

DOCUMENTO 3
OBLIGACIONES Y GASTOS

1. INTRODUCCIÓN

1. El presente documento, que recibe el nº 3 de los de la colección de Principios y Normas Contables Públicas, tiene por objeto el tratamiento contable de las "obligaciones y gastos" y presenta por finalidad establecer una serie de criterios y normas contables con arreglo a las que se ha de realizar dicho tratamiento.

En unión del documento nº 2, relativo a los "derechos e ingresos", integra un conjunto de normas generales que, de alguna manera, ha de tenerse en cuenta en los pronunciamientos que en lo sucesivo se realicen en relación a operaciones o masas patrimoniales concretas, tales como "endeudamiento", "inmovilizado", etc., etc.

Asímismo, al recoger ambos documentos los criterios generales de reconocimiento de los ingresos y gastos, se está anticipando el concepto del resultado económico-patrimonial que será objeto de estudio y pronunciamiento en documento independiente.

2. Como se ha indicado, el documento trata sobre dos elementos contables claramente diferenciados, pero íntimamente relacionados, tales como son, por una parte "los gastos" y por otra "las obligaciones". Para cada uno de ellos, en la parte segunda relativa a "Criterios generales", se da adecuada respuesta a las tres interrogantes básicas que plantea la normalización contable:

a) Qué es?; es decir, concepto.

b) Cuándo?; es decir, criterio de reconocimiento.

c) Por cuánto?; es decir, criterio de medidas o cuantificación.

Sin tener intención ahora de entrar a analizar en detalle los conceptos que, sobre las obligaciones y gastos se establecen en los párrafos 1 y 24, respectivamente, si es muy interesante resaltar que el uso tradicional de estos términos viene siendo confuso y equívoco, debido a la diversidad de significados con que se vienen utilizando. El presente documento, en unión del resto que van a integrar la colección, pretende asímismo establecer una normalización terminológica; así, de acuerdo con ello, por gasto se entenderá siempre lo que se

define en el referenciado párrafo 24, es decir, "flujos que configuran el componente negativo del resultado ...", etc., diferenciándolo de otras expresiones tales como "gasto presupuestario", "presupuesto de gastos", etc.

Los "ingresos", de acuerdo con lo establecido en el documento nº 2 serán los "flujos que configuran el componente positivo del resultado...", etc.

Los derechos a cobrar serán activos y las obligaciones a pagar serán pasivos, etc.

La correlación de los "ingresos" del ejercicio con los "gastos" del mismo, conformarán el resultado desde un punto de vista económico-patrimonial de acuerdo con lo que, en el documento nº 1 se establece en el principio de correlación de ingresos y gastos.

Este resultado es diferente al denominado "resultado presupuestario", deducido de la liquidación del presupuesto; las diferencias entre éstas y otras magnitudes serán objeto de estudio en el documento nº 7 relativo a los resultados de los entes gubernamentales, por lo que, ahora, no se entra en su explicación. No obstante, lo que si interesa destacar, en este momento, es que el análisis económico-patrimonial es siempre más amplio que el estrictamente presupuestario ya que no todo el fenómeno económico-financiero de una administración pública o ente gubernamental tiene encaje en el campo presupuestario. Por tanto, en la elaboración de este conjunto de principios, criterios y normas contables se ha tenido presente que en el ámbito de una administración pública se van a dar siempre dos tipos de operaciones: las presupuestarias y las no presupuestarias. Las primeras son las derivadas de la ejecución del presupuesto (de ingresos o del de gastos; son, sin duda alguna, las más importantes). Las segundas son aquellas operaciones que, por su propia naturaleza nunca tendrán encaje en la institución presupuestaria, tal como el presupuesto está regulado en la actualidad. En la concepción tradicional de la contabilidad pública, este tipo de operaciones, al no tener encaje en el presupuesto, no se consideraban, por lo que, dicha contabilidad se identificaba con la presupuestaria.

Es evidente que si la contabilidad en general, y por lo tanto la denominada "pública", se concibe como un sistema de elaboración y comunicación de la

información y que los estados mediante los que se comunica dicha información, han de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, el análisis estrictamente presupuestario es, a todas luces insuficiente, no dando cumplimiento al objetivo de la "imagen fiel".

Por lo acabado de exponer el fenómeno presupuestario no ha podido ser ignorado a la hora de elaborar los criterios contables, por lo que se han tenido que emitir criterios sobre la incidencia o no incidencia presupuestaria de determinadas operaciones.

3. En el apartado B del punto 2.2., se establece el criterio general de reconocimiento de gastos. Se trata de dar respuesta a la pregunta sobre el cuándo se han de reconocer los gastos; es decir, dar criterios sobre la imputación temporal de los gastos.

