obligaciones reconocidas por el gasto con financiación afectada en este ejercicio han ascendido a 2.000.000 euros, los derechos reconocidos afectados han sido: por el Ministerio 630.000 euros y por la Comunidad Autónoma 420.000 euros; y la información del ejercicio N+2 que es: las obligaciones reconocidas por el gasto con financiación afectada en este ejercicio han disminuido a 1.200.000 euros, los derechos reconocidos afectados ha sido: por el Ministerio 630.000 euros y por la Comunidad Autónoma 420.000 euros.

Determinar las desviaciones de financiación por agente, imputables y calculadas del ejercicio N+2:

$$DF_{Cix} = DR_x - [CF_{cx} * OR_x]$$

DF Ci (n+2) Ministerio	DR (n+2)	CF C (n+2) Ministerio	OR (n+2)	0
	630.000	0,525	1.200.000	

DF Ci (n+2) Com. Autónoma	DR (n+2)	CF C (n+2) Com. Autónoma	OR (n+12)	62.000
	440.000	0,315	1.200.000	

DF Ci (n+2) Global	DR (n+2)	CF C (n+2) Global	OR (n+2)	62.000
	1.070.000	0,840	1.200.000	

La desviación de financiación imputable del Ministerio es nula, esto quiere decir que se recibe la totalidad de los ingresos equivalentes a los gastos realizados en este ejercicio.

En este ejercicio, las desviaciones de financiación imputables de la Comunidad Autónoma son positivas y esto supone que durante el ejercicio se han liquidado derechos destinados a financiar gastos cuya realización se efectuará en otros ejercicios. El importe de estos derechos supone un superávit ficticio. El ajuste a realizar consiste en la disminución del saldo presupuestario por el importe de las desviaciones de las desviaciones de financiación positivas imputables a cada ejercicio.

Ahora se va a determinar las desviaciones de financiación calculadas acumuladas del ejercicio N+2.

$$DF Ca (n+2) = DR (n) + DR(n+1) + DR(n+2) - [CF c (n+2) * OR (n) + OR(n+1) + OR(n+2)]$$

DF Ca (n+2) Ministerio=	DR (n)+ DR (n+1) + DR (n+2)	CF C(n+2) Ministerio*	OR (n) + OR (n+1) + OR (N+2)	0
	2.100.000	0,525	4.000.000	

DF Ca (n+2) Com. Autónoma=	DR (n)+ DR (n+1) + DR (n+2)	CF C(n+2) Com. Autónoma*	OR (n) + OR (n+1) + OR (N+2)	0
	1.260.000	0,315	4.000.000	

DF Ca (n+2) Global=	DR (n)+ DR (n+1) + DR (n+2)	CF C(n+2) Global*	OR (n) + OR (n+1) + OR (N+2)	0
	3.360.000	0,840	4.000.000	

En el ejercicio N+2 las desviaciones de financiación son nulas, esto es debido a que los derechos reconocidos acumulados del gasto con financiación afectada son los que deben reconocerse para que haya armonía respecto a las obligaciones reconocidas acumuladas del mismo.

En resumen, las desviaciones de financiación imputables y calculadas por agente y las desviaciones de financiación acumuladas por agente de los tres ejercicios son las siguientes:

	Desviaciones de financiación imputables, calculadas y por agente				Desviaciones de financiación acumuladas por agente		
	Año N	Año N+1	Año N+2	Total	Año N	Año N+1	Año N+2
Ministerio	420.000	-420.000	0	0	420.000	0	0
Com. Autónoma	148.000	-210.000	62.000	0	148.000	-62.000	0
Total	568.000	-630.000	62.000	0	568.000	-62.000	0

2.4. Información a revelar

2.4.1. Resultado Presupuestario

El Estado de liquidación del Presupuesto está formado por la liquidación del Presupuesto de Gastos, del Presupuesto de Ingresos y por el Resultado Presupuestario (PGCP, 2010).

El Resultado Presupuestario del ejercicio refleja la diferencia entre los ingresos presupuestarios realizados durante el ejercicio, excluidos los derivados de la emisión y creación de pasivos financieros, y los gastos presupuestarios de ese mismo ejercicio, excluidos los derivados de la amortización y reembolso de pasivos financieros (IGAE, 2004).

$$\text{Resultado Presupuestario del ejercicio} = \text{IP} - \text{GP}$$

El gasto presupuestario (GP) representa el consumo o aplicación de recursos de la entidad en el ejercicio de acuerdo con las pautas establecidas en el presupuesto.

El ingreso presupuestario (IP) representa la obtención de fondos, de diversas procedencias, para financiar el gasto.

El Resultado Presupuestario también puede definirse como la diferencia entre los derechos presupuestarios netos liquidados en el ejercicio y las obligaciones presupuestarias netas reconocidas en el mismo ejercicio. Por consiguiente, refleja el superávit o déficit del ejercicio (Melián González & Dorta Velázquez, 2015).

Para el caso de los gastos con financiación afectada habrá que determinar cómo los derechos y las obligaciones reconocidas en cada año que dura el proyecto afectan al resultado presupuestario. Así, se pueden dar tres situaciones (IGAE, 2004) (Carrasco Díaz et al., 2011):

- a) Si se han recibido recursos superiores a los que se tenían que haber recibido en función del gasto realizado durante el ejercicio, es decir, si los derechos reconocidos del gasto con financiación afectada son mayores que los que se deberían haber reconocido para que hubiese armonía respecto a las obligaciones del mismo, las desviaciones de financiación imputables serán positivas y esto representa un superávit ficticio, es decir, los ingresos presupuestarios superan a los gastos presupuestarios y esto surge como consecuencia de la asincronía. Debido a lo anteriormente señalado, el ajuste que habrá que realizar en el Resultado Presupuestario cuando las desviaciones de financiación imputables sean positivas consistirá en disminuir el saldo presupuestario por dicho importe.
- b) Si se han reconocido derechos destinados a financiar gastos concretos en menor cuantía de la que correspondería para que existiese armonía entre la ejecución del gasto y la percepción del ingreso, es decir, se han recibido recursos inferiores a los que se tenían que haber recibido en función del gasto ejecutado durante el ejercicio, las desviaciones de financiación imputables serían negativas y esto representa un déficit ficticio, los gastos presupuestarios superan a los ingresos presupuestarios, que debe ser cubierto por superávit futuros. Por lo tanto, el ajuste que habrá que realizar en el Resultado Presupuestario cuando las desviaciones de financiación imputables sean negativas consistirá en aumentar el saldo presupuestario por dicho importe.
- c) Si se han reconocido los derechos del gasto con financiación afectada que deben reconocerse para que haya armonía respecto a las obligaciones reconocidas del mismo, las desviaciones de financiación imputables son cero o nulas, es decir, los ingresos y gastos presupuestarios tienen el mismo importe.

Si existen diferentes fuentes de financiación y para una las desviaciones de financiación han sido positivas y para otras negativas, ambas pueden ser compensadas para calcular el auténtico déficit o superávit (Fresneda Fuentes et al., 2013).

El Resultado Presupuestario deberá ser ajustado en las desviaciones de financiación del ejercicio derivadas de los gastos con financiación afectada y en función de las obligaciones financiadas con Remanente de Tesorería.

El Resultado Presupuestario del ejercicio debe ser ajustado para obtener el importe correcto. Este importe se obtendrá restando las desviaciones de financiación del ejercicio positivas que se produzcan, que representan el exceso de derechos afectados reconocidos en el ejercicio con respecto a los que deberían haberse liquidado de forma armónica con respecto al gasto realizado y sumando las desviaciones de financiación negativas que ponen de manifiesto que los derechos afectados reconocidos en el ejercicio han sido inferiores a los que deberían haberse reconocido en función del gasto realizado en el mismo y sumando o restando los créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado. De esta forma se consigue eliminar la distorsión que las desviaciones de financiación originan en el

saldo presupuestario, obteniendo el déficit o superávit presupuestario correcto y al que se denomina Resultado Presupuestario Ajustado (Carrasco Díaz et al., 2011).

Estos ajustes quedan recogidos en el siguiente modelo:

Conceptos	Derechos Reconocidos netos	Obligaciones Reconocidas netas	Ajustes	Resultado Presupuestario
a) Operaciones corrientes				
b) Operaciones de capital				
c) Operaciones comerciales				
1. Total operaciones no financieras (a+b+c)				
d) Activos financieros				
e) Pasivos financieros				
2. Operaciones financieras (d+e)				
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (1+2)				
Ajustes				
3. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado				
4. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio				
5. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio				
II. TOTAL AJUSTES (3+4+5)				
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I+II)				

Tabla 3: Modelo de resultado presupuestario.
Fuente: PGCP, 2010.

El Resultado Presupuestario del Ejercicio no aporta la explicación de las causas que han originado el Resultado Presupuestario Ajustado, debido a que los ajustes se muestran de forma agregada. No diferencia entre los ajustes que inciden en los ingresos y cuales en los gastos y dentro de éstos atendiendo a su naturaleza (Melián González & Dorta Velázquez, 2015)

El PGCP introduce una columna en la que recoge las diferencias entre los derechos reconocidos y las previsiones definitivas. Con esta información y los remanentes de crédito reflejados en el estado de liquidación del presupuesto de gastos, se puede intuir los orígenes del Resultado Presupuestario Ajustado.

