

■ **EL CONSULTOR**
DE LOS AYUNTAMIENTOS

Manual de contabilidad de las Administraciones Locales

Coordinador

*Enrique Barreres
Amores*

Manual de contabilidad de las Administraciones Locales

Coordinador

Enrique Barreres Amores

Edición continuadora de la obra publicada por Faura-Casas en 2014, actualizada y puesta al día.

agrupación de ejercicio corriente, fijando las diferentes fases de la gestión del presupuesto de gastos para cada aplicación presupuestaria.

Por último en el caso de las **operaciones mixtas**, hay que comentar que su contabilización no presenta ninguna característica diferente a las operaciones contables de las fases de gestión expuestas, únicamente se habrá de tener en cuenta que los asientos contables correspondientes a cada una de las fases de gestión, se anotarán de forma simultánea (operaciones encadenadas) cuando se tramite una operación mixta que agrupe varias fases.

5. OPERACIONES DE PRESUPUESTOS DE GASTOS CERRADOS

5.1. Concepto

Las *operaciones de gestión de Presupuestos Cerrados de Gastos* son las operaciones derivadas de obligaciones que ya han sido reconocidas en ejercicios presupuestarios anteriores y que están pendientes de pago a 31 de diciembre del ejercicio.

La existencia del concepto de “Presupuestos cerrados” nace directamente del principio de anualidad contable y presupuestaria. El ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural y a él se imputarán, respecto al Presupuesto de Gastos, únicamente las obligaciones reconocidas durante el mismo, debiendo liquidarse y cerrarse el Presupuesto el 31 de diciembre del año natural correspondiente (Artículo 163 del RDL 2/2004). Asimismo, el artículo 191.1 del RDL 2/2004 establece que el Presupuesto de cada ejercicio se liquidará en cuanto a la recaudación, de derechos y al pago de obligaciones el 31 de diciembre del año natural correspondiente, quedando a cargo de la Tesorería local los ingresos y pagos pendientes, según sus respectivas contracciones (Artículo 92 del RD 500/90). Así lo define también el RD 500/90 en su artículo 94 cuando dice “Los derechos pendientes de cobro y las obligaciones reconocidas pendientes de pago a 31 de diciembre integrarán la agrupación de Presupuestos cerrados y tendrán la consideración de operaciones de la Tesorería local”.

Centrándonos en el Presupuesto de Gastos, a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente, los saldos por obligaciones reconocidas pendientes de pago existentes a 31 de diciembre del año anterior, se aplicarán a lo que se denomina **Agrupación de Presupuestos Cerrados**.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 95 del RD 500/90, las operaciones de la agrupación de Presupuestos cerrados serán objeto de contabilidad independiente de la referida al Presupuesto corriente, siendo instrumentadas, autorizadas y justificadas con los mismos requisitos exigidos para las operaciones aplicadas al Presupuesto corriente.

Estas operaciones son, en concreto:

a) *Las modificaciones de saldos iniciales de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores* y que se encuentran pendientes de pago, que se produzcan durante el ejercicio corriente con el objetivo de la rectificación de errores u omisiones:

a.1) *Modificaciones al alza* o aumento del saldo de obligaciones: Esta operación se efectúa cuando se deban corregir errores u omisiones por defecto en los saldos de obligaciones

a.2) *Modificaciones a la baja* o disminución del saldo de obligaciones: Esta operación se efectúa cuando se deban corregir errores por exceso en el saldo de obligaciones

b) *Anulación de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores*: Se trata de operaciones similares a las de disminución del saldo de obligaciones.

c) *Extinción de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores por la realización de las mismas mediante su pago material*, que suponga salidas de efectivo de las cajas o de las cuentas bancarias.

d) *Extinción de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores por compensación con un derecho o sustitución con otra deuda*: Estos procedimientos son menos habituales, y suponen la extinción de una obligación sin que, todo o parte de su importe, suponga una salida material de fondos. Se trata de los pagos con “descuentos”, que podrán o no coincidir con el importe íntegro del pago. Contablemente se denominan “pagos en formalización”.

e) *Extinción de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores por prescripción*: La prescripción de obligaciones se trata como si fuese un pago, pero en este caso no se produce una salida material de fondos, sino que se produce un beneficio. La extinción de la obligación, en este caso, genera un beneficio que se llevará a resultados de la Entidad.