La cuestión relativa a la imputación temporal de los ingresos y gastos y, en general, de las transacciones a registrar es, sin duda alguna una de las más cruciales y problemáticas de la contabilidad, de la que no queda excluida la pública, en cuyo campo, en los últimos años la cuestión indicada ha sido, y está siendo, objeto de un interesante debate. Por ello, es oportuno dedicarle un espacio especial.

Tradicionalmente en la contabilidad pública se ha venido aplicando el criterio de caja. Como es bien conocido, de acuerdo con este criterio las transacciones y los hechos se reconocen sólo cuando se recibe o se paga dinero, es decir, sólo cuando producen entradas o salidas de caja.

Ahora bien, desde hace bastantes años, este principio ha sido cuestionado, aconsejándose que en la contabilidad pública se aplique el criterio del devengo al igual que ocurre en el ámbito de la contabilidad empresarial.

Hace ya más de 20 años las Naciones Unidas, en su Manual de Contabilidad del Gobierno, al tratar de las bases de contabilidad a aplicar, decía que *"tradicionalmente, las cuentas de gobierno se han llevado en efectivo (reflejando los pagos) para cumplir los requisitos de la justificación contable. Se trata de un método sencillo, pero como se centra en los pagos (desembolsos) sólo proporciona un mínimo de información financiera. Al pasar los años, los gobiernos*

han tratado de consolidar el control de los pagos aplicando la base de las obligaciones. Este procedimiento suministra más información para fines de administración, ya que proporciona datos sobre las obligaciones y los pagos. En los últimos tiempos y ante la expansión y mayor complejidad de las operaciones del gobierno, se ha adoptado en varios países la base de valores devengados, que constituye el sistema más completo y útil, sobre todo cuando se aplican presupuestos por programas y realizaciones. Proporciona la visión más cabal de las actividades financieras y debe admitirse como objetivo"¹.

Mucho más recientemente, el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contables (I.F.A.C.) en su Estudio nº 1 relativo a la información financiera de los gobiernos nacionales, se pronuncia sobre el criterio de caja en términos similares al señalar en el párrafo 86 lo siguiente *"En cualquier caso, la información suministrada de acuerdo con la base de contabilidad de caja acerca de la situación financiera de un gobierno o unidad es incompleta. Los informes financieros no informan sobre el valor de los inventarios de activos no-monetarios, pasivos (que pueden requerir flujos de dinero en el futuro) o los costes de suministrar los servicios (necesarios para las valoraciones de eficiencia). Esta base de contabilidad, de esta forma, refleja una visión más estrecha de la rendición de cuentas que aquélla reflejada en estados financieros preparados sobre la base del devengo. La base de caja es probable que resulte en informes financieros que no son suficientemente comprensivos para dar a los gestores, u otros tomadores de decisiones, de la información financiera que necesitan por motivos de tomas de decisión"².*

Resulta pues bastante evidente que en la actualidad no se cuestiona la necesidad de aplicar el criterio de devengo, si realmente se quiere que la contabilidad pública satisfaga los fines que se le demanda; difícilmente puede admitirse que si se ha de calcular la eficiencia de los servicios públicos, éllo pueda realizarse sin aplicar el criterio de devengo. De acuerdo con esta línea de pensamiento, en el documento nº 1 relativo a los Principios Contables Públicos se establece como uno de ellos, el de devengo. Al igual que en el Plan General de Contabilidad Español del año 1990, el principio de devengo público dice que *"la imputación*

¹ Naciones Unidas: "Manual de Contabilidad del Gobierno" 1970. Nº de venta S. 70. XVI. 3.

² Comité para el Sector Público de la Federación Internacional de Contables (IFAC).- "Estudio Nº 1 sobre la Información financiera presentada por los Gobiernos Nacionales". 1991.

temporal de ingresos y gastos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos". Hasta aquí la enunciación de ambos principios es casi literalmente coincidente; sin embargo, el de contabilidad pública continúa diciendo que *"se entenderá que los ingresos y gastos se han realizado cuando surjan los derechos u obligaciones que los mismos originen. No obstante, la imputación de los derechos y obligaciones al correspondiente presupuesto requerirá que previamente se dicten los actos administrativos de reconocimiento del derecho o de la obligación derivados del hecho económico"*³.

Este principio de devengo plantea una primera cuestión a estudio que no es exclusiva de la contabilidad pública sino que de alguna manera es anterior a ella, ya que está planteada en el ámbito de la contabilidad empresarial. Tal como hacen los profesores Montesinos Julve, García Benau y Vela BARGUES⁴ cabe plantearla preguntándonos sobre qué se entiende por devengo, ya que -y seguimos a los citados autores- *"la forma con que más frecuentemente se presenta el concepto y el principio del devengo en contabilidad es la de introducir su aplicación por contraposición al criterio de caja"*.