Cuando no hay desviaciones de financiación en gastos con financiación afectada y créditos de financiados con remanentes de tesorería de libre disposición, el Resultado Presupuestario del ejercicio coincide con el Resultado Presupuestario Ajustado.

Si se producen desviaciones en gastos con financiación afectada o se realizan gastos con cargo al remanente de tesorería de libre disposición, es necesario realizar ajustes para obtener el Resultado Presupuestario Ajustado.

Siguiendo con el **ejemplo**, recordamos que las desviaciones de financiación imputables del ejercicio N son:

DF Ci (n) Ministerio = 420.000

DF Ci (n) Com. Autónoma = 148.000

DF Ci (n) Global = 568.000

Si completamos el Resultado Presupuestario sin tener en cuenta las desviaciones de financiación que se han producido en este ejercicio, el Resultado Presupuestario del ejercicio sería 440.000.

Conceptos	Derechos Reconocidos netos	Obligaciones Reconocidas netas	Ajustes	Resultado Presupuestario
d) Operaciones corrientes e) Operaciones de capital f) Operaciones comerciales	1.240.000	800.000		440.000
1. Total operaciones no financieras (a+b+c) d) Activos financieros e) Pasivos financieros				
2. Operaciones financieras (d+e)				
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (1+2)	1.240.000	800.000		440.000
Ajustes				
3. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado				
4. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio				
5. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio				
II. TOTAL AJUSTES (3+4+5)				
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I+II)				

A continuación, completamos el Resultado Presupuestario con las desviaciones de financiación que se han producido en el ejercicio, se tratan de desviaciones de financiación imputables positivas. El ajuste a realizar consiste en la disminución del saldo presupuestario por el importe de las desviaciones de financiación positiva imputable, esta disminución es debida a que los derechos reconocidos (ingresos presupuestarios) del gasto con financiación afectada son mayores que los que se debería haber reconocido para que hubiese armonía respecto a las obligaciones (gastos presupuestarios) del mismo y esto provoca un superávit ficticio, es decir, los ingresos presupuestarios superan a los gastos presupuestarios.

Conceptos	Derechos Reconocidos netos	Obligaciones Reconocidas netas	Ajustes	Resultado Presupuestario
a) Operaciones corrientes b) Operaciones de capital c) Operaciones comerciales	1.240.000	800.000		440.000
1. Total operaciones no financieras (a+b+c) f) Activos financieros g) Pasivos financieros				
6. Operaciones financieras (d+e)				
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (1+2)				
Ajustes				
7. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado				
8. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio				
9. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio			-568.000	
II. TOTAL AJUSTES (3+4+5)	1.240.000	800.000	-568.000	-128.000
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I+II)				

Al tener en cuenta las desviaciones de financiación positivas que se han producido a lo largo del ejercicio N, el Resultado Presupuestario Ajustado es de (-128.000). Se puede observar, como el Resultado Presupuestario ha variado al ser ajustado en las desviaciones de financiación del ejercicio derivadas de los gastos con financiación afectada.

En el ejercicio N+1 recordamos que las desviaciones de financiación imputables son:

DF Ci (n+1) Ministerio = -420.000
DF Ci (n+1) Com. Autónoma = -210.000
DF Ci (n+1) Global = -630.000

Completamos el Resultado Presupuestario sin tener en cuenta las desviaciones de financiación que se han producido en este ejercicio, el Resultado Presupuestario del ejercicio sería (-950.000).

Conceptos	Derechos Reconocidos netos	Obligaciones Reconocidas netas	Ajustes	Resultado Presupuestario
a) Operaciones corrientes				
b) Operaciones de capital	1.050.000	2.000.000		-950.000
c) Operaciones comerciales				
1. Total operaciones no financieras (a+b+c)				
d) Activos financieros				
h) Pasivos financieros				
i) Operaciones financieras (d+e)				
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (1+2)	1.050.000	2.000.000		-950.000
Ajustes				
2. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado				
3. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio				
4. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio				
II. TOTAL AJUSTES (3+4+5)				
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I+II)				

Siguiendo con el ejemplo, completamos el Resultado Presupuestario con las desviaciones de financiación que se han producido en el ejercicio, se tratan de desviaciones de financiación imputables negativas. El ajuste a realizar consiste en el incremento del saldo presupuestario por el importe de las desviaciones de financiación negativas imputables, este incremento es debido a que se han reconocido derechos destinados a financiar el gasto con financiación afectada en menor cuantía de la que corresponde para que exista armonía entre la ejecución del gasto y la percepción del ingreso y esto representa un déficit ficticio que debe ser cubierto por superávit.

Conceptos	Derechos Reconocidos netos	Obligaciones Reconocidas netas	Ajustes	Resultado Presupuestario
a) Operaciones corrientes				
b) Operaciones de capital				
c) Operaciones comerciales				
1. Total operaciones no financieras (a+b+c)	1.050.000	2.000.000		-950.000
d) Activos financieros				
j) Pasivos financieros				
k) Operaciones financieras (d+e)				
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (1+2)	1.050.000	2.000.000		-950.000
Ajustes				
5. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado				
6. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio				
7. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio				
II. TOTAL AJUSTES (3+4+5)				
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I+II)				

Al tener en cuenta las desviaciones de financiación negativas que se han producido a lo largo del ejercicio N+1, el Resultado Presupuestario Ajustado es de (-320.000). Se puede observar, como el Resultado Presupuestario ha variado al ser ajustado en las desviaciones de financiación del ejercicio derivadas de los gastos con financiación afectada.

En el ejercicio N+2 recordamos que las desviaciones de financiación imputables son:

DF Ci (n+2) Ministerio = 0
DF Ci (n+2) Com. Autónoma = 62.000
DF Ci (n+2) Global = 62.000

Completamos el Resultado Presupuestario sin tener en cuenta las desviaciones de financiación que se han producido en este ejercicio, el Resultado Presupuestario del ejercicio sería (-130.000).

Conceptos	Derechos Reconocidos netos	Obligaciones Reconocidas netas	Ajustes	Resultado Presupuestario
a) Operaciones corrientes b) Operaciones de capital c) Operaciones comerciales	1.070.000	1.200.000		-130.000
1. Total operaciones no financieras (a+b+c)				
d) Activos financieros l) Pasivos financieros				
m) Operaciones financieras (d+e)				
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (1+2)	1.070.000	1.200.000		-130.000
Ajustes				
8. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado				
9. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio				
10. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio				
II. TOTAL AJUSTES (3+4+5)				
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I+II)				

A continuación, completamos el Resultado Presupuestario con las desviaciones de financiación que se han producido en el ejercicio, se tratan de desviaciones de financiación imputables positivas. El ajuste a realizar consiste en la disminución del saldo presupuestario por el importe de las desviaciones de financiación positiva imputable, esta disminución es debida a que los derechos reconocidos (ingresos presupuestarios) del gasto con financiación afectada son mayores que los que se debería haber reconocido para que hubiese armonía respecto a las obligaciones (gastos presupuestarios) del mismo y esto provoca un superávit ficticio, es decir, los ingresos presupuestarios superan a los gastos presupuestarios.

Conceptos	Derechos Reconocidos netos	Obligaciones Reconocidas netas	Ajustes	Resultado Presupuestario
a) Operaciones corrientes b) Operaciones de capital c) Operaciones comerciales	1.070.000	1.200.000		-640.000
1. Total operaciones no financieras (a+b+c) n) Activos financieros o) Pasivos financieros				
10. Operaciones financieras (d+e)				
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (1+2)				
Ajustes				
11. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado				
12. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio			-62.000	
13. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio				
II. TOTAL AJUSTES (3+4+5)	1.070.000	1.200.000	-62.000	-192.000
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I+II)				

Al tener en cuenta las desviaciones de financiación negativas que se han producido a lo largo del ejercicio N+2, el Resultado Presupuestario Ajustado es de (-192.000).

El Resultado Presupuestario, los ajustes y el Resultado Presupuestario Ajustado de los tres ejercicios son los siguientes:

	N	N+1	N+2	TOTAL
Resultado Presupuestario	440.000	-950.000	-130.000	-640.000
Ajustes por las desviaciones de financiación	-568.000	630.000	-62.000	0
Resultado Presupuestario Ajustado	-128.000	-320.000	-192.000	-640.000

Concluida la realización del gasto con financiación afectada, la desviación de financiación es nula, pues al haberse recibido la totalidad de los ingresos afectados al gasto no caben desajustes y el efecto sobre el Resultado Presupuestario definitivo quedaría por la diferencia entre los ingresos presupuestarios y los gastos presupuestarios del proyecto una vez finalizado el gasto con financiación afectada, es decir, por un valor de 640.000 euros.

2.4.2. Remanente de Tesorería

El remanente de tesorería constituye un recurso presupuestario obtenido, con carácter general, por la acumulación de los resultados presupuestarios de los ejercicios anteriores y del ejercicio que se cierra. Como tal recurso, puede utilizarse para financiar el gasto presupuestario de los ejercicios siguientes.

El remanente de tesorería es una magnitud de carácter financiero mediante la cual se representa la liquidez con la que cuenta la entidad en un momento determinado y que puede ser utilizada para atender necesidades futuras.