5.2. Esquema de contabilización

Antes de entrar en el estudio de las anotaciones contables que proceden en cada una de las operaciones de Presupuestos cerrados, cabe señalar las consideraciones a tener en cuenta en el asiento de apertura de la contabilidad respecto a las cuentas de acreedores por obligaciones reconocidas. Así, el 1 de enero de cada ejercicio económico se traspasará sin necesidad de hacer ningún asiento contable, el saldo existente a 31 de diciembre del ejercicio anterior de la cuenta 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente” mas el saldo de la cuenta 401 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados”, a la cuenta 401 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados” según reproducimos en el siguiente esquema contable:

En el asiento de cierre de la contabilidad del correspondiente ejercicio, a 31 de diciembre, entre sus cuentas se encontrarán las siguientes:

	x		
X (400X) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corrientes	a		
Y (401X) Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados	a	Cuentas de activo	(...)

X ⇒ Importe de las obligaciones presupuestarias pendientes de pago reconocidas durante el ejercicio que se está cerrando

Y ⇒ Importe de las obligaciones presupuestarias reconocidas en ejercicios anteriores a aquel que se está cerrando y que aún se encuentran pendientes de pago

En consecuencia, en el asiento de apertura de la contabilidad que se efectúa el 1 de enero del ejercicio siguiente, se sumarán los saldos indicados de las cuentas (400) y (401) en el asiento de cierre de la contabilidad, es decir se sumará (X + Y), integrándose el importe de dicha suma en la cuenta (401), directamente sin necesidad de asiento intermedio alguno, anotándose en el asiento de apertura del siguiente modo:

	x		
(...) Cuentas de activo	a	(401X) Acreedores por obligaciones reconocidas: Presupuestos de gastos cerrados	Z(X+Y)

Z = (X+Y) Importe de las obligaciones presupuestarias reconocidas en ejercicios anteriores (tanto el inmediato anterior como todos los anteriores) y que aún se encuentran pendientes de pago.

La cuenta 401 "Acreedores por obligaciones reconocidas: Presupuestos de gastos cerrados" funcionará a través de sus divisionarias atendiendo al origen o naturaleza de las obligaciones:

- 4010. Operaciones de gestión.
- 4011. Otras cuentas a pagar.
- 4012. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 4013. Otras deudas.

Hechas las consideraciones oportunas, relativas al asiento de apertura de la contabilidad respecto a las cuentas de acreedores por obligaciones reconocidas, las anotaciones contables que proceden para cada una de las operaciones de presupuestos cerrados son las siguientes:

a) Modificaciones de saldos iniciales de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores (rectificación de errores):

a.1) Modificaciones al alza o aumento del saldo de obligaciones:

	x		
X (120) Resultados de ejercicios anteriores*.	a		
ó			
Y (xxx) Cuenta de balance	a	(401X) Acreedores por obligaciones reconocidas.- Presupuestos de gastos cerrados	X

X ⇒ Importe del aumento del saldo de obligaciones

* En el caso de modificación de obligaciones con origen en gastos económicos y de poca importancia relativa se podrá abonar con cargo a las cuentas de gastos por naturaleza que correspondan.

a.2) Modificaciones a la baja o disminución del saldo de obligaciones:

	x		
-X (120) Resultados de ejercicios anteriores*.	a		
ó			
-X (xxx) Cuenta de balance	a	(401X) Acreedores por obligaciones reconocidas.- Presupuestos de gastos cerrados	X

X ⇒ Importe de la disminución del saldo de obligaciones

* En el caso de modificación de obligaciones con origen en gastos económicos y de poca importancia relativa se podrá abonar con cargo a las cuentas de gastos por naturaleza que correspondan.