Como quiera que la interpretación del criterio de caja no presenta mayores problemas, en el principio de devengo, lo que resulta inequívoco es que la imputación temporal de los ingresos y gastos no se realizará en función de las corrientes monetarias.

En opinión de los autores citados, *"el devengo, en una primera aproximación, equivale al reconocimiento en función de corrientes reales de ingresos y gastos, produciéndose el hecho de que se reconocerán sin que todavía hayan sido cobrados o pagados, por lo que deberán registrarse los derechos y obligaciones correspondientes"*⁵.

³ IGAE.- Documento Nº 1 s/ "Principios Contables Públicos". 1991.

⁴ Montesinos Julve; García Benau y Vela BARGUES.- "El principio del devengo: Algunas reflexiones en torno a su concepto y aplicación en Contabilidad". Trabajo publicado en "Lecturas sobre Principios Contables" Monografía 13 de AECA. 1989.

⁵ Montesinos Julve; García Benau y Vela BARGUES. op. cit.

En la misma línea que la expresada se manifiestan, en nuestro país, otros autores tales como Tua Pereda y Moisés García. Para el primero, *"las transacciones se imputan desde el momento en que las mismas se perfeccionan jurídicamente, es decir, desde que el bien o servicio ha entrado o salido en la esfera jurídica de control de la unidad económica, produciéndose así la corriente económica, y sin atender, por lo tanto, a la corriente financiera"*⁶.

En opinión de Moisés García el principio de devengo debería enunciarse de la forma siguiente: *"los ingresos y los gastos se consideran realizados cuando nazca el derecho a percibirlos y la obligación de satisfacerlos"*. Asimismo propugna el suprimir el párrafo que hace referencia a las corrientes reales y financieras, por ser confuso ya que todo gasto e ingreso es una composición de ambos tipos de corrientes que se dan simultáneamente⁷.

A la vista de lo expuesto, se puede llegar a unas primeras conclusiones sobre lo que, respecto al principio del devengo, se establece en el documento nº 1 de Principios Contables Públicos:

1ª De manera inequívoca se recomienda como criterio general de reconocimiento de los ingresos y gastos, el de devengo frente al criterio de caja. Y,

2ª Pretende aclarar o interpretar que la "corriente real" de bienes y servicios se entenderá realizada cuando surjan los correlativos derechos y obligaciones.

En el presente documento, relativo a los gastos (así como el documento nº 2 relativo a los ingresos), se recoge la misma interpretación del devengo -como lógicamente no podía ser de otra manera- al asociar el reconocimiento de los gastos al surgimiento de las correlativas obligaciones (párrafo 41). Ahora bien, al tratarse de un desarrollo de los principios generales contenidos en el tantas veces citado Documento nº 1, en éste y en el resto de documentos se emiten normas concretas considerando dichos principios como "un todo", por lo que determinados aspectos quedan mejor matizados, interpretados e incluso redactados. Al tal respecto, es de destacar que pocas veces se hace referencia a

⁶ Tua Pereda.- *"Significado y funcionamiento conceptual de los Principios Contables"*. Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Nº 9. 1984.

⁷ (Moisés García.- *"El PGC no es un modelo contable para la empresa de negocios, aunque debiera serlo"* Revista Partida Doble. Nº 1. Mayo de 1990.

principios contables considerados aisladamente, ya que, como se ha expuesto, la finalidad de los presentes documentos es la de emitir criterios y normas en relación a determinados elementos patrimoniales u operaciones, interpretando en conjunto el cuadro de Principios Contables Públicos.

El tercer aspecto a considerar es al que hace referencia el último párrafo del principio público del devengo que dice así, *"No obstante, la imputación de los derechos y obligaciones al correspondiente presupuesto requerirá que previamente se dicten los actos administrativos de reconocimiento del derecho o de la obligación derivados del hecho económico"*⁸.

De acuerdo con este criterio, en el párrafo 42 del presente documento se establece que "los gastos que surjan de la ejecución del presupuesto de gastos se imputarán cuando, de acuerdo al procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos administrativos de reconocimiento de la obligación". (Ver asimismo párrafos 13 y 14).

Como fácilmente se deduce de la simple lectura de los criterios expuestos, lo que se pretende es asociar el reconocimiento de los gastos que surjan como consecuencia de la ejecución del presupuesto de gastos, al reconocimiento de las correlativas obligaciones presupuestarias.

Este planteamiento, que probablemente suscite críticas, está plenamente justificado si se tiene en cuenta el entorno en que nos movemos. De acuerdo con lo que se establece en el capítulo primero del Documento nº 1, entre las varias notas que caracterizan el entorno económico-jurídico de las administraciones públicas, cabe destacar, a los efectos que ahora interesan, dos de ellas:

- a)** El sometimiento al régimen presupuestario; y,
- b)** El sometimiento al principio de legalidad.