“El remanente de tesorería se obtiene por la suma de los fondos líquidos más los derechos pendientes de cobro deduciendo las obligaciones pendientes de pago y agregando las partidas pendientes de aplicación” (PGCP, 2010).

Los derechos, obligaciones y fondos líquidos pueden tener su origen en operaciones presupuestarias o no.

En el remanente de tesorería hay que diferenciar: el remanente de tesorería total, el remanente de tesorería afectado y el remanente de tesorería no afectado (IGAE, 2004) (Carrasco Díaz et al., 2011) (Millán Santana, 2013):

- a) El remanente de tesorería total está constituido por los fondos líquidos más los derechos pendientes de cobro menos las obligaciones pendientes de pago agregando las partidas pendientes de aplicación.
- b) El remanente de tesorería afectado, denominado exceso de financiación afectada, está destinada a cubrir los gastos con financiación afectada. Esta parte está formada por las desviaciones de financiación positivas acumuladas hasta el momento de su cálculo. El remanente de tesorería afectado sólo podrá utilizarse para dar cobertura a los gastos a cuya financiación se encuentren afectados los recursos de los que se derivan las desviaciones.
- c) El remanente de tesorería no afectado es de libre disposición y podrá utilizarse para financiar cualquier gasto. Si este remanente es positivo, reflejará la capacidad de la entidad de financiar nuevos o mayores gastos presupuestarios en el ejercicio siguiente. Si fuera negativo, la entidad deberá seguir las medidas necesarias para obtener el equilibrio presupuestario y financiero. El remanente de tesorería constituye un déficit a financiar.

El remanente de tesorería no afectado está formado por el remanente de tesorería total menos los saldos de dudoso cobro y menos el exceso de financiación afectada, que es como se les denomina a las desviaciones de financiación positivas acumuladas.

El exceso de financiación afectada siempre será 0 o positivo, ya que está formado por la suma de las desviaciones de financiación acumuladas positivas para cada fuente de financiación afectada.

Por lo tanto, el remanente de tesorería no afectado positivo constituye una fuente de financiación de gasto en el ejercicio siguiente, siendo su uso habitual por parte de las administraciones públicas. Sin embargo, si el remanente de tesorería no afectado fuera negativo la entidad tendría la necesidad de buscar financiación adicional. Dicho remanente se puede presupuestar directamente o bien se puede utilizar para financiar modificaciones presupuestarias (Millán Santana, 2013).

ESTADO DEL REMANENTE DE TESORERÍA

COMPONENTE	Ejercicio N	Ejercicio N+1
1.(+) Fondos líquidos		
2.(+) Derechos pendientes de cobro		
(+) del Presupuesto corriente		
(+) de Presupuestos cerrados		
(+) de operaciones no presupuestarias		
(+) de operaciones comerciales		
3.(-) Obligaciones pendientes de pago		
(+) del Presupuesto corriente		
(+) de Presupuestos cerrados		
(+) de operaciones no presupuestarias		
(+) de operaciones comerciales		
4.(+) Partidas pendientes de aplicación		
(-) cobros realizados pendientes de aplicación definitiva		
(+) pagos realizados pendientes de aplicación definitiva		
I. Remanente de tesorería total (1 + 2 - 3 + 4)		
II. Exceso de financiación afectada		
III. Saldos de dudoso cobro		
IV. Remanente de tesorería no afectado = (I - II - III)		

Tabla 4: Remanente de tesorería
Fuente: PGCP, 2010.

Continuando con el **ejemplo**, el exceso de financiación afectada del año N sería las desviaciones de financiación imputables, debido a que, en el primer año de ejecución, las desviaciones de financiación acumuladas coinciden con las desviaciones de

financiación imputables. En conclusión, el exceso de financiación afectada del año N es de 568.000.

En el ejercicio N+1, el exceso de financiación afectada serían las desviaciones de financiación acumuladas, que en este caso tienen un valor negativo de (-62.000), debido a esto el exceso de financiación afectada en el ejercicio N+1 es 0.

En el ejercicio N+2, las desviaciones de financiación acumuladas tienen un valor de 0, por lo tanto, el exceso de financiación afectada es 0.

En este caso solo es necesario realizar ajuste al remanente de tesorería del ejercicio N porque solo se reflejan las desviaciones de financiación acumuladas positivas.

Suponiendo unos fondos líquidos por año de 220.000, 200.000 y 285.000 respectivamente, unos derechos pendientes de cobro por año de 1.700.000, 580.000, 510.000 respectivamente, unas obligaciones pendientes de pago por año de 700.200, 340.000 y 290.5000 respectivamente y unas partidas pendientes de aplicación por año de 18.000, 23.000 y 31.1000:

COMPONENTE	Ejercicio N	Ejercicio N+1	Ejercicio N+2
1.(+) Fondos líquidos	220.000	200.000	285.000
2.(+) Derechos pendientes de cobro	1.700.000	580.000	510.000
3.(-) Obligaciones pendientes de pago	700.200	340.000	290.500
4.(+) Partidas pendientes de aplicación	18.000	23.000	31.100
I. Remanente de tesorería total (1 + 2 - 3 + 4)	1.237.800	463.000	535.600
II. Exceso de financiación afectada	568.000	0	0
III. Saldos de dudoso cobro	0	0	0
IV. Remanente de tesorería no afectado = (I - II - III)	669.800	463.000	535.600

Una vez calculado el remanente de tesorería total, el remanente de tesorería afectado, formado por las desviaciones de financiación acumuladas positivas, y el remanente de tesorería no afectado, formado por el remanente de tesorería total menos los saldos de dudoso cobro y menos el exceso de financiación afectada para los tres ejercicios se observa cómo es el primer ejercicio el único donde se ha producido diferencia entre el remanente de tesorería total y el remanente de tesorería no afectado debido a que es en ese año el único donde existen desviaciones de financiación acumuladas positivas por valor de 568.000.

En los tres ejercicios el remanente de tesorería no afectado es positivo y esto refleja la capacidad de la entidad de financiar nuevos o mayores gastos presupuestarios en el ejercicio siguiente. Si en alguno de estos años el remanente de tesorería no afectado fuera negativo la entidad debería seguir las medidas necesarias para obtener el equilibrio presupuestario y financiero.

2.4.3. Memoria

En el PGCP, en el apartado cuarto, dentro del punto 23. Información Presupuestaria de la Memoria, se indica la información que ha de facilitarse respecto a los gastos con financiación afectada (PGCP, 2010):

- a) *Las desviaciones de financiación por cada agente financiador señalando para cada uno de los agentes el coeficiente de financiación a fin de ejercicio, las desviaciones de financiación del ejercicio y las desviaciones acumuladas.*
- b) *La gestión del gasto presupuestario relativo a cada gasto con financiación afectada, señalando el gasto previsto, el realizado durante el ejercicio, el total acumulado de ejercicios anteriores y el gasto presupuestario pendiente de realizar hasta la culminación de la ejecución de la unidad de gasto”.*

Esta información que se ha de facilitar respecto a los gastos con financiación afectada se recoge en los dos modelos siguientes:

1. Desviaciones de financiación por agente financiador.

Código de gasto	Descripción	Agente financiador		Coeficiente de financiación	Desviaciones del ejercicio		Desviaciones acumuladas	
		Tercero	Aplic. Ptaria		Positivas	Negativas	Positivas	Negativas

Tabla 5: Desviaciones de financiación por agente financiador
Fuente: PGCP, 2010.

2. Gestión del gasto presupuestario.

Código de gasto	Descripción	Gasto previsto	Obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores	Obligaciones reconocidas en el ejercicio	Total obligaciones reconocidas	Gastos pendientes

Tabla 6: Gestión del gasto presupuestario
Fuente: PGCP, 2010.

A continuación, se completan los modelos para el ejercicio N+1 con los datos del **ejemplo** para los dos agentes financiadores.

1. Desviaciones de financiación por agente financiador.

Código de gasto	Descripción	Agente financiador		Coeficiente de financiación	Desviaciones del ejercicio		Desviaciones acumuladas	
		Tercero	Aplic. Ptaria		Positivas	Negativas	Positivas	Negativas
	Construcción del colegio	Ministerio		0,525		-420.000	0	
	Construcción del colegio	Com. Autónoma		0,315		-210.000		-62.000

2. Gestión del gasto presupuestario.

Código de gasto	Descripción	Gasto previsto	Obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores	Obligaciones reconocidas en el ejercicio	Total obligaciones reconocidas	Gastos pendientes
	Construcción del colegio	1.300.000	800.000	2.000.000	4.000.000	1.200.000

En la memoria hay que suministrar una serie de información respecto a los gastos con financiación afectada, dicha información debe revelarse en el apartado 23.4 denominado “Gastos con financiación afectada”.

En la primera tabla “Desviaciones de financiación por agente financiador” se va a completar con datos que se han ido calculando a lo largo del ejemplo, el coeficiente de financiación para cada agente financiador al final del ejercicio N+1, las desviaciones de financiación para cada agente financiador de dicho ejercicio y las desviaciones de financiación acumuladas para cada agente desde el comienzo de la realización del gasto con financiación afectada hasta el final del año N+1.

