

THE ACCOUNTING CONTROL OF THE BUDGETARY ALLOCATION UNITS IN THE EUROPEAN COUNTRIES OF CONTINENTAL APPROACH

Adolfo Dodero Jordán
José Andrés Dorta Velázquez
Javier de León Ledesma
Heriberto Suárez Falcón

RESUMEN

Los planes de contabilidad pública europeos, centrales o territoriales, de tendencia continental, carecen de la estructura adecuada para poder cumplir con los requisitos que se exigen a todo modelo informativo contable público, de cara a una adecuada toma de decisiones por parte de los distintos usuarios. Esta insuficiencia se pone de manifiesto al analizar los estados presupuestarios que éstos ponen a su disposición, ya que de su estudio se observa cómo los mismos no permiten efectuar el adecuado control y seguimiento de una figura presupuestaria fundamental dentro del sector público, ésta es, la unidad de imputación de créditos presupuestarios o proyecto de gasto, tenga o no recursos aplicados a su financiación.

Con el objetivo esencial de ofrecer una respuesta adecuada a esta debilidad informativa surge este trabajo, constituyendo su aportación fundamental el planteamiento de un modelo contable que suministre al usuario aquellos estados presupuestarios necesarios para el correcto control de los gastos incluidos en cada proyecto, así como de los ingresos asociados a su financiación.

PALABRAS CLAVE: Unidad de imputación de créditos, proyecto de gasto, contabilidad pública, control, estado presupuestario

ABSTRACT

The diverse European public accounting plans that follow a continental approach, applicable to central or territorial Administration, as instruments based on the double-entry system which provide information to different users, lack the adequate structure to carry out all the demanded requirements, within this area, to all external accounting model, for adequate and reasonable decision making. This inadequacy is evident analyzing the budgetary states, since from its examination we can observe how they don't allow to carry out the adequate control and monitoring of a fundamental budgetary figure, within the public sector, this is, the allocation unit of credits or expense project delimited to the effects of the attainment of the pre-established objectives, having or not having resources applied to its financing.

This piece of work offers, as a main objective, an adequate solution to this informative weakness, establishing as its fundamental contribution the approach of an accounting model which provides the user not only the budgetary statements which emanate from the respective public accounting plan, but also the corresponding informative differential carried out on those other statements necessary for the correct control and monitoring of the expenses included in each individualized expense project as well as the income associated with its financing.

KEY WORDS: Allocation unit of credits, expense project, public accounting plan, control, budgetary statement

1. INTRODUCCIÓN

Los diversos planes de contabilidad pública aplicables a la Administración central o territorial en los países europeos de tendencia continental –con sistema de registro por partida doble, o simple–, presentan una cierta ineficacia como modelos de información a disposición de los distintos usuarios (gestores, políticos, ciudadanos,...). Esta insuficiencia se pone de manifiesto al analizar el conjunto de estados presupuestarios que emanan de los mismos, ya que de su estudio se observa cómo éstos no permiten efectuar el adecuado control de una figura presupuestaria fundamental dentro del sector público como es la unidad de imputación de créditos presupuestarios o proyecto de gasto, tenga o no recursos aplicados a su financiación. Consecuencia de ello, hoy en día se efectúa su seguimiento empleando a tal efecto instrumentos tales como libros, archivos, documentos, fichas, hojas de cálculo, etc.

Con el objetivo esencial de ofrecer una respuesta adecuada a esta debilidad informativa surge este trabajo, constituyendo su aportación fundamental el planteamiento de un modelo de contabilidad pública por partida doble y basado en el criterio del devengo (en detrimento de la contabilidad de caja) que suministre al usuario aquellos estados presupuestarios necesarios para el correcto control de los gastos incluidos en cada proyecto, de forma individualizada, así como de los ingresos asociados a su financiación.

Como epílogo de esta introducción, destacar que lo contenido en este documento se integra dentro de un trabajo más amplio publicado por la Federación Canaria de Municipios –España– denominado “Optimización del control contable del presupuesto en la Administración Local” (de León, 2004), cuyo objetivo fundamental es el planteamiento de un plan de contabilidad por partida doble que permita el control efectivo de los diferentes acontecimientos de naturaleza presupuestaria o no, acaecidos en una Entidad Local –si bien su filosofía es aplicable a cualquier ente de carácter público sometido a régimen presupuestario y a Contabilidad pública–, incluyendo éste una aplicación a un caso concreto.