Se ha entendido que cualquier planteamiento que olvidara estas dos notas estaría condenado al fracaso. Se ha optado, por tanto, por un principio de devengo tamizado por el peso específico que el régimen presupuestario y la legalidad tienen en el mundo de las administraciones públicas o entes gubernamentales.

⁸ IGAE.- op. cit.

4. Llegado a este momento del análisis del principio público del devengo, cabría preguntarse sobre dónde cabe encuadrarlo entre los diferentes criterios conocidos.

Han sido muchas las aportaciones que sobre el particular se han realizado; desde la ya citada clasificación de las Naciones Unidas que, en su Manual de Contabilidad del Gobierno del año 1970, distingue tres criterios: a) el de efectivo; b) el de las obligaciones y, c) el de valores devengados, hasta el más reciente pronunciamiento del I.F.A.C., en cuyo Estudio nº 1 ya citado, distingue entre: a) base de contabilidad de caja; b) base de devengo; c) bases del devengo modificado o caja modificada y, d) bases de las cuentas nacionales. Precisamente, y partiendo de este estudio del Comité del Sector Público del I.F.A.C., el Auditor General del Canadá,⁹ distingue los siguientes principios o bases de contabilidad:

1. PRINCIPIO DE CAJA :

- a) Mide el flujo de recursos monetarios.
- b) Reconoce las transacciones y los hechos tan sólo cuando producen entradas o salidas de caja. Los únicos activos y pasivos son los recursos monetarios.
- c) Los "resultados" de un periodo se miden por la diferencia entre lo ingresado en caja y lo pagado por ella.

2. PRINCIPIO DE DEVENGO GLOBAL O TOTAL.

- a) Mide el flujo de recursos financieros y físicos.
- b) Reconoce las transacciones y los hechos cuando tienen lugar, con independencia de cuando son pagados o percibidos en caja.
 - Los ingresos reflejan las cantidades que nos debieron durante el año, hayan sido o no recaudadas.

⁹ J.A. McDonald.- Auditor General del Canadá. Comunicación presupuestada en el Seminario organizado por el Comité del Sector Público de la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE) sobre "Mejora de la Gestión en el Sector Público". Lisboa. Octubre 1991.

- Los gastos reflejan el valor de los bienes y servicios consumidos durante el año, hayan sido o no pagados.
 - Los costes de los activos de larga duración son diferidos y reconocidos cuando los activos se utilizan para prestar el servicio.
- c) Los estados financieros mostrarían el grado en que los costes de los servicios prestados durante el periodo fueron cubiertos con los ingresos reconocidos durante el mismo.

Es el único principio de contabilidad que suministra información suficiente para evaluar los resultados atendiendo a los costes de los servicios, a la eficiencia y a las realizaciones.

3. PRINCIPIOS MODIFICADOS.

3.1. Principio de Caja modificado:

- a) Mide el flujo de los recursos financieros actuales.
- b) Reconoce no sólo los ingresos y desembolsos de caja producidos en el periodo, sino también los flujos de caja producidos tras la conclusión del mismo si están relacionados con transacciones y hechos que ocurrieron antes de la finalización del mencionado periodo.

3.2. Principio atendiendo al gasto.

- a) Mide el flujo de los recursos financieros totales.
- b) Reconoce las transacciones y los hechos cuando tienen lugar, con independencia de cuando son pagados o ingresados en caja.

Los costes de los activos fijos se consideran gastos cuando son adquiridos y no cuando se consumen.

- c) Muestra la medida en que los ingresos fueron suficientes para satisfacer los gastos.

A la vista de la tipología expuesta, el principio público del devengo, tal como está redactado en el Documento nº 1, cabría identificarlo con la base de las

obligaciones del Manual de la O.N.U., o con el principio modificado del devengo que, el Auditor General del Canadá denomina "atendiendo al gasto".

Sin embargo, los grupos de trabajo encargados de la elaboración de los documentos relativos a los gastos e ingresos ampliaron este principio con la clara intención de acercarse lo más posible al principio del devengo global o total. Refiriéndonos en concreto al gasto, cabe destacar las notas siguientes:

1ª Los gastos pueden tener su origen, no sólo en el surgimiento de obligaciones, sino también en la variación de activos (parágrafos 24 y 41).

2ª El concepto del gasto, que en cualquier caso ha de implicar un decremento en el patrimonio neto de la entidad (parágrafos 24 y 41), se ha establecido en función del carácter económico de la transacción (parágrafo 28), diferenciándose claramente entre los conceptos gasto e inversión.