En la segunda tabla “Gestión del gasto presupuestario” se suministra información relativa a la gestión del gasto presupuestario relativo a cada gasto con financiación afectada, en el caso del ejemplo, el gasto con financiación afectada será la construcción del colegio y se revelará información de los gastos previstos para los ejercicios posteriores, las obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores, las obligaciones reconocidas en el año N+1, el total de las obligaciones reconocidas y los gastos pendientes hasta el final de la realización del gasto con financiación afectada.

CAPÍTULO 3. ANTICIPOS DE CAJA FIJA Y PAGOS A JUSTIFICAR

3.1. Anticipos de caja fija

3.1.1. Concepto

Para agilizar la gestión del presupuesto de gastos se ha diseñado un procedimiento de gestión de los gastos abreviados al que se le denomina anticipos de caja fija. Los anticipos de caja fija son una excepción al proceso general de la ejecución del presupuesto de gastos de una entidad pública (ADOK).

Se definen los anticipos de Caja fija en el artículo 1 del Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de Caja fija, (en adelante RD 725/1989) como *“las provisiones de fondos de carácter extrapresupuestario y permanente que se realicen a Pagadurías, Cajas y Habilitaciones para la atención inmediata y posterior aplicación al capítulo de gastos corrientes en bienes y servicios del presupuesto del año en que se realicen, de gastos periódicos o repetitivos como los referentes a dietas, gastos de locomoción, material no inventariable, conservación, tracto sucesivo y otros de similares características. Estos anticipos de Caja fija no tendrán la consideración de pagos a justificar”*.

Al frente de la Caja Pagadora se encuentra un cajero pagador y hasta que éste no pague a los acreedores finales los fondos librados en concepto de anticipos de caja fija deben formar parte de la tesorería de la entidad. Las provisiones de fondos entregadas a los cajeros habilitados tienen carácter de fondos públicos y no suponen una salida de fondo de la tesorería de la entidad, sino una descentralización de la tesorería de una cuenta operativa a una cuenta restringida de pagos de la que dispone el cajero o habilitado.

Los gastos corrientes de carácter periódico o repetitivo, tales como, dietas, gastos de locomoción, material de oficina no inventariable... y otros de similares características podrán tener carácter de anticipos de caja fija. Los perceptores de estos fondos quedarán obligados a justificar la aplicación de las cantidades percibidas a lo largo del ejercicio presupuestario en que se constituyó el anticipo (RDL 2/2004) (RD 500/1990).

El artículo 73 del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril por el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos señala que *“las provisiones en concepto de anticipos de caja fija se realizarán en base a una resolución dictada por la Autoridad competente para autorizar los pagos y se aplicarán inicialmente al concepto no presupuestario que, a tal objeto, se determine”*.

En resumen, los anticipos de caja fija se aplican en gastos periódicos y repetitivos, y por una cuantía determinada. Se tratan de gastos necesarios para el funcionamiento ordinario de los servicios, imputables al capítulo dos del presupuesto de gastos, gastos corrientes en bienes y servicios, por ejemplo, los de luz, dietas, locomoción, etc.... (Fresneda Fuentes et al., 2013).

Las características más importantes de los anticipos de caja fija son (Carrasco Díaz et al., 2011):

- Las provisiones de fondos tienen un carácter no presupuestario, consiste en traspasar fondos de una cuenta de tesorería a otra desde la que se pueda efectuar el pago con mayor agilidad.
- El intermediario a favor del que se libran los fondos los va utilizando y rinde cuenta de ello. La aprobación de estas cuentas determina la reposición de los fondos gastados; esta reposición sobre gastos ya efectuados se realiza mediante pagos de carácter presupuestario.

Los fondos en el anticipo de caja fija se van reponiendo a medida que se van justificando los pagos por la Caja Pagadora, una vez ha recibido la factura del acreedor final, al centro gestor, a lo largo del ejercicio presupuestario en que se constituyó el anticipo, por lo que al menos, en el mes de diciembre de cada año, habrán de rendir las cuentas (Fueyo Bros, 2014).

La cuantía global de los anticipos de Caja fija otorgados no podrá sobrepasar para cada Ministerio u Organismo Autónomo el 7% del total de los créditos del capítulo dedicados a gastos corrientes en bienes y servicios de los presupuestos de gastos vigentes en cada momento, salvo excepciones (LGP, 2003) (RD 725/1989).

El procedimiento se muestra en el siguiente gráfico:

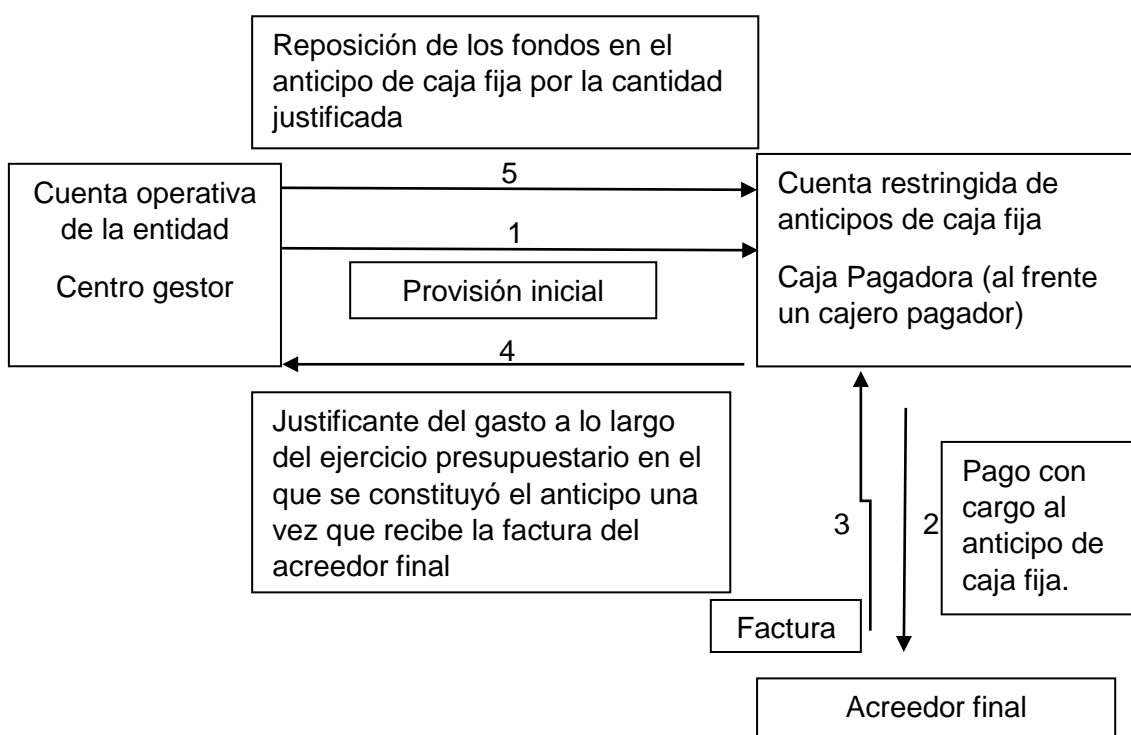


Ilustración 6: Procedimiento de los anticipos de caja fija

Fuente: (Carrasco Díaz et al., 2011) (Fresneda Fuentes et al., 2013); (Fueyo Bros, 2014)

1. El centro gestor (la entidad) pone a disposición de la Pagaduría, Caja Pagadora o Habilitaciones una provisión inicial de fondos de carácter extrapresupuestarios y permanentes para la atención inmediata y posterior aplicación al capítulo 2 del

presupuesto de gasto del año de gastos periódicos o repetitivos como los referentes a dietas, gastos de locomoción, material no inventariable. Los fondos entregados a los pagadores o habilitados no suponen una salida de dinero de la tesorería de la entidad, sino una descentralización de tesorería de la cuenta operativa de la entidad a una cuenta restringida de pagos de la que dispone la Caja Pagadora.

2. Cuando se produce gastos periódicos o repetitivos con carácter de anticipos de caja fija el cajero paga al acreedor final del gasto con cargo a la cuenta restringida y esto supone una minoración de la provisión inicial.
3. El acreedor final entrega una factura a la Caja Pagadora para justificar el pago.
4. El cajero pagador remite al centro gestor la factura a lo largo del ejercicio presupuestario en el que se constituyó el anticipo para justificar el pago, por lo que, al menos, en el mes de diciembre de cada año, habrán de rendir cuentas.
5. Una vez justificado el pago el centro gestor lleva a cabo la reposición del anticipo por el importe justificado y esto supone un aumento de la cuenta restringida.

3.1.2. Registro contable de los anticipos de caja fija.

A continuación, se ven los asientos contables de los anticipos de caja fija (Carrasco Díaz et al, 2011) (González Giménez, Ramírez Córcoles, & Pontones Rosa, 2012) (Fresneda Fuentes et al, 2013).

1. Provisión inicial de fondos a la caja fija.

El centro gestor, la entidad, pone a disposición de la Caja Pagadora una provisión inicial de fondos. Se considera un movimiento interno de la tesorería de la entidad entre la cuenta corriente operativa de la entidad y la cuenta restringida de pagos, de la que está al frente un cajero pagador, y se contabiliza de la siguiente manera:

(5709) Caja. Anticipos de caja fija	a	(5700) Caja	
(5751) Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija		(571) Bancos e instituciones de crédito.	