2. EL PROYECTO DE GASTO O UNIDAD DE IMPUTACIÓN DE CRÉDITOS COMO FIGURA PRESUPUESTARIA

El Proyecto de gasto, como señala Caballero (2002: 261), se define como toda unidad de imputación de créditos para gastos presupuestarios, procedentes de una o varias aplicaciones, cuya ejecución, con independencia de que pueda extenderse a uno o más ejercicios presupuestarios, requerirá un seguimiento y control contable específico, independiente y complementario al del propio presupuesto, cuando así lo establezca una norma, las condiciones particulares del proyecto o las necesidades de información de la Entidad³²⁶.

Se pueden distinguir dos tipos de proyectos de gasto:

- Los proyectos de inversión, que se conceptúan como aquellos en los que se concreta la actividad inversora del Ente. A título ilustrativo, un ejemplo de proyecto de esta naturaleza, concretamente en el ámbito local, sería el diseñado por el área de tráfico y seguridad ciudadana de un determinado Ayuntamiento en su Plan de Inversiones

³²⁶ En este sentido, si nos ceñimos a la normativa contable pública vigente en España, el control de los proyectos adquiere la condición de voluntario.

cuyo objetivo es la construcción y equipamiento de un local para la policía, quedando encuadrados los gastos de capital asignados al mismo en el programa presupuestario en cuestión, sea 'Infraestructuras y obras: seguridad'.

- Otros proyectos de gastos, que constituyen una unidad de imputación de créditos gestionados por el Ente, no susceptibles de ser considerados como de inversión.

Cada uno de los proyectos de gastos, sea de inversión u otros, como unidad de imputación de créditos para gastos, procedentes de una o varias aplicaciones, surge a partir de la necesidad, por parte de la Entidad, de acometer un 'plan actuación' en una determinada zona geográfica, que en el caso del ámbito local podrá ser, el Municipio, un barrio o barrios, distrito o distritos, y, en el caso del ámbito estatal, una determinada región,...

Además, cada plan de actuación podrá estar configurado por un solo proyecto o por varios proyectos de gasto, siendo recomendable, a los efectos de ser operativos, que la Entidad incluya en único plan, al que podríamos denominar 'otros planes de actuación', aquéllos proyectos de gasto que, por razones cuantitativas, no requieren de un estricto seguimiento y control contable individualizado. Este hecho, sin duda, también afectará a la información relacionada con la localización geográfica de cada uno de esos planes de actuación; ahora bien, en la línea de lo expuesto y dada su importancia relativa, bastará con ubicarlos en un mismo lugar al que podríamos denominar 'otras zonas geográficas'.

Con ello, parece evidente que será preciso, al menos en lo relativo a los proyectos de inversión, realizar un control de los créditos a ellos asignados y un seguimiento de su ejecución, a lo largo de toda su vida, con la finalidad de ofrecer al usuario la información que requiera. Por lo tanto, todo proyecto de gasto está integrado por la serie de créditos presupuestarios requeridos para su oportuna ejecución; ahora bien, su efectiva realización quedará vinculada, lógicamente, a la existencia de recursos, ya sea mediante ingresos presupuestarios de naturaleza finalista, esto es, afectados a la financiación del propio proyecto (subvenciones, fondos europeos, préstamos a largo plazo,...), o simplemente, derivado de la propia existencia de recursos de carácter no finalista.

En este sentido, cualquier proyecto de gasto que, bien por sus características particulares, bien por acuerdo con otros entes de derecho público o privado, se financie, total o parcialmente, con ingresos específicos o con aportaciones concretas, adquiere la condición de gasto con financiación afectada, dando lugar con ello a otra de las figuras presupuestarias fundamentales dentro del ámbito público.