3ª Dentro del concepto de gastos se incluyen las "pérdidas" (parágrafos 29 y 30).

4ª Las variaciones de activo contempladas en la definición de gasto pueden tomar la forma de salida o de corrección de un valor contable (parágrafo 31).

Las correcciones de valor contable pueden tener como origen alguno de los siguientes (parágrafo 34 y siguientes):

- Depreciación efectiva sufrida por elementos patrimoniales del inmovilizado material e inmaterial.
- Depreciación duradera que no se considere definitiva.
- Depreciación irreversible y distinta de la amortización sistemática.

5ª Por último, en el parágrafo 42 se prevé la posibilidad de reconocer, al menos a la fecha de corte o fin de periodo, gastos efectivamente realizados aunque no hayan sido dictados los correspondientes actos administrativos de reconocimiento de las obligaciones.

No cabe duda que si se consigue aplicar estos criterios se habrá dado un paso enormemente importante en orden a mejorar la información sobre la realidad económico-financiera de nuestras administraciones públicas. Aunque el coste de

dicha aplicación pueda parecer no proporcionado en relación a la mejora, no por ello debe dejarse de plantear como objetivo a alcanzar.

En cualquier caso, cualesquiera que fuera la aptitud o talante con que nos enfrentemos a este problema, podemos terminar diciendo, con el Auditor General del Canadá, que: *"El desafío para todos los que estamos implicados en la contabilidad gubernamental es encontrar el equilibrio entre la exhaustividad de la información, la veracidad de la medida y los costes de la información recopilada"*¹⁰.

¹⁰ J.A. McDonald.- Auditor General del Canadá. *op. cit.*

2. CRITERIOS GENERALES

2.1. TRATAMIENTO DE LAS OBLIGACIONES

A. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE OBLIGACIÓN

1. Obligación es una deuda actual, cierta o estimada, que supone un pasivo para la parte deudora, proveniente de transacciones, acuerdos o acontecimientos de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria acaecidos en un tiempo pasado, en virtud de la cual la entidad se ha comprometido a realizar, al vencimiento de la misma, una prestación evaluada económicamente.
2. La definición de obligación identifica sus características esenciales. Las condiciones a cumplir para que dicho elemento se registre contablemente se especifican en el párrafo 11.
3. Las obligaciones que se reconozcan con cargo al presupuesto de gastos serán registradas en cuentas específicas que muestren la gestión desde el punto de vista presupuestario. A estos efectos, se distinguirá entre rúbricas representativas de obligaciones reconocidas como consecuencia de la ejecución del presupuesto de gastos y rúbricas representativas de otras obligaciones.
4. Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo 7 las obligaciones nacen de la Ley, de los negocios jurídicos y de los actos o hechos que, según Derecho, las generen. Desde un punto de vista económico las obligaciones se originan como consecuencia de operaciones que supongan un incremento de activos, la generación de gastos o la sustitución por otras obligaciones anteriores.
5. Es necesario distinguir, a efectos de este documento, entre una obligación y un encargo futuro, ya que, en este último, la decisión de adquirir bienes o incurrir en gastos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación.

6. Las obligaciones se clasifican en:
- a) Ciertas y estimadas.
 - b) A corto y largo plazo. Dentro del corto plazo, las presupuestarias se dividirán en presupuesto corriente y presupuestos cerrados.
7. En referencia al primero de los criterios citados en el párrafo anterior cabe distinguir entre **obligaciones ciertas** y **obligaciones estimadas**. Las primeras se caracterizan porque su determinación se obtiene de forma objetiva y exacta tanto en lo concerniente al plazo, fijado por las partes, como a la cuantía de la aportación que debe realizar la parte deudora.

En cambio las obligaciones estimadas o provisiones que no supongan correcciones del valor de los activos, se determinan utilizando criterios que, si bien son fiables, implican un cierto grado de subjetividad tanto en su cuantificación como en la fijación del plazo de su vencimiento.

Su inclusión en este documento, que supone una concepción amplia de la definición de obligación dada en el parágrafo 1 atiende, fundamentalmente, a la aplicación del principio de prudencia contenido en el documento nº 1 Principios Contables Públicos.

8. Las obligaciones se clasifican entre **largo y corto plazo** teniendo en cuenta el plazo previsto para el vencimiento. Su consideración se realiza en función de que dicho plazo sea o no superior a un año respecto a la fecha de cierre del periodo contabilizado.

Dentro del corto plazo, las obligaciones presupuestarias se estructuran en obligaciones de **presupuesto corriente** y obligaciones de **presupuestos cerrados**. Las primeras se caracterizan porque han sido reconocidas durante el período de vigencia del presupuesto con cargo a los créditos figurados en el mismo, mientras que las segundas representan las obligaciones reconocidas y pendientes de cancelar en 31 de diciembre anterior con cargo a los créditos del presupuesto vigente en el año anterior o anteriores.