El objetivo de realizar el asiento con signo negativo es para no desvirtuar las sumas del debe y el haber de la cuenta 401 "Acreedores por obligaciones reconocidas de presupuestos de gastos cerrados", ya que su haber debe recoger las obligaciones pendientes de pago a 1 de enero, rectificadas en su caso, y su debe las pagadas durante el ejercicio.

En el caso de que la operación origen de la rectificación del saldo de obligaciones, hubiese supuesto en ejercicios anteriores un cargo a una cuenta de balance, cuando se efectúen los asientos de rectificaciones señalados, se utilizará como cuenta de cargo, en lugar de la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”, la cuenta de balance afectada y que debe ser objeto de modificación (con signo positivo o negativo, según proceda).

b) Anulación de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores:

La anotación contable que procede en este caso es el mismo que el descrito en el apartado a.2) anterior relativo a la contabilización de modificaciones a la baja o disminución del saldo de obligaciones.

c) Extinción de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores por la realización de las mismas mediante su pago material.

Antes de la fase de extinción debemos recordar que la fase previa de **ordenación del pago** de obligaciones de presupuestos cerrados, previa a su extinción no es objeto de registro en partida doble de igual forma que sucede en el caso de obligaciones de presupuesto corriente.

El esquema contable de pago material de obligaciones (forma habitual de extinción de las obligaciones) idéntico al de presupuesto corriente, con la salvedad de la cuenta deudora a utilizar, sería el siguiente:

	x		
X (401X) Acreedores por obligaciones reconocida. Presupuesto de gastos cerrados	a	(57X) Efectivo y activos líquidos equivalentes	X

X ⇒ Importe de la obligación reconocida que se paga o extingue

d) Extinción de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores por compensación con un derecho o sustitución con otra deuda:

Se trata de pagos con descuentos, en los que se compensa una posición deudora con una acreedora, y que pueden o no coincidir con el importe íntegro del pago (pagos en formalización).

	x		
X (401X) Acreedores por obligaciones reconocida. Presupuesto de gastos cerrados	a	(57X) Efectivo y activos líquidos equivalentes (por el pago material) (557) Formalización (por los descuentos)	Z

X (importe de la obligación reconocida) = Y (importe del pago material o salida material de fondos) + Z (importe de los descuentos, pago en formalización sin salida material de fondos)

e) Extinción de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores por prescripción:

La prescripción se produce por no haberse reclamado el pago por los acreedores correspondientes dentro del plazo determinado legalmente, que de forma genérica queda establecido en cuatro años, salvo lo establecido en las leyes especiales.

X (401) Acreedores por obligaciones reconocidas: Presupuesto de gastos cerrados	x	a (778) Ingresos excepcionales	X
--	---	--------------------------------	---

$X \Rightarrow$ Importe de la obligación reconocida que ha incurrido en prescripción.

f) Extinción de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores por condonación.

La condonación de deudas supondrá la realización del siguiente asiento con signo negativo:

-X (752) Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas	x	a (401X) Acreedores por obligaciones reconocidas Presupuestos de gastos cerrados	-X
---	---	---	----

Explicación de las cuentas:

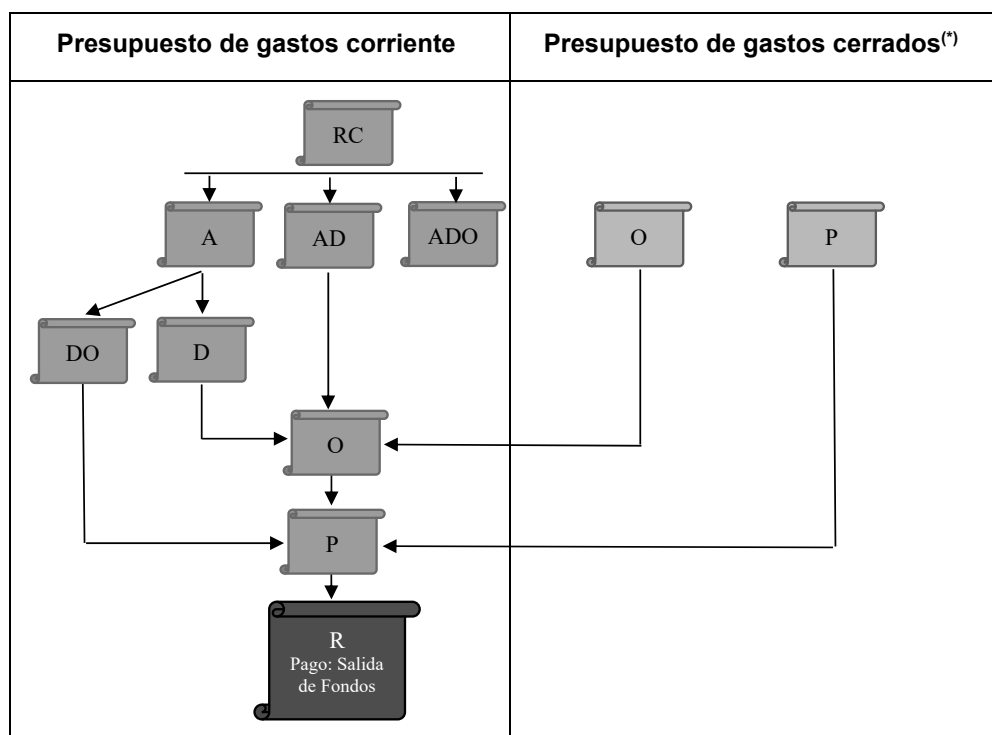
Cuenta (401) "Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados": Recoge en su haber, el importe total de las obligaciones reconocidas durante ejercicios anteriores y que se encuentran pendientes de extinción al comienzo del ejercicio corriente (el importe neto, descontadas las posibles anulaciones o disminuciones de las mismas que se anotarán con signo negativo). El debe de la cuenta recoge el total de obligaciones presupuestarias cuyo pago o extinción se ha realizado durante el ejercicio corriente. Su saldo, que será acreedor, recoge el importe de obligaciones reconocidas netas de presupuestos cerrados que están pendientes de pago o extinción.

Esta cuenta, al igual que la 400 "Acreedores por obligaciones Reconocidas. Presupuesto de gastos corriente", tiene un doble carácter, se trata de cuentas de control presupuestario (por lo que se desarrollan por conceptos presupuestarios como las cuentas del Grupo "0") y son cuentas patrimoniales (puesto que son representativas

de un Pasivo exigible), en consecuencia se desarrolla en aplicaciones presupuestarias para gastos. Por tanto simultáneamente, a estos asientos que se registran en partida doble, se efectúa lo que se podría denominar registro presupuestario, que descompone el importe total de los asientos anteriores por aplicaciones presupuestarias, indicando, en cada caso, las obligaciones pagadas o extinguidas, para cada una de las aplicaciones del Presupuesto de Gastos. Este desglose por aplicación presupuestaria, se anota en la agrupación de ejercicios cerrados.

Cuenta (120) "Resultados de ejercicios anteriores": Recoge los resultados económicos generados en ejercicios anteriores". Entre otros motivos recoge en su debe, pero con signo negativo puesto que se trata de un beneficio, el importe total de los beneficios para la Entidad que supone la disminución de obligaciones reconocidas de ejercicios anteriores por rectificación a la baja o anulación; y en su haber con signo positivo el importe de las pérdidas la Entidad que supone el incremento de obligaciones reconocidas.

Esquema fases de gestión del gasto presupuestario



^(*) Estas operaciones se gestionarán en el año en curso, junto con las operaciones de Presupuesto corriente, pero no pierden su carácter de operaciones de Presupuestos cerrados.