Una definición adecuada de gasto con financiación afectada la encontramos en los documentos emitidos por el Ministerio de Economía y Hacienda en España, concretamente en el documento número 8 del mismo nombre de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas (CPNCP)³²⁷. A este respecto, dicha Comisión lo conceptúa como aquella unidad de gasto presupuestario susceptible de total delimitación dentro del presupuesto de gastos del ejercicio o ejercicios a los que deba imputarse que, bien por su naturaleza o condiciones específicas, bien como consecuencia de convenios entre la entidad responsable de su ejecución y cualesquiera otras entidades, de carácter público o privado, 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 necesariamente deban coincidir con aquellos en que se realice el gasto. Sin embargo, si no se realizase el gasto presupuestario, los recursos finalistas

³²⁷ Creada mediante Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 28 de diciembre de 1.990, se constituye como un grupo de trabajo integrado por profesionales de las distintas Administraciones Públicas (estatal, autonómica y local), del campo universitario y de otras corporaciones e instituciones profesionales públicas y privadas, cuyos resultados se materializan en un conjunto de documentos que recogen criterios generales de contabilización una vez estudiada la aplicación de todos y cada uno de los principios contables públicos a las rúbricas más significativas de la contabilidad, como es el caso de los gastos con financiación afectada.

no podrían percibirse; y si, se hubiesen percibido, deberían destinarse a la financiación de otras unidades de gasto de similar naturaleza o, en su caso, ser objeto de reintegro a los agentes que los aportaron.

El gasto afectado se concibe como una figura presupuestaria configurada por un proyecto de gasto (o por un gasto no incluido en un proyecto de gasto), al cual se le aplica un ingreso o un conjunto de ingresos, donde los créditos asignados a gastos de este tipo podrán figurar en una o varias aplicaciones del estado de gastos, y los ingresos que se apliquen a su financiación han de tener una relación directa y objetiva con los mismos³²⁸. A título ilustrativo, nos bastaría con cualquier gasto o unidad de imputación de créditos, sea/n corriente/s y/o de capital, como puede ser el ejemplo citado anteriormente, si bien con el añadido de que la construcción y equipamiento del local para la policía tiene una financiación afectada, sea una subvención de capital.

3. EL CONTROL CONTABLE DE LAS UNIDADES DE IMPUTACIÓN DE GASTOS PRESUPUESTARIOS MEDIANTE LA CONTABILIDAD PÚBLICA: EL CASO DE LOS PAÍSES EUROPEOS DE ENFOQUE CONTINENTAL

Cualquier entidad, pública o privada, que gestione un proyecto, podrá asociar al mismo todos aquellos datos que considere relevantes en base a sus propias necesidades de información, así como de las características del proyecto en sí mismo. Consecuencia de ello, será el adecuado seguimiento de los objetivos o contenidos informativos asociados al proyecto lo que permitirá al ente efectuar el correcto control de dicha figura, en todos sus aspectos, circunstancia que redundará en una correcta toma de decisiones por parte de los diferentes usuarios.

A nuestro entender, los principales objetivos informativos vinculados a cada proyecto de gasto en el ámbito público se sintetizan en los siguientes:

- la **partida presupuestaria**, esto es: a) los créditos asignados a la realización de cada proyecto de gasto, que podrán figurar en una o varias aplicaciones presupuestarias –componente económico–; b) el programa de la clasificación funcional del presupuesto al que se vincula –aspecto funcional–; y, c) el órgano gestor del proyecto –carácter orgánico–;
- su **código único e invariable**; cualquiera que sea la clase de proyecto de gasto y el número de aplicaciones presupuestarias en las que se concrete su ejecución, para posibilitar el ejercicio individualizado de las acciones correspondientes, será necesario que cada unidad independiente 'proyecto de gasto' quede identificada a lo largo de toda su vida por un código único e invariable, el cual permita el seguimiento y control contable de cada expediente de gasto, poniendo de manifiesto en cada momento cual es el proyecto de gasto del que depende. Este código único e invariable identificará a cada proyecto de forma individualizada, apareciendo en cada uno de los soportes informativos empleados por la Entidad con la finalidad de ejercer las oportunas acciones;
- su respectivo **plan de actuación**, así como la **zona geográfica** en que radique el plan;
- su **carácter anual o plurianual**, dado que su realización puede preverse con cargo a los créditos de uno o varios ejercicios presupuestarios, lo cual implica la existencia de compromisos futuros de gastos, esto es, de gastos de carácter plurianual; y,
- los datos referentes a los **recursos finalistas** así como del **órgano financiador**, si incorpora la condición de ser gasto con financiación afectada.

³²⁸ Ciniéndonos a lo contenido en la normativa española, el seguimiento y control contable de esta figura adquiere la condición de obligatorio, realizándolo la Entidad mediante aquellos instrumentos que integran su sistema de información contable.