Las obligaciones procedentes de operaciones de carácter comercial realizadas por determinadas entidades públicas tendrán una consideración análoga.

9. Las obligaciones se extinguen, normalmente, mediante su pago, no obstante existen otras formas de cancelación de obligaciones, tales como la compensación con un derecho, la sustitución con otra deuda, la condonación y la prescripción. Todas estas formas deben cumplir los requisitos que señale la normativa vigente en cada momento.

B. RECONOCIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES

10. El reconocimiento de una obligación es el proceso por el cual se incorpora al balance un elemento que cumpla las características descritas en el párrafo 1.
11. Será requisito previo al reconocimiento de una obligación, el cumplimiento por parte del acreedor de la prestación a su cargo. Esta regla, denominada del "servicio hecho", será de general aplicación salvo lo establecido en los párrafos siguientes.

En los supuestos de obligaciones no recíprocas de la entidad, en las que no exista prestación a cargo de un tercero, el reconocimiento de una obligación habrá de estar en todo caso condicionado al nacimiento del derecho del acreedor en virtud de la Ley o acto administrativo que, según la legislación vigente, lo otorgue.

La realización de la prestación o, en su caso, del derecho del acreedor ha de quedar adecuadamente acreditado ante el órgano de la entidad que haya de reconocer la obligación mediante la aportación de los documentos pertinentes y, en su caso, el examen o inspección física de los bienes entregados.

12. Se podrán reconocer obligaciones, sin haber cumplido previamente el acreedor la prestación a su cargo, en los siguientes casos:
 - a) Cuando existan procedimientos administrativos legalmente establecidos que dispongan la realización de pagos sin la previa aportación ante el órgano de la entidad que haya de reconocer la obligación de la documentación justificativa de la realización de la prestación o del derecho del acreedor. Su análisis se contempla en el apartado 3.1.

- b) Cuando el contrato que rija las prestaciones entre la entidad y un tercero, se contemple el sistema de "abonos a cuenta" por operaciones preparatorias realizadas por el contratista.

La salida de recursos derivados de estas obligaciones reconocidas tendrán la consideración de pagos a buena cuenta y como tales sujetos a rectificaciones y variaciones posteriores. Su análisis se realiza en el párrafo 78.

- c) En todos aquellos contratos que, regidos fundamentalmente por la normativa privada, incorporen cláusulas que impliquen la realización de pagos antes de la prestación convenida.

13. Como criterio general, y sin perjuicio de lo indicado en los párrafos siguientes, las obligaciones se registrarán en el momento en el que se dicten los correspondientes actos de reconocimiento y liquidación.
14. En el caso de que las obligaciones sean consecuencia de la ejecución del presupuesto de gastos, la aplicación al pertinente presupuesto en vigor será simultánea a su registro contable.
15. Las obligaciones derivadas de pasivos financieros asumidos por la entidad se registrarán, en rúbricas representativas de obligaciones no presupuestarias, atendiendo a los criterios establecidos en el documento nº 5 "Endeudamiento Público". Llegado su vencimiento se aplicará lo establecido en los párrafos 13 y 14 anteriores.
16. Las obligaciones derivadas de devoluciones de ingresos se registrarán cuando se dicte el correspondiente acuerdo de devolución, tal y como se establece en el documento nº 2 relativo a "Derechos a cobrar e ingresos".
17. Al menos a fecha de cierre del período deberán registrarse aquellas obligaciones que, no habiéndose dictado aun el correspondiente acto formal administrativo de reconocimiento y liquidación, se deriven de bienes y servicios efectivamente recibidos por la entidad. Análogo tratamiento tendrán los intereses devengados y no vencidos como consecuencia de pasivos financieros.

18. También podrán reconocerse obligaciones cuya evaluación se realiza mediante métodos estimativos. Su registro se realizará a fin de ejercicio, en los supuestos de estimación anual, o bien en el momento del nacimiento de la responsabilidad que vayan a cubrir.

C. CUANTIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES

19. La cuantificación de las obligaciones a pagar es el proceso mediante el cual se determina la cantidad monetaria por la que aquellas han de incorporarse al balance.
20. Con carácter general las obligaciones, provenientes o no de la ejecución del presupuesto de gastos, se cuantificarán por su valor de reembolso. Dicho valor, que debe de considerarse como la cantidad a pagar en el momento de su vencimiento, estará formado por el principal de la deuda más, en su caso, los rendimientos implícitos que se pudieran haber pactado en la financiación de la operación.