2. Pagos realizados a los acreedores finales.

La Caja Pagadora paga al acreedor final y esto supone la salida de fondos de las cuentas. Este asiento implica un decremento en la dotación inicial del anticipo de caja fija y muestra los fondos que han sido utilizados y los que se encuentran todavía pendientes de justificar, se registrará del siguiente modo:

(5581) Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación	a	(5709) Caja. Anticipos de caja fija	
		(5751) Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija	

3. Justificación

Cuando el acreedor final remite la factura a la caja pagadora, ésta la remite a la entidad y es en ese momento cuando se contabiliza la justificación de las obligaciones y se producirá la imputación económica y presupuestaria de los gastos.

Cuando se justifica un importe del anticipo de caja fija, el centro gestor debe proceder a la reposición de la cantidad justificada y esto implica un aumento del anticipo de caja fija inicial.

- Imputación económica se registrará:

	(6XXX) Gastos	a	(5581) Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación	
--	---------------	---	--	--

- La imputación presupuestaria se registrará:

	(5585) Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago	a	(400X) Acreedores por obligaciones reconocidas Presupuestos de gastos corrientes	
--	---	---	---	--

- La reposición de fondos se registrará del siguiente modo:

	(400X) Acreedores por obligaciones reconocidas Presupuestos de gastos corrientes	a	(5700) Caja (571) Bancos e instituciones de crédito.	
--	---	---	---	--

	(5709) Caja. Anticipos de caja fija (5751) Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija	a	(5585) Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago	
--	---	---	---	--

Se ha de tener en cuenta que el abono en la cuenta operativa tiene por finalidad reponer fondos en la cuenta restringida.

4. Operaciones pendientes de aplicar al presupuesto.

Cuando llegado el final del ejercicio se hayan producido gastos que estén pendientes de justificación, se llevará a cabo la imputación económica, pero no la presupuestaria;

	(6XXX) Gastos	a	(413) Acreedores por operaciones devengadas	
--	---------------	---	---	--

Cuando se produzca la justificación.

	(413) Acreedores por operaciones devengadas	a	(5581) Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación	
--	---	---	--	--

El resto de las operaciones, imputación presupuestaria y reposición de fondos se registrará utilizando los asientos descrito anteriormente.

5. Cancelación del anticipo.

Cuando el centro gestor decida la cancelación del anticipo se debe rendir las cuentas justificativas de los pagos que, en el momento de la cancelación del anticipo estuviesen pendientes de justificar, no existiendo en este caso la reposición de este y se ha de proceder al traspaso de los fondos sobrantes de la cuenta restringida a la cuenta operativa de la entidad.

	(5700) Caja (571) Bancos e instituciones de crédito.	a	(5709) Caja. Anticipos de caja fija (5751) Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija	
--	---	---	---	--

Como se ha señalado anteriormente, el procedimiento de anticipo de caja es una excepción al procedimiento de gestión del gasto para agilizarlo. En el procedimiento de anticipo de caja solo se contabilizan las fases de reconocimiento de la obligación (fase O) y la fase de pago (fase K) como puede observarse. La fase de reconocimiento de la obligación corresponde a la imputación presupuestaria y la fase de pago a la de reposición de los fondos.

Para reflejar contablemente la problemática de los anticipos de caja fija, las cuentas que se contempla son las siguientes:

Cuenta	Contenido	¿Figuran en el Balance? ¿En qué parte del Balance figuran?
5709. Caja. Anticipos de caja fija.	Disponibilidades liquidas para anticipos de caja fija.	Si, en el activo corriente en el epígrafe VII, «Efectivo y otros activos líquidos equivalentes»
5751. Banco e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija.	Saldos a favor de la entidad en cuentas restringidas de pagos de anticipos de caja fija.	Si, en el activo corriente en el epígrafe VII, «Efectivo y otros activos líquidos equivalentes»
5581. Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación.	Recoge el importe de los fondos del anticipo de caja fija utilizado y que se encuentra pendiente de justificación.	Si, en el activo corriente del balance en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».
5585. Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago.	Recoge los libramientos expedidos para la reposición de anticipos de caja fija que estén pendientes de pago.	Si, en el activo corriente del balance en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».
400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos corrientes	Obligaciones reconocidas durante el período de vigencia del presupuesto con cargo a los créditos figurados en el mismo. Funcionará a través de sus divisionarias atendiendo al origen o naturaleza de las obligaciones.	Si, en el pasivo corriente en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar.»
4130. Acreedores por operaciones devengadas	Recoge las deudas derivadas de operaciones devengadas no registradas en otras cuentas del Plan pendientes de aplicar a presupuesto.	Si, en el pasivo corriente en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Se va a realizar un **ejemplo**³ para ver más claro la forma de contabilizar los anticipos de caja fija.

El presupuesto de gastos de la Entidad Pública “Y” es el siguiente:

³ Ejemplo basado en (Carrasco Díaz, et al., 2011) (González Giménez et al., 2012) (Fresneda Fuentes, et al., 2013).

Capítulo	Créditos
1. Gastos de personal	8.355,92
2. Gastos en Bienes Corrientes y Servicios	8.147,06
8. Activos financieros	3.600,00
9. Pasivos financieros	1.007,00
TOTAL	21.109,98

Para parte de la gestión del capítulo 2 se constituye un anticipo de caja fija por importe de 540 euros para atender gastos corrientes de material de oficina no inventariable. Para ello se ha abierto una cuenta restringida de pago. El 24 de marzo de 2017, el responsable ha efectuado una adquisición por importe de 260 euros, procediendo su justificación cuando el acreedor envíe la factura. El 31 de marzo de 2017 el acreedor final manda la factura al cajero pagador y éste justifica el pago frente al centro gestor. Posteriormente, una vez justificado el gasto, se repone dicha cantidad en la cuenta restringida. El 20 de diciembre de 2017 se produce una nueva adquisición por importe de 120 euros quedando pendiente de justificación.

Se pide: contabilizar las operaciones derivadas del enunciado anterior. Se supone que el presupuesto de gastos ya está abierto.

1. Lo primero que se hace es realizar el registro de la provisión inicial, esto se considera un movimiento interno de la entidad desde la cuenta operativa de la entidad a la cuenta restringida.

Asiento Nº1. Provisión inicial de fondos a la caja fija				
540	(5751) Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija	a	(571) Bancos e instituciones de crédito.	540

2. El 24 de marzo de 2017 se lleva a cabo la adquisición del material de oficina, se produce una salida de fondos de la cuenta restringida de pagos como consecuencia del pago realizado al acreedor final para atender la compra. Este pago provoca un decremento en la cuenta restringida.

Asiento Nº2. Salida de fondos de la cuenta restringida de pagos para atender la compra				
260	(5581) Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación	a	(5751) Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija	260

3. El 31 de marzo el acreedor final remite la factura a la Caja Pagadora y ésta justifica el pago frente al centro gestor y es entonces cuando se produce la imputación económica y presupuestaria.

Asiento N°3. Por la imputación económica				
260	(629) Compra de material de oficina no inventariable	a	(5581) Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación	260

Asiento N°4. Por la imputación presupuestaria				
260	(5585) Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago	a	(400) Acreedores por obligaciones reconocidas Presupuestos de gastos corrientes	260

4. Una vez justificado el pago frente al centro gestor, éste repone los fondos en la cuenta restringida por la cantidad justificada.

Asiento N°5.				
260	(400) Acreedores por obligaciones reconocidas Presupuestos de gastos corrientes	a	(571) Bancos e instituciones de crédito.	260

Asiento N°6. Reposición de la cuenta restringida				
260	(5751) Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija	a	(5585) Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago	260

5. El 20 de diciembre de 2017 se lleva a cabo una nueva adquisición de material de oficina, la cual está pendiente de justificación. Se lleva a cabo el reflejo contable de la imputación económica pero no la imputación presupuestaria:

Asiento N°7. Nueva adquisición de material de oficina pendiente de justificación				
120	(629) Compra de material de oficina no inventariable	a	(4130) Acreedores por operaciones devengadas	120

La imputación presupuestaria se llevará a cabo cuando se produzca la justificación del gasto. Y por consiguiente el centro gestor procede a la reposición de la cantidad justificada.

3.1.3. Información a revelar en los anticipos de caja fija.

Teniendo en cuenta el ejemplo que se desarrolla anteriormente, la información a revelar en los diferentes estados contables afectados por el anticipo de caja fija es la que se muestra a continuación.

1. Primero se va a reflejar el movimiento de las cuentas utilizadas para reflejar el anticipo de caja fija en el libro diario.

5751		571		5581	
540	260	540		260	260
5585		400			
260	260	260	260		
4130		629			
	120	260	120		

Como puede observarse en el libro diario las cuentas con las que se refleja el anticipo de caja fijo se quedan a cero después de haberse justificado el pago al centro gestor por parte de la Caja Pagadora y haber repuesto los fondos por la cantidad justificada.

2. En el balance quedaría reflejado de la siguiente manera, tal y como se muestra en la siguiente tabla:

BALANCE DE SITUACIÓN	
A) Activo no corriente	
B) Activos corrientes	
III. Deudores y otras cuentas a cobrar	
5581. Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación	0
5585. Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago	0
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	
571. Bancos e instituciones de crédito	(-540)
5751 Bancos e instituciones de créditos. Anticipos de caja fija	0
Total del Activo	
A) Patrimonio neto	
B) Pasivo no corriente	
C) Pasivo corriente	
IV. Acreedores y otras cuentas a pagar	
400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de Gastos Corrientes	0
4130. Acreedores por operaciones devengadas	120
Total del Patrimonio Neto y Pasivo	

Tabla 7: Balance de Situación.