Si nos centramos en el control contable de los proyectos de gasto a través del método de la partida doble, fundamentalmente –sin obviar la partida simple–, y se toma como referencia los modelos de contabilidad pública, centrales o territoriales, aplicados en los países europeos de tendencia continental, hay que resaltar cómo en la actualidad los mismos en modo alguno logran cumplir con el objetivo del correcto control de esta serie de contenidos informativos asociados a cada unidad de imputación de créditos (llámese partida presupuestaria, plan de actuación en que está ubicado, zona geográfica de aplicación, código de identificación individualizado, ingresos aplicados a su financiación - total o parcial -, así como compromisos futuros adquiridos), al ceñirse dichos planes, exclusivamente, al control del componente económico del gasto y del ingreso presupuestario.

Para confirmar esta insuficiencia informativa nos remitimos a los siguientes argumentos:

- i) el primero y principal, la complejidad asociada a un modelo contable de esta naturaleza cuya viabilidad y operatividad va a depender de la conjunción de una serie de variables difíciles de localizar en toda institución pública, éstas son, recursos humanos especializados en Contabilidad y Gestión Pública, un sistema de control interno contable adecuado y, principalmente, el correspondiente y necesario soporte informático;
- ii) el segundo y último, consecuencia del análisis efectuado sobre diversos planes de contabilidad pública vigentes en países europeos que siguen este enfoque, tales como España, Suecia, Portugal, Bélgica, Francia, Italia, Alemania,..., circunstancia que también queda implícita en distintos documentos como el trabajo denominado *“La Contabilidad pública en algunos países de la OCDE”³²⁹*, publicado en junio de 2004 por la Intervención General de la Administración del Estado del Ministerio de Economía y Hacienda español.

A nuestro entender, el adecuado seguimiento contable de cada proyecto de gasto, a lo largo del período presupuestario, requerirá de la existencia de un plan contable público basado en la partida doble (integrado por el correspondiente cuadro de cuentas, conjunto de definiciones y relaciones contables, estados presupuestarios,...) que suministre información cualitativa y cuantitativa, suficiente y necesaria, en relación a cada uno de ellos. Si además se tratase de un gasto con financiación afectada, el plan contable habrá de informar sobre la situación de los correspondientes recursos finalistas presupuestados; en este sentido, si el proyecto extiende su realización a más de un ejercicio presupuestario, suele ser normal que el ritmo de ejecución de gastos e ingresos no coincida, apareciendo desajustes en el nivel de cobertura que, sobre el gasto ejecutado, representa la financiación recibida.

El conocimiento de estas desviaciones ‘de financiación’ (ya sea por órgano financiador o global), se hace imprescindible por parte del usuario, no sólo de cara al seguimiento individualizado, a lo largo del ejercicio, de cada proyecto de gasto con financiación afectada, sino consecuencia de su implicación en la configuración de aquellas magnitudes presupuestarias o financieras que lo requieran. Así pues, el modelo contable también ha de suministrar información cualitativa y cuantitativa acerca de la existencia de dichos desajustes o desviaciones de financiación al cierre del ejercicio presente. Como afirma López Hernández (1996: 17) en relación al ámbito local, la propia realidad económica facilita la “existencia de una asincronía en la realización de las dos vertientes que integran el gasto con financiación afectada, surgiendo diferencias entre los recursos obtenidos en un momento determinado, para financiar un gasto, y los que se deberían haber obtenido de coincidir los ritmos de realización del gasto y los ingresos”.

Sobre la base de lo expuesto, en el siguiente epígrafe se plantea una propuesta de modelo contable –basado en la partida doble y en el criterio del devengo– como solución a la debilidad informativa presente en los planes de contabilidad pública objeto de estudio.

³²⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

4. PAUTAS A SEGUIR POR EL MODELO CONTABLE PÚBLICO PARA EL CONTROL DE LAS UNIDADES DE IMPUTACIÓN DE CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS

En el plan contable que se propone a continuación el programa presupuestario asume un protagonismo destacado, al constituirse como el nivel donde se va a efectuar el seguimiento de la totalidad de gastos de tal naturaleza, afectados o no, incluidos o no en proyectos de gasto, así como de la totalidad de los recursos presupuestarios, sean éstos finalistas o no finalistas. De esta manera, el programa, además de realizar sus funciones históricas, permite al modelo efectuar el control de la figura gastos con financiación afectada al servirnos de nexo de unión entre el crédito afectado (esté o no incluido en un proyecto) y el ingreso empleado en su financiación.