Se entenderán como rendimientos implícitos aquellos gastos financieros incorporados al valor de reembolso cuyo vencimiento, al ser inherente al principal, coincide con el de la deuda. Respecto a dichos rendimientos, que vendrán determinados por la diferencia entre el precio de adquisición del bien o servicio recibido (valor entregado) y el valor de reembolso, se sanearán o imputarán anualmente a resultados del ejercicio conforme a un criterio financiero establecido por un período de tiempo que en ningún caso debe ser superior al fijado para la devolución de la deuda.

21. Con independencia de lo expresado en el párrafo anterior, las cuentas representativas de obligaciones también recogerán los intereses explícitos devengados durante el período contable a considerar. Dichos intereses suponen los gastos financieros originados por la utilización de capitales ajenos pactados al margen del valor de reembolso y que no forman parte del mismo. Su vencimiento puede o no coincidir con el de la deuda.
22. Las obligaciones a pagar concertadas en moneda extranjera se valorarán al tipo de cambio existente en la fecha de la operación, ajustándose a fin del período contable al tipo vigente en ese momento. Las diferencias negativas

serán consideradas en todo caso como un gasto del ejercicio. En caso de que el tipo de cambio al cierre suponga una menor cuantía de la obligación a pagar se atenderá a lo dispuesto en el documento nº 5 "Endeudamiento público".

23. También se podrán contabilizar obligaciones cuyo valor de reembolso, en el momento del registro, se determine mediante cálculos estimativos. Dicha estimación debe cumplir con lo expresado en el documento nº 1 "Principios Contables Públicos" respecto a los "Requisitos de la información contable".

2.2. TRATAMIENTO DE LOS GASTOS

A. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LOS GASTOS

24. Gastos son aquellos flujos que configuran el componente negativo del resultado, producidos a lo largo del ejercicio económico por las operaciones conocidas de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, como consecuencia de la variación de activos o el surgimiento de obligaciones, que implican un decremento en los fondos propios de la entidad.
25. La definición de gastos identifica sus características esenciales. Las condiciones a cumplir para que tales elementos se reconozcan contablemente se especifican en el párrafo 41.
26. Los gastos pueden presentarse de diferentes formas, en el estado de resultados, al objeto de suministrar información relevante para la toma de decisiones. En este sentido, la información facilitada debe estar al servicio de los fines de gestión, control y análisis y divulgación que describe el documento nº 1 "Principios Contables Públicos".
27. Las distintas formas de agrupación de los gastos permite presentar diversas medidas del resultado. El análisis y significado de cada una de ellas no es el propósito de este documento, por lo que serán objeto de estudio en otro pronunciamiento.
28. El concepto de gasto definido en este documento se ha establecido en función del carácter económico de la transacción, sin perjuicio del significado que dicho término tiene en el ámbito presupuestario.
29. La definición de gastos incluye tanto, los que surgen como consecuencia del ejercicio de las actividades y funciones que constituyen el principal objeto de la entidad, como las pérdidas definidas en el párrafo siguiente.
30. Son pérdidas aquellas partidas que afectan directamente a los fondos propios de la entidad y determinan, en consecuencia, de manera inmediata la disminución del mismo. Aunque normalmente surgen de operaciones atípicas de la entidad, también pueden tener origen en operaciones ordinarias y típicas.

Se diferencian, por lo tanto, de los gastos por el hecho de no ser necesaria su comparación con los ingresos del período para precisar la variación neta de los fondos propios habida en el ejercicio contable.

No obstante lo anterior, al participar de las características enunciadas en el párrafo 24, no se consideran, a efectos de este documento, que constituyan un elemento diferente.

31. Las variaciones de activo contempladas en la definición de gasto pueden tomar la forma de salida o de corrección de su valor contable.
32. Las salidas de activo son aquellas bajas de inventario de un bien derivadas de su entrega a un tercero o consumo interno que implican una disminución de los fondos propios de la entidad. En los supuestos de entrega a un tercero de bienes no conceptuados como existencias, el gasto o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de mercado del bien o derecho recibido en contraprestación y el valor contable neto del activo entregado. La extinción de derechos se asimila a la baja de inventario de un bien a los efectos de calcular el gasto o pérdida que pudiera producirse con motivo de su cancelación.

No obstante, se podrán establecer otros criterios de cuantificación del gasto o pérdida producida para determinadas salidas de activo o extinción de derechos distintos al anteriormente indicado.

33. Deben considerarse como existencias, y por tanto inventariarse, aquellos activos circulantes susceptibles de almacenamiento poseídos por la unidad para su venta o consumo interno en el curso ordinario de su gestión o bien para su transformación o incorporación al proceso productivo. Para la mencionada consideración prevalecerá la verdadera naturaleza económica de las funciones y actividades a desarrollar sobre la cualificación legal atribuida al sujeto contable.