Fuente: PGCP, 2010.

3. En la cuenta del resultado económico-patrimonial solo quedaría reflejada las dos compras de material de oficina.

CUENTA DE RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL	
A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7)	
11. Otros gastos de gestión ordinaria	
a) Suministros y servicios exteriores	
(629) Compra de material de oficina	(-380)
B) TOTAL DE GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (8+9+10+11+12)	
I. Resultado de la gestión ordinaria (A+B)	
II. Resultado de las operaciones no financieras (I+13+14)	
III. Resultado de las operaciones financieras (15+16+17+18+19+20)	
IV. Resultado neto del ejercicio (II+III)	

Tabla 8: Cuenta de Resultado Económico Patrimonial

Fuente: PGCP, 2010.

4. Estado de Flujos de Efectivo solo quedaría reflejado por los pagos ocasionados por la compra de material de oficina.

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	
I. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE GESTIÓN	
A) Cobros	
B) Pagos	
10. Otros gastos de gestión	
(629) Compra de material de oficina	(-380)
Flujos netos de efectivo por actividades de gestión (+A-B)	
II. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN	
C) Cobros	
D) Pagos	
Flujos netos de efectivo por actividades de inversión (+C-D)	
III. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN	
E) Aumentos en el patrimonio	
F) Pagos a la entidad o entidades propietarias	
G) Cobros por emisión de pasivos financieros	
H) Pagos por reembolso de pasivos financieros	
Flujos netos de efectivo por actividades de financiación (+E-F+G-H)	
IV. FLUJOS DE EFECTIVO PENDIENTES DE CLASIFICACIÓN	
I) Cobros pendientes de aplicación	
J) Pagos pendientes de aplicación	
Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación (+I-J)	
V. EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO	
VI. INCREMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AL EFECTIVO (I+II+III+IV+V)	
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al inicio del ejercicio	
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al final de ejercicio.	

Tabla 9: Estado de Flujos de Efectivo
Fuente: PGCP, 2010.

3.2. Pagos a justificar

3.2.1. Concepto

Los pagos a justificar son una excepción al proceso general de la ejecución del presupuesto de gastos de una entidad pública (ADOK). Este procedimiento es alternativo al de los anticipos de caja fija, además su empleo no se limita en exclusiva al capítulo 2 del presupuesto de gastos. A la hora de contabilizar los pagos a justificar solo se llevarán a cabo las fases O (reconocimiento y liquidación de la obligación) y K (ordenación del pago y pago). La regla general es que la Administración paga cuando recibe el servicio, en estos casos, el pago se realiza antes de recibir el servicio. Este procedimiento tiene la finalidad de agilizar el procedimiento normal de la ejecución del presupuesto (Fresneda Fuentes et al., 2013) (Fueyo Bros, 2014).

Estos pagos se definen en el artículo 190 del RDL 2/2004 y en el artículo 79 de la LFP, 2003 como aquellos pagos que pueden efectuarse sin que se haya aportado la documentación justificativa, la cual se presenta posteriormente, dentro de unos plazos establecidos. La finalidad de esto es agilizar la gestión administrativa de algunos gastos y de los pagos que estos originan.

Los perceptores de estas órdenes de pago a justificar quedan obligados a rendir cuenta justificativa de la aplicación de las cantidades recibidas. El plazo de rendición de las cuentas sería de tres meses, salvo las correspondientes a pagos de expropiaciones y pagos en el extranjero que podrán ser rendidas en el plazo de seis meses. No podrá expedirse órdenes de pago a justificar por los mismos conceptos presupuestarios a los perceptores que tengan en su poder fondos pendientes de justificar (RD 640/1987) (LFP, 2003) (Fueyo Bros, 2014).

Se pueden aplicar en los siguientes supuestos (Fresneda Fuentes et al., 2013):

- Cuando antes de formular la propuesta de pago no puedan aportarse los documentos justificativos.
- Cuando se efectúe una propuesta de pago para atender servicios o prestaciones que hayan tenido lugar en territorio extranjero.
- Cuando se efectúen propuestas de pago para atender gastos en una localidad donde no exista dependencia del ministerio o de la entidad que se trate.

El procedimiento de pagos a justificar se muestra en el siguiente gráfico:

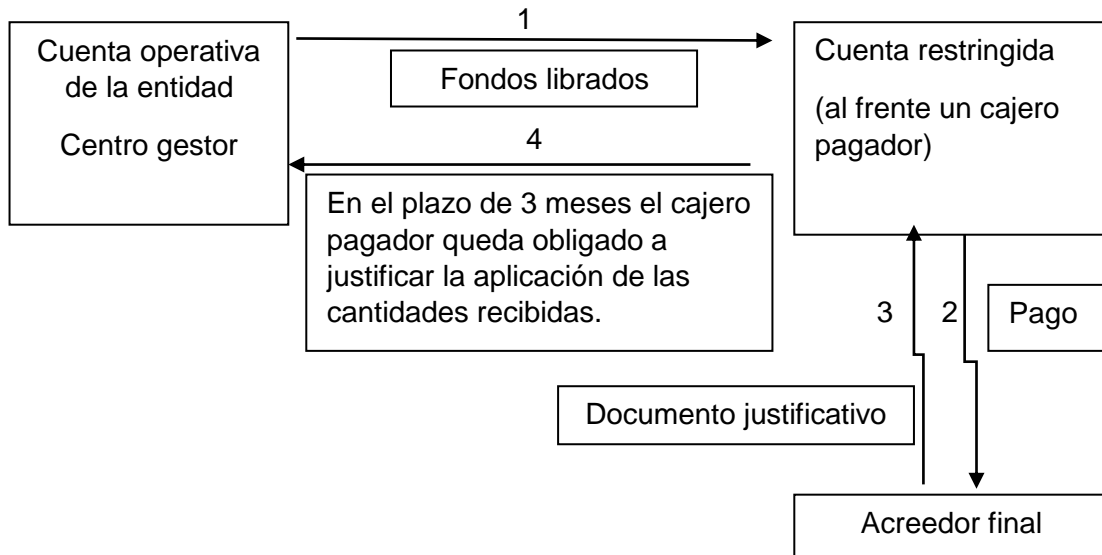


Ilustración 7: Procedimiento de los pagos a justificar

Fuente: (Fueyo Bros, 2014) (Fresneda Fuentes et al., 2013) (González Giménez et al., 2012) (Carrasco Díaz et al., 2011).

1. Tramitación de la propuesta de pago correspondiente a libramientos de fondos con carácter de pagos a justificar (Imputación presupuestaria).
A continuación, el cajero pagador recibe de la cuenta operativa de la entidad unos fondos a través de la orden de pago a justificar expedida por el gestor del gasto.
Hay dos sujetos implicados, el centro gestor que es quien realiza el gasto y el intermediario, cajero pagador, que es quien recibe los fondos, paga al acreedor final, justifica la aplicación de los fondos y devuelve lo sobrante al centro gestor.
2. Se realiza el pago al acreedor final a través del cajero pagador.
3. El acreedor final le entrega el documento justificativo al cajero pagador cuando se realiza el servicio.
4. El cajero pagador queda obligado a rendir cuenta en un plazo de tres meses al centro gestor de la aplicación de los fondos recibidos (imputación económica).
5. El cajero pagador devuelve el sobrante al centro gestor.

Las órdenes de pago a justificar tienen carácter presupuestario y por ello se tienen que imputar a las partidas correspondientes del presupuesto de gastos. Esto da lugar a que la imputación presupuestaria se produzca en el momento de la expedición de la orden de pago previamente a la imputación económica que se retrasa hasta el momento de la justificación de los fondos por el cajero pagador (Carrasco Díaz et al., 2011)(González Giménez et al., 2012) (Fresneda Fuentes et al., 2013).

3.2.2. Registro contable de los pagos a justificar.

A continuación, se ven los asientos contables de los pagos a justificar (RD 640/1987) (Carrasco Díaz et al., 2011) (González Giménez et al., 2012) (Fresneda Fuentes et al., 2013):

1. Provisión de fondos.

Primero se tramita la propuesta de pago correspondiente a libramientos de fondos con carácter de pagos a justificar. En este momento se producirá la imputación presupuestaria.

(5584) Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago	a	(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos corrientes.	
--	---	---	--

A continuación, simultáneamente se contabiliza la salida de fondos de la cuenta operativa y la entrada de esos fondos a la cuenta restringida.

(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos corrientes.	a	(5700) Caja (571) Bancos e instituciones de crédito. Cuenta operativa	
(5708) Caja. Pagos a justificar (5750) Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar	a	(5584) Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago	

2. Pagos a los acreedores finales.

El perceptor de los fondos procede al pago a los acreedores finales.

(5580) Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación	a	(5708) Caja. Pagos a justificar (5750) Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar	
---	---	---	--

3. Justificación económica del pago.

Se produce la aprobación de la cuenta justificativa cuando el cajero pagador justifica al centro gestor el pago, en este momento se produce la imputación económica.