Para cumplir con este objetivo, la clasificación funcional de los gastos e ingresos de naturaleza presupuestaria habrá de adoptar una determinada estructura igual o similar a la que se propone en el cuadro 1, donde:

- los **gastos, afectados o no**, incluidos (o no) en proyectos de gasto, se imputan a su correspondiente programa funcional (perteneciente a un determinado grupo de función, sea el 1, 2, 3,..., ó 9);
- los **ingresos finalistas** se aplican al programa de gastos destino del crédito a financiar ubicado (o no) en un proyecto de gasto, lo que supone que se logre de esta manera su vinculación con el gasto afectado en cuestión; y
- los **ingresos no finalistas** se imputan a un programa específico que actúa como cajón de sastre, que pasamos a denominar '*ingresos sin financiación afectada*', incluido dentro del grupo de función del mismo nombre. Lógicamente, la contrapartida en el presupuesto de gastos será la existencia de un grupo de función "0" que asume la condición de '*no utilizable*'.

Con ello, la estructuración funcional de los gastos e ingresos presupuestarios quedaría representada según muestra el cuadro 1.

Cuadro 1. Propuesta de estructura funcional del presupuesto de gastos y de ingresos

Fuente: Elaboración propia

	PRESUPUESTO DE GASTOS		PRESUPUESTO DE INGRESOS
GASTOS AFECTADOS O NO AFECTADOS	Grupos de función 1,...,9	INGRESOS AFECTADOS	Grupos de función 1,...,9
	<i>Grupo de función 0. 'No utilizable'</i>	INGRESOS NO AFECTADOS	Grupo de función 0. Ingresos sin financiación afectada

A partir de esta clasificación presupuestaria, la Entidad ejercerá a nivel de programa y a través de su modelo contable, el registro, mediante la correspondiente cuenta representativa:

- del conjunto de ingresos presupuestarios, empleando para ello como código contable la 'identificación presupuestaria' (configurada por las clasificaciones funcional y económica, cuya expresión cifrada constituye el 'ingreso, afectado o no, presupuestario'); así como,

- del total de gastos presupuestarios, utilizando como código contable la ‘partida presupuestaria’ (constituida por la conjunción de las clasificaciones orgánica, funcional y económica, cuya expresión cifrada constituye el ‘crédito presupuestario’).

Sin embargo, si la cuenta a emplear para el registro de los proyectos de gasto se estructurase en base a la simple captación de la partida y de la identificación presupuestaria, el modelo contable en ningún momento podría cumplir con su cometido principal, éste es, el efectivo seguimiento y control del conjunto de contenidos informativos asociados a los mismos. De ahí que la estructuración funcional del presupuesto de gastos e ingresos a nivel de programa sólo sea un *primer paso*, en este trabajo, de cara a la concreción definitiva del modelo; lógicamente, la complejidad de la cuenta y con ello, del modelo, aumentará proporcionalmente en función del global de objetivos informativos a captar por la misma.

Un *segundo paso* consistirá en discriminar los oportunos gastos e ingresos presupuestarios mediante dígitos de control, consecuencia de la existencia de gastos sin o con financiación afectada incluidos en proyectos de gasto – sean de inversión u otros proyectos de gasto–, así como de recursos asociados a su financiación (véase cuadro 2).

Cuadro 2. Dígitos de control del conjunto de gastos (con o sin financiación afectada, incluidos en proyectos de gasto) e ingresos presupuestarios finalistas a ellos asociados

Fuente: Elaboración propia

DÍGITO DE CONTROL DEL GASTO	GASTO PRESUPUESTARIO INCLUIDO EN EL PROYECTO DE GASTO			INGRESO PRESUPUESTARIO AFECTADO		DÍGITO DE CONTROL DEL INGRESO
	SÍ		NO	SÍ	NO	
	DE INVERSIÓN	OTRO PROYECTO DE GASTO				
W	W=1				W=7	W
		W=2			W=7	
	W=3			W=3		
		W=4		W=4		
			W=5		W=7	
			W=6	W=6		

A partir de aquí, el *tercer y último paso* consistirá en aplicar dígitos de control al conjunto de objetivos informativos vinculados al proyecto, expuestos previamente. Éstos son: el código único e invariable de la unidad de imputación de créditos (simbolizados por ABCD), el plan de actuación (MN), la zona geográfica (RS), su carácter anual o plurianual (JJ), así como el órgano financiador del gasto (NN). Con ello, la cuenta adoptará una

estructura final que permitirá al modelo contable ejercer el óptimo control de esta figura presupuestaria (véase cuadro 3).