P: la ordenación del pago, recordemos que es una fase administrativa sin efectos en partida doble.

6. GASTOS DE EJECUCIÓN PLURIANUAL

Como excepción al principio de anualidad presupuestaria de los créditos, existen ciertos gastos cuya ejecución no puede realizarse en un solo ejercicio, sino que ha de extenderse a lo largo de varios. En este sentido la normativa presupuestaria autoriza a realizar gastos que hayan de extenderse a ejercicios posteriores siempre que no se superen determinados límites y anualidades.

Los **gastos de ejecución plurianual** son aquellos que extienden sus efectos económicos a ejercicios posteriores a aquel en el que se autoricen y comprometan (artículo 79 del RD 500/90). La realización o ejecución de un gasto de carácter plurianual se extenderá por tanto a más de un ejercicio presupuestario. Se trata de gastos autorizados y/o comprometidos con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores.

La autorización de gastos con imputación a ejercicios futuros puede generar una problemática, en cuanto que existe la posibilidad de limitar el potencial inversor de la Entidad Local para años sucesivos. Por ello y por el carácter especial de este tipo de gastos, la legislación establece una serie de **restricciones o condiciones** a las que deben someterse los gastos de carácter plurianual, como son:

1. La autorización o realización de los gastos de carácter plurianual *se subordinará al crédito que para cada ejercicio autoricen* los respectivos Presupuestos. (artículo 174.1 del RDL 2/2004 y a 79.2 del RD 500/90)

2.-Su ejecución ha de iniciarse siempre en el propio ejercicio en que se autoricen (artículo 174.2 del RDL 2/2004 y artículo 80.1 del RD 500/90)

3. Además han de encontrarse en alguno de los siguientes casos:

a) Inversiones y transferencias de capital

b) Los demás contratos y los de suministro, de prestación de servicios, de ejecución de obras, de mantenimiento y de arrendamiento de equipos no habituales de las entidades locales, sometidos a las normas de la Ley de Contratos del Sector Público, que no puedan ser estipulados o resulten antieconómicos por un año

c) Arrendamientos de bienes inmuebles

d) Cargas financieras de deudas de la Entidad Local y de sus Organismos Autónomos

e) Transferencias corrientes que se deriven de convenios suscritos por las Corporaciones Locales con otras entidades públicas o privadas sin ánimo de lucro



La Instrucción de Contabilidad de las Administraciones Locales de 2013 (ICAL 2013), llevó a cabo una profunda transformación derivada de su adaptación al Plan General de Contabilidad Pública de 2010 y a las Normas Contables Internacionales del Sector Público (NICSP), muy especialmente en áreas como activos y pasivos financieros, las coberturas contables, el tratamiento de las infraestructuras, las adscripciones y cesiones de bienes, los activos adquiridos o construidos para otras entidades, las subvenciones y la estructura y presentación de las cuentas anuales.

Esta obra tiene como propósito actualizar las modificaciones introducidas desde la aprobación del PGCPAL de 2013, así como facilitar una mayor comprensión de la ICAL 2013 y de su aplicación práctica. Por todo ello, los comentarios al estudio de la materia se complementan con numerosos ejercicios y con sus respectivas soluciones que parten de ejemplos reales planteados en los ayuntamientos y demás entidades locales.

En la obra se incluye también un análisis práctico sobre la aplicación de las reglas de estabilidad, deuda y regla de gasto en las entidades locales.

Durante la edición de este *Manual de Contabilidad Pública* se ha publicado la Orden HAC/836/2021, de 9 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local. Dicha Orden se ha tenido en cuenta al abordar el tema de Estados y Cuentas Anuales, si bien, una modificación de esta envergadura, hace especialmente oportuna la edición de una monografía *ad hoc* que complemente —desde una perspectiva teórica y práctica— esta materia. La citada edición se prevé que esté disponible para su aplicación a las cuentas del 2022.

Edición continuadora de la obra publicada por Faura-Casas en 2014, actualizada y puesta al día.