(XXX) Cuenta de gastos	a	(5580) Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación	
------------------------	---	---	--

4. Reintegro de los fondos no invertidos o no justificados.

Los fondos no invertidos o no justificados deberán ser reintegrados por el perceptor a la cuenta operativa de la entidad gestora una vez concluido el proceso de justificación. En este momento se produce un aumento de la tesorería de la entidad.

	(5700) Caja (571) Bancos e instituciones de crédito. Cuenta operativa	a	(554) Cobros pendientes de aplicación	
--	--	---	---------------------------------------	--

El reintegro de los fondos podrá hacerse al presupuesto de gastos o al de ingresos, según lo establezca la normativa aplicable en la entidad. Cuando las cantidades no invertidas de libramientos a justificar sean imputables al presupuesto de ingresos se contabilizará:

	(430) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corrientes.	a	(5750) Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar	
	(554) Cobros pendientes de aplicación		(430) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corrientes.	

Cuando las cantidades no invertidas de libramientos a justificar sean imputables al presupuesto de gastos se contabilizará (los signos pasan a ser negativos):

(-)	(5750) Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar	a	(430) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corrientes.	(-)
(-)	(430) Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corrientes.		(554) Cobros pendientes de aplicación	(-)

Si al final del ejercicio hay gastos realizados pendientes de aprobación:

	(XXX) Cuenta de gastos	a	(5586) gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación	
--	------------------------	---	---	--

En el ejercicio siguiente, cuando se produzca la aprobación de la cuenta justificativa, se procederá a su la cancelación:

	(5586) gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación	a	(5580) Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación	
--	---	---	---	--

Para reflejar contablemente la problemática de los pagos a justificar, las cuentas que se contempla son las siguientes:

Cuenta	Contenido	¿En qué parte del Balance figuran?
554. Cobros pendientes de aplicación.	Cuenta acreedora destinada a recoger los cobros que se producen en la entidad y que no son aplicables a sus conceptos definitivos por ser esta aplicación provisional un trámite previo para su posterior aplicación definitiva.	Si, en el pasivo corriente del balance en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar»
5708. Caja. Pagos a justificar.	Disponibilidades líquidas destinadas a pagos a justificar.	Si, activo corriente en el epígrafe VII, «Efectivo y otros activos líquidos equivalentes».
5750. Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar.	Saldos a favor de la entidad en cuentas restringidas de pagos para la realización de pagos a justificar.	Si, en el activo corriente en el epígrafe VII, «Efectivo y otros activos líquidos equivalentes».
5580. Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación	Recoge los fondos para pagos a justificar que hayan sido utilizados y de los que se encuentre pendiente de aprobar la correspondiente cuenta justificativa.	Si, en el activo corriente en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar»
5584. Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago.	Recoge los libramientos presupuestarios expedidos de fondos a justificar que estén pendientes de pago.	Si, en el activo corriente del balance en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar»
400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos corrientes	Obligaciones reconocidas durante el período de vigencia del presupuesto con cargo a los créditos figurados en el mismo. Funcionará a través de sus divisionarias atendiendo al origen o naturaleza de las obligaciones.	Si, en el pasivo corriente en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar.»
430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corrientes.	Cuenta deudora que recoge los derechos reconocidos durante el periodo de vigencia del presupuesto e imputados al mismo.	Si, activo corriente, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar»,

Se va a realizar un **ejemplo**⁴ para ver más claro la forma de contabilizar los pagos a justificar.

El 14 de mayo de 2017, el área de deporte del Ayuntamiento X tramita una propuesta de pago correspondiente a libramientos de fondos con carácter de pagos a justificar por valor de 12.000 euros para atender diversos gastos de transporte abonando dicha cantidad en una cuenta restringida de pago.

El 16 de agosto de 2017 los pagos realizados por el perceptor de los fondos a los acreedores finales han ascendido a 9.500 euros. El 29 de septiembre de 2017 se aprueba la correspondiente cuenta justificativa, aplicándose los reintegros al presupuesto.

Al finalizar el periodo se reintegran las cantidades no invertidas.

Se pide: realizar las operaciones derivadas del enunciado anterior.

1. El 14 de mayo de 2017, lo primero que se va a contabilizar es la propuesta de pago correspondiente a libramientos de los fondos con carácter de pagos a justificar por valor de 12.000 euros. En este momento se produce la imputación presupuestaria.

Asiento Nº1. Tramitación de la propuesta de pago				
12.000	(5584) Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago	a	(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos corrientes.	12.000

En la misma fecha se contabiliza la puesta a disposición del intermediario de los fondos.

Asiento Nº2. Salida de los fondos de la cuenta operativa.				
12.000	(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos corrientes.	a	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuenta operativa	12.000
Asiento Nº3. Entrada de los fondos en la cuenta restringida.				
12.000	(5750) Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar	a	(5584) Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago	12.000

2. El 16 de agosto el perceptor de los fondos procede al pago a los acreedores finales por valor de 9.500 euros.

⁴ Ejemplo basado en (Carrasco Díaz, et al., 2011) (González Giménez et al., 2012) (Fresneda Fuentes, et al., 2013).

Asiento N°4. Pago a los acreedores finales.				
9.500	(5580) Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación	a	(5750) Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar	9.500

3. El 29 de septiembre de 2017 se aprueba la correspondiente cuenta justificativa, en este momento se produce la imputación económica.

Asiento N° 5. Por la aprobación de la cuenta justificativa.				
9.500	(624) Transportes	a	(5580) Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación	9.5000

4. Al finalizar el periodo el perceptor reintegra las cantidades no invertidas a la cuenta operativa de la entidad gestora una vez concluido el proceso de justificación.

Asiento N°6. Por el reintegro del exceso.				
2.500	(571) Bancos e instituciones de crédito. Cuenta operativa	a	(554) Cobros pendientes de aplicación	2.500

Las cantidades no invertidas de libramientos a justificar serán imputables al presupuesto de gastos.

Asiento N° 7 y 8. Por el reintegro al presupuesto de gastos.				
(-2.500)	(5750) Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar	a	(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corrientes.	(-2.500)
(-2.500)	(400) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corrientes.	a	(554) Cobros pendientes de aplicación	(-2.500)

3.2.3. Información a revelar en los pagos a justificar.

Teniendo en cuenta el ejemplo que se muestra anteriormente, la información a revelar en los diferentes estados contables afectados por los pagos a justificar es la que se muestra a continuación.

1. Primero se va a reflejar el movimiento de las cuentas utilizadas para reflejar los pagos a justificar en el libro diario.

5584	400	571
12.000	12.000	2.500
		12.000
	-2.500	
5750	5580	
12.000	9.500	
-2.500	9.500	
554	624	
	9.500	

Como puede observarse en el libro diario las cuentas con las que se refleja los pagos a justificar se quedan a cero después de que se produzca la aprobación de la cuenta justificativa, haber reintegrado los fondos no invertidos a la cuenta operativa de la entidad gestora y dichos fondos no invertidos se haya imputado al presupuesto de gastos.

2. En el balance quedaría reflejado de la siguiente manera, tal y como se muestra en la siguiente tabla:

BALANCE DE SITUACIÓN	
A) Activo no corriente	
B) Activos corrientes	
III. Deudores y otras cuentas a cobrar	
5580. Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación	0
5584. Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago	0
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	
571. Bancos e instituciones de crédito	9.500
5750. Bancos e instituciones de créditos. Pagos a justificar	0
Total del Activo	
A) Patrimonio neto	
B) Pasivo no corriente	
C) Pasivo corriente	
IV. Acreedores y otras cuentas a pagar	
400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de Gastos Corrientes	0
554. Cobros pendientes de aplicación	0
Total del Patrimonio Neto y Pasivo	

Tabla 10: Balance de situación
Fuente: PGCP, 2010.

3. En la cuenta del resultado económico-patrimonial solo quedaría reflejada las dos compras de material de oficina.

CUENTA DE RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL	
A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7)	
11. Otros gastos de gestión ordinaria	
a) Suministros y servicios exteriores	
(624) Transporte	(-9.500)
B) TOTAL DE GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (8+9+10+11+12)	
I. Resultado de la gestión ordinaria (A+B)	
II. Resultado de las operaciones no financieras (I+13+14)	
III. Resultado de las operaciones financieras (15+16+17+18+19+20)	
IV. Resultado neto del ejercicio (II+III)	

Tabla 11: Cuenta de Resultado Económico Patrimonial
Fuente: PGCP, 2010.

4. Estado de Flujos de Efectivo solo quedaría reflejado por los pagos ocasionados por la compra de material de oficina

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	
I. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE GESTIÓN	
A) Cobros	
B) Pagos	
10. Otros gastos de gestión	
(624) Transporte	(-9.500)
Flujos netos de efectivo por actividades de gestión (+A-B)	
II. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN	
C) Cobros	
D) Pagos	
Flujos netos de efectivo por actividades de inversión (+C-D)	
III. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN	
E) Aumentos en el patrimonio	
F) Pagos a la entidad o entidades propietarias	
G) Cobros por emisión de pasivos financieros	
H) Pagos por reembolso de pasivos financieros	
Flujos netos de efectivo por actividades de financiación (+E-F+G-H)	
IV. FLUJOS DE EFECTIVO PENDIENTES DE CLASIFICACIÓN	
I) Cobros pendientes de aplicación	
J) Pagos pendientes de aplicación	
Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación (+I-J)	
V. EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO	
VI. INCREMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AL EFECTIVO (I+II+III+IV+V)	
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al inicio del ejercicio	
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al final de ejercicio.	