Cuadro 3. Componentes básicos de la cuenta en la propuesta de modelo contable: el control de los proyectos de gasto

Fuente: Elaboración propia

COMPONENTES BÁSICOS DE LA ESTRUCTURA DE LA CUENTA EN EL PRESUPUESTO DE GASTOS							
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
X X X X	P P P P	T T T T	W	A B C D	M N	R S	J J
(1) Naturaleza del gasto ³³⁰ (2) Programa funcional de destino del gasto (3) Centro gestor del gasto (4) Código de control del gasto (5) Código único e invariable del proyecto de gasto (6) Plan de actuación en que esté ubicado el proyecto (7) Zona geográfica de destino del proyecto (8) Carácter anual o plurianual							

Cuadro 3. Componentes básicos de la cuenta en la propuesta de modelo contable: el control de los proyectos de gasto (continuación)

Fuente: Elaboración propia

COMPONENTES BÁSICOS DE LA ESTRUCTURA DE LA CUENTA EN EL PRESUPUESTO DE INGRESOS						
(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)
H H H H	P P P P	T T T T	W	A B C D	X X X X	N N
(9) Naturaleza del ingreso ³³¹ (10) Programa funcional de destino del ingreso o del gasto financiado (11) Centro gestor del gasto que obtiene la oportuna financiación (12) Código de control del ingreso (13) Código único e invariable del proyecto de gasto (14) Naturaleza del gasto (15) Órgano financiador del gasto						

³³⁰ Código del gasto contable del cuadro de cuentas del plan contable público, representativo de su equivalente presupuestario en la clasificación económica.

Una vez expuesta la estructura que adopta la cuenta como principal protagonista del modelo propuesto, en el subsecuente epígrafe se muestran algunos de los estados presupuestarios que definen su diferencial, concretamente aquellos que, en mayor medida, ponen de manifiesto su potencial informativo.

5. LOS ESTADOS PRESUPUESTARIOS DE CONTROL DE LOS PROYECTOS DE GASTO

El diferencial informativo del modelo contable propuesto se materializa a través de un conjunto de estados específicos de liquidación presupuestaria que permiten el adecuado seguimiento, a lo largo del ejercicio, de cada proyecto de gasto, mediante el control de los objetivos de información vinculados al mismo, citados con anterioridad (véanse, a este respecto, en el cuadro 5, aquellos estados directamente vinculados con el proyecto de gasto).

Cuadro 5. Diferencial informativo del modelo: estados de liquidación presupuestaria

Fuente: Elaboración propia

Estados específicos de Liquidación del Presupuesto de Gastos, por programas	Estados específicos de Liquidación del Presupuesto de Ingresos, por programas
<ul style="list-style-type: none"> - gastos no afectados e incluidos en proyectos - gastos sí afectados e incluidos en proyectos - individualizado por proyecto de gasto 	<ul style="list-style-type: none"> - ingresos afectados a gastos incluidos en proyectos - ingresos afectados en proyectos, por agente financiador del gasto - centro gestor del gasto que obtiene la financiación afectada

Si, además, el proyecto se financia parcial o globalmente mediante recursos afectados (sean subvenciones de capital, corrientes, préstamos a largo plazo, fondos europeos,...), adquiriendo en este sentido la condición de gasto con financiación afectada, el modelo llevará a cabo el correspondiente control de dichos ingresos –de carácter finalista–, así como del órgano financiador, actuación que posibilita el cálculo de las previsibles desviaciones de financiación, por agentes financiadores y globales, del ejercicio y acumuladas, que se hayan devengado (véanse, a este respecto, en el cuadro 6, aquellos estados directamente vinculados con el proyecto de gasto).

Cuadro 6. Diferencial informativo del modelo: estados de control de las desviaciones de financiación

Fuente: Elaboración propia

<ul style="list-style-type: none"> - Desviaciones de financiación en proyecto de gasto individualizado, por agente financiador - Desviaciones de financiación globales, por proyecto de gasto individualizado - Desviaciones de financiación parciales y globales acumuladas, por proyecto

³³¹ Código del ingreso contable del cuadro de cuentas del plan contable público, representativo de su equivalente presupuestario en la clasificación económica.

CITIES IN COMPETITION

Si nos centrásemos en un caso específico, por ejemplo, un determinado proyecto de inversión (codificado a través del dígito de control ABCD = 3565), gestionado por el área de “infraestructuras” (centro gestor, TTTT = 2260) y, financiado parcialmente con recursos afectados procedentes, entre otras instituciones, de la Unión Europea (agente financiador identificado como NN = 27), los estados de control presupuestario que emanan de la propuesta de modelo contable, vinculados directamente con el citado proyecto, serían los siguientes:

- 1) Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos, por gastos sí afectados e incluidos en el proyecto de inversión 3565 (W = 3) (véase el cuadro 6).
- 2) Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos, por centro gestor del gasto 2260, que obtiene financiación (véase el cuadro 7).
- 3) Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos, por ingresos afectados a gastos incluidos en el proyecto de inversión 3565 (W = 3) (véase el cuadro 8).
- 3) Estado de la desviación de financiación del proyecto de inversión 3565, agente financiador 27 (véase el cuadro 9).

Cuadro 6. Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos, por gastos sí afectados e incluidos en el proyecto de inversión 3565 (W = 3)

Fuente: Elaboración propia

CLASIFICACIÓN ECONÓMICA		ANUAL O PLURIANUAL	CLASIFICACIÓN FUNCIONAL A NIVEL DE PROGRAMA		CÓDIGO DE CONTROL DEL PROYECTO DE INVERSIÓN	PLAN DE ACTUACIÓN	ZONA GEOGRÁFICA	CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS			GASTOS COMPROMETIDOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	REMANENTES DE CRÉDITO	ÓRDENES DE PAGO	PAGOS	OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE
CÓDIGO ECONÓMICO	EXPLICACIÓN		CÓDIGO PROGRAMA	EXPLICACIÓN				INICIALES	MODIFICACIONES	DEFINITIVOS						

Cuadro 7. Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos, por centro gestor del gasto 'Infraestructuras' (2260), que obtiene financiación.

Fuente: Elaboración propia

CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DEL INGRESO			GASTO AFECTADO							PREVISIONES PRESUPUESTARIAS			DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	RECAUDACIÓN NETA	DERECHOS CANCELADOS	DERECHOS PENDIENTES DE COBRO A 31 DE DICIEMBRE
			CLASIFICACIÓN ECONÓMICA A		ANUAL O PLURIANUAL	TIPOLOGÍA DEL GASTO (W)	CLASIFICACIÓN FUNCIONAL A NIVEL DE PROGRAMA A		CÓDIGO GASTO AFECTADO NO INCLUIDO EN EL PROYECTO (w=6)							
CÓDIGO ECONÓMICO	EXPLICACIÓN	ORGANISMO FINANCIADOR	CÓDIGO ECONÓMICO	EXPLICACIÓN			CÓDIGO PROGRAMA	EXPLICACIÓN								

Cuadro 8. Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos, por ingresos afectados a gastos incluidos en el proyecto de inversión 3565 (W = 3)

Fuente: Elaboración propia

CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DEL INGRESO			GASTO AFECTADO						PREVISIONES PRESUPUESTARIAS			DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	RECAUDACIÓN NETA	DERECHOS CANCELADOS	DERECHOS PENDIENTES DE COBRO A 31 DE DICIEMBRE	
			CLASIFICACIÓN ECONÓMICA		ANUAL O PLURIANUAL	CLASIFICACIÓN FUNCIONAL A NIVEL DE PROGRAMA		CÓDIGO DE CONTROL DEL PROYECTO DE INVERSIÓN								PLAN DE ACTUACIÓN
CÓDIGO ECONÓMICO	EXPLICACIÓN	ORGANISMO FINANCIADOR	CÓDIGO ECONÓMICO	EXPLICACIÓN			CÓDIGO PROGRAMA		EXPLICACIÓN		INICIALES	MODIFICACIONES	DEFINITIVAS			

Cuadro 9. Estado de la desviación de financiación del proyecto de inversión 3565, agente financiador 27

Fuente: Elaboración propia

CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DEL INGRESO		CLASIFICACIÓN FUNCIONAL A NIVEL DE PROGRAMA		DERECHOS RECONOCIDOS NETOS AGENTE (27)	COEFICIENTE DE FINANCIACIÓN	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS (W = 3)	DESVIACIÓN DE FINANCIACIÓN AGENTE (27)
CÓDIGO ECONÓMICO	EXPLICACIÓN	CÓDIGO PROGRAMA	EXPLICACIÓN				

Como se puede constatar, a través de este conjunto de estados presupuestarios se obtiene un conocimiento exhaustivo de la situación en la que se encuentra cada proyecto de gasto, en cualquier momento del período de ejecución del presupuesto, logrando con ello el adecuado control y seguimiento de esta figura presupuestaria básica dentro de cualquier institución de carácter público, lo que confirma nuestra proposición de partida: la importancia de la contabilidad pública por partida doble –basada en el criterio del devengo– como instrumento al servicio de los diferentes usuarios de la información.