Tabla 12: Estado de Flujos de Efectivo
Fuente: PGCP, 2010.

CAPÍTULO 4. CONCLUSIONES

En el presente trabajo se ha llevado a cabo un estudio de tres excepciones al marco general de la gestión del presupuesto de gastos de una Administración Pública, los gastos con financiación afectada, los anticipos de caja fija y los pagos a justificar.

El PGCP es la norma contable que se aplica a las entidades que conforman el sector público administrativo. Estas entidades son las que desarrollan su actividad sin ánimo de lucro, por lo que su fuente principal de ingresos son los fondos públicos exigidos a los ciudadanos. Este tipo de entidades pueden incurrir en un periodo de tiempo en unos gastos como máximo en relación con los ingresos que esperan obtener en ese mismo periodo y esto se concreta en un presupuesto. Dicho presupuesto es una norma jurídica obligatoria para este tipo de entidades que expresa en términos contables las previsiones de los ingresos y el importe máximo de los gastos públicos que se realizarán en un período de tiempo concreto.

El presupuesto pasa por una serie de fases denominadas ciclo presupuestario desde su inicio hasta su liquidación, las fases son: elaboración, aprobación, ejecución y control externo. Una vez aprobado el presupuesto se inicia la ejecución de éste y se lleva a cabo a través de un método administrativo el cual es denominado procedimiento de la gestión del gasto, conocido como A.D.O.K.

Fruto del estudio llevado a cabo de los gastos con financiación afectada la primera conclusión es que estos gastos son la excepción al principio de no afectación, ya que existe una relación directa entre el ingreso y el gasto presupuestario. Cuando estos gastos con financiación afectada se realizan en varios ejercicios tiene efecto en la confección del resultado presupuestario y el remanente de tesorería, ya que la ejecución de los gastos y los ingresos presupuestarios que los financian, normalmente, no será la mismo. Como consecuencia de lo dicho anteriormente, los gastos con financiación afectada rompen con el principio de anualidad.

Si al final del ejercicio contable existen gastos con financiación afectada en ejecución habrá que analizar si los derechos reconocidos afectados coinciden con los que deberían haberse reconocido en función del gasto presupuestario realizado, si no coinciden habrá que proceder a calcular la desviación producida para realizar los ajustes necesarios en el resultado presupuestario y en el remanente de tesorería. Si los derechos reconocidos afectados coinciden con los que deberían haberse reconocido el impacto sobre el resultado presupuestario sería nulo.

Para llevar a cabo el ajuste del Resultado Presupuestario lo primero que hay que calcular son los coeficientes de financiación calculados los cuales son necesarios para calcular las desviaciones de financiación que son con las que se realice el ajuste en el Resultado Presupuestario. Las desviaciones de financiación se calculan al final del ejercicio, con las magnitudes reales de ese periodo y las previstas para los periodos sucesivos, si son positivas irán restando y si son negativas irán sumando en el Resultado Presupuestario.

Para realizar el ajuste en el Remanente de Tesorería se calculan las desviaciones de financiación acumuladas, y el ajuste se llevará a cabo siempre con las desviaciones

de financiación acumuladas positivas e irán disminuyendo el Remanente de Tesorería Total.

Una vez realizado el estudio en profundidad de los anticipos de caja fija y los pagos a justificar se llega a la conclusión de que éstos son una excepción al proceso general de la ejecución del presupuesto de gastos de una entidad pública para agilizar dicho proceso (ADOK). Mientras que los anticipos de caja fija solo podrán aplicarse a los gastos periódicos y repetitivos, es decir, a los gastos necesarios para el funcionamiento ordinario de los servicios, imputables al capítulo dos del presupuesto de gastos, y por una cuantía determinada, el empleo de los pagos a justificar no se limita al capítulo dos del presupuesto de gastos corrientes, se trata de un procedimiento alternativo al de los anticipos de caja fija.

El procedimiento abreviado de los anticipos de caja fija sería el siguiente: la entidad pone a disposición de la Caja Pagadora una provisión inicial de fondos de carácter extrapresupuestarios y permanentes para la atención inmediata y posterior aplicación al capítulo dos del presupuesto de gastos. Los fondos entregados a la Caja Pagadora no suponen una salida de dinero de la tesorería de la entidad, sino una descentralización de tesorería de la cuenta operativa a una cuenta restringida de pagos. Cuando se producen estos gastos la Caja Pagadora paga al acreedor final del gasto con cargo a la cuenta restringida y esto supone una minoración de la provisión inicial. A continuación, el acreedor final entrega la factura a la Caja Pagadora para justificar el pago y ésta lo remite a la entidad para justificar el pago y, por último, reponer el anticipo por el importe justificado.

El procedimiento abreviado de los pagos a justificar sería el siguiente: lo primero que hay que llevar a cabo es la tramitación de la propuesta de pago correspondiente a libramientos de fondo con carácter de pagos a justificar y a través de esa orden de pago el cajero pagador recibiría de la cuenta operativa de la entidad unos fondos, esto supone un movimiento interno de la tesorería de la entidad desde la cuenta operativa a una cuenta restringida de pagos. El cajero pagador realiza el pago al acreedor final antes de recibir el servicio y cuando se realiza el gasto éste le entrega el documento justificativo al cajero pagador, el cual rinde cuentas al centro gestor por la aplicación de los fondos recibidos en un plazo de tres meses como máximo. Por último, los fondos no invertidos o no justificados deberán ser reintegrados a la cuenta operativa de la entidad por el cajero pagador.

En el registro contable del procedimiento de anticipo de caja fija y de los pagos a justificar no se llevan a cabo todas las fases del procedimiento de gestión del gasto. Solo se contabilizan las fases de ordenación o reconocimiento de la obligación y la fase de pago, las fases de autorización y disposición o compromiso del pago no se llevan a cabo para agilizar el procedimiento, ya que este procedimiento puede llevar días e incluso meses.

Los estados contables afectados por el registro del anticipo de caja fija y los pagos a justificar son: balance de situación, cuenta de resultado económico patrimonial y el estado de flujos de efectivo.

BIBLIOGRAFÍA

A. LIBROS

Carrasco Díaz, D; Álvarez López, J. M; Balboa La Chica, P. M; Buendía Carrillo, D; Galera Martín, J. F; Luna Jiménez, M. J; . . . & Pino Pérez Castellano, M. (2011). *Contabilidad Pública. Adaptada al PGCP 2010. Fundamentos y ejercicios*. Madrid: Pirámide.

Fresneda Fuentes, S; Mallado Rodríguez, J.A; Lucuix García, I & Campos Lucena,M.S. (2013). *Manuales Contabilidad Pública*. Valencia: Tirant Lo Blanc.

B. ARTÍCULOS DE REVISTAS

Carrasco Díaz, D; De León Ledesma, J; Balboa La Chica, P. M & Piedra Herrera, F. (2005). El control contable de los gastos con financiación afectada. *Presupuesto y gasto público nº40/2005*, pág 247-271.

Fueyo Bros, M. (2014). Los pagos a justificar y los anticipos de caja fija en el ámbito de las administraciones Locales. *Auditoría Pública nº 63*, pág 77-82.

González Giménez, R; Ramírez Córcoles, Y & Pontones Rosa, C. (2012). Las provisiones de fondos a justificar y los anticipos de caja fija en el Plan General de Contabilidad Pública de 2010. *Presupuesto y Gasto Público nº66/2012*, pág 217-234.

Melián González, A & Dorta Velázquez, J. A. (2015). Estado explicativo del Resultado Presupuestario Ajustado. *Auditoría pública nº65*, pág 107-119.

Millán Santana, J. (2013). Los gastos con financiación afectada y la estabilidad presupuestaria. *Auditoría pública nº61*, pág 87-98.

C. NORMATIVA

Constitución Española. (29 de Diciembre de 1978). Boletín Oficial del Estado núm. 311.

IGAE. (2004). Documentos 1 a 8. Comisión de Principios y Normas Contables Públicas de la Intervención General de la Administración del Estado. Ministerio de Hacienda, Centro de Publicaciones.

Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades. (24 de diciembre de 2001). *Boletín Oficial del Estado núm. 307*.

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. (26 de Noviembre de 2003). *Boletín Oficial del Estado núm. 284*.

Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. (1 de Octubre de 2015). *Boletín Oficial del Estado núm. 236*.

Ministerio de Economía y Hacienda. (3 de octubre de 2013). Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/ 4040/2004, de 23 de noviembre. *Boletín Oficial del Estado núm. 237*.

- Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. (28 de Abril de 2010). *Boletín Oficial del Estado* núm. 102.
- Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados <<a justificar>>. (21 de mayo de 1987). *Boletín Oficial del Estado* núm. 121.
- Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de Caja fija. (25 de junio de 1989). *Boletín Oficial del Estado* núm. 150.
- Real Decreto 500/1990, de 20 de abril por el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos. (27 de abril de 1990). *Boletín Oficial del Estado* núm. 101.
- Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del estado. (25 de Enero de 1996). *Boletín Oficial del Estado* núm. 22.
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. (10 de marzo de 2004). *Boletín Oficial del Estado* núm. 59.