6. CONCLUSIONES

Las conclusiones más relevantes que se desprenden del análisis efectuado a lo largo del presente trabajo, se pueden sintetizar en aquellas que se exponen a continuación.

El modelo contable propuesto aporta al usuario un diferencial informativo respecto a lo contenido en los diversos planes de contabilidad pública aplicables a la Administración central o territorial en los países europeos de tendencia continental –con sistema de registro por partida doble, o simple–. Dicho diferencial se concreta en un conjunto de estados de liquidación presupuestaria individualizados por proyectos de gasto a nivel funcional, económico y orgánico, cuyo objetivo fundamental lo constituye el control de esta figura desde que se produce la apertura del presupuesto hasta el instante que se considere oportuno, sea en cualquier momento del período, sea cuando la obligación o el derecho pasan a integrar la agrupación de presupuestos cerrados.

Cualquier proyecto de gasto, así como los posibles ingresos afectados, necesita, a priori, de cara a su correcto seguimiento contable, de la concreción individualizada del conjunto de objetivos de información, cualitativos y cuantitativos, a ellos vinculados.

Todo control que pretenda llevar a cabo el modelo, de forma óptima, sobre cualquier proyecto de gasto con financiación afectada, requiere de la previa delimitación individualizada de cada uno de los ingresos de naturaleza finalista, partiendo de la base de que se conoce la relación directa y objetiva que tales recursos poseen con el gasto a financiar.

La viabilidad y operatividad de este modelo va a depender de la existencia en la Entidad de recursos humanos especializados en Contabilidad y Gestión Pública, de un sistema de control interno contable adecuado y, principalmente, del correspondiente y necesario soporte informático, dada la complejidad asociada al mismo. Sin embargo, estos requisitos a cumplir necesariamente para que su implantación tenga éxito son los mismos que existirían para el caso de un modelo contable a aplicar en cualquier otra institución, pública o privada, que suministre información con un nivel de especificidad tan amplio como el que genera nuestra propuesta de modelo contable.

7. BIBLIOGRAFIA

BENITO LÓPEZ, B.; DA COSTA CARVAHLO, J. B.; DA SILVA FERNÁNDEZ, M. J. y DODERO JORDÁN, A. (2004): “La Contabilidad Pública en Portugal”. En *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E.* Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, pp. 701-740.

BENITO LÓPEZ, B. y DODERO JORDÁN, A. (2004): “La Contabilidad Pública en Bélgica”. En *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E.* Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, pp. 395-438.

CÓNDOR LÓPEZ, V. y BRUSCA ALIJARDE, I. (2004): “La Contabilidad Pública en Italia”. En *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E.* Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, pp. 621-700.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE): “Principios Contables Públicos”, *Documento número 1*, Madrid, 1991.
- “Gastos con financiación afectada”, *Documento número 8*, Madrid, 1992.

CITIES IN COMPETITION

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2004): “La Contabilidad Pública en España”. En *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E.* Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, pp. 439-498

Orden de 6 de mayo de 1994, del Ministerio de Economía y Hacienda de España, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

LEÓN LEDESMA, J. de (2004): *Optimización del control contable del presupuesto en la Administración Local*. Editado por la Federación Canaria de Municipios, Las Palmas de Gran Canaria, España.

LEÓN LEDESMA, JAVIER DE y DORTA VELÁZQUEZ, JOSÉ A. (2004): “La Contabilidad Pública en Suecia”. En *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E.* Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, pp. 327-360.

LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. M. (1996): *La Contabilidad Pública en el subsector de la Administración Local*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.

MONTESINOS JULVE, V. (2004): “La Contabilidad Pública en Francia”. En *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E.* Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, pp. 499-560.

VELA BARGUES, J. M. y FUERTES FUERTES, I. (2004): “La Contabilidad Pública en Alemania”. En *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E.* Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, pp. 361-364.