Las compras que no cumplan las condiciones anteriormente señaladas tendrán el mismo tratamiento contable que el resto de gastos por naturaleza del ejercicio, realizándose la imputación temporal, fundamentalmente, atendiendo a los principios de devengo y de importancia relativa.

34. Los gastos y pérdidas que reflejen las correcciones del valor contable de un activo, pueden tener como origen alguno de los siguientes:
- Amortización sufrida por elementos patrimoniales del Inmovilizado material e inmaterial.
 - Depreciación duradera que no se considere definitiva.
 - Depreciación irreversible y distinta de la amortización.
35. La amortización del inmovilizado recogerá en todo caso la depreciación anual correspondiente a los bienes clasificados como patrimoniales derivada de su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. También recogerá la depreciación de los bienes de dominio público afectos a servicios públicos.
- Respecto a los bienes demaniales destinados al uso general se atenderá al tratamiento que se establezca para los mismos.
36. Por la depreciación duradera que no se considere definitiva se deberá de dotar una provisión. Esta provisión se considerará como cuenta compensatoria del bien de que se trate y se deducirá por lo tanto a efectos de establecer su valoración. El gasto representa la dotación del ejercicio a la provisión correspondiente.
37. Cuando la depreciación de los bienes sea irreversible y distinta de la amortización la pérdida reflejará directamente la disminución del valor del bien o derecho correspondiente. Dentro de este concepto deben incluirse las pérdidas no realizadas, conceptuadas como aquellas correcciones de valor negativas que no se reflejan mediante la dotación de las provisiones descritas en el párrafo anterior.
38. Los gastos pueden surgir, también, de obligaciones reales o estimadas. Son obligaciones reales aquellas, legalmente exigibles, en las que se ha recibido la prestación o en las que, en virtud de acuerdos, la entidad se compromete a realizar una actividad sin esperar a cambio una contraprestación. En cuanto a las obligaciones estimadas se hace referencia a ellas en los párrafos 7 y 18.

39. Constituyen también gastos, las pérdidas, realizadas o no, que provengan de correcciones de valor al alza de determinadas partidas que recojan obligaciones reales.

B. CRITERIO GENERAL DE RECONOCIMIENTO DE GASTOS

40. El reconocimiento de gasto es el proceso de imputar al ejercicio una partida que cumpliendo las características enunciadas en el párrafo 24 satisface los requisitos establecidos en el párrafo siguiente.

El reconocimiento de un gasto implica la descripción de la partida correspondiente y su cuantificación en unidades monetarias.

La cuantificación de las partidas que constituyen gasto es objeto de análisis en los párrafos 52 a 58.

41. Para reconocer contablemente un gasto han de cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que se haya producido un hecho contable que implique un decremento en el patrimonio neto de la entidad asociado a una variación de activos o surgimiento de obligaciones. El reconocimiento del gasto ha de realizarse simultáneamente al momento en que se registren las variaciones de activo u obligaciones que los mismos originan.

b) Que la partida tenga un coste o un valor que pueda ser medido con fiabilidad. Dentro de este requisito cabe incluir el uso de estimaciones razonables como un método válido para cuantificar ciertos gastos.

El reconocimiento no puede ser sustituido en ningún caso por medio de notas u otro material explicativo.

42. La imputación temporal de gastos debe de hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representen y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquellos. Los gastos que surjan de la ejecución del presupuesto se imputarán cuando, de acuerdo al procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos administrativos. No obstante, al menos a fecha de

cierre del período, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos administrativos, también deberán reconocerse en el estado de resultados los gastos efectivamente realizados por la entidad hasta dicha fecha.

Si no puede identificarse claramente la corriente real de bienes y servicios se entenderá que los gastos se han realizado cuando se reconozcan los incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos que conlleven las correspondientes operaciones.

43. Los gastos se reconocen en el estado de resultados del ejercicio atendiendo al principio de correlación de ingresos y gastos enunciado en el documento n° 1 "Principios Contables Públicos".

También formarán parte de la cuenta de resultados del ejercicio los gastos y pérdidas no relacionadas con las operaciones corrientes de la entidad.

44. Cuando la asociación con los ingresos no pueda establecerse tal como se expone en el principio de correlación de ingresos y gastos, éstos últimos se reconocerán en el estado de resultados del ejercicio con base en procedimientos sistemáticos y racionales de distribución.
45. Los gastos o pérdidas que puedan producirse como consecuencia de la entrega a terceros de activos no conceptuados como existencias, se reconocerán en el estado de resultados del ejercicio en el que se transfiere su titularidad.
46. Los diversos componentes del gasto que constituyen el coste de las existencias vendidas se reconocerán en el estado de resultados del mismo ejercicio en el que se produce el ingreso derivado de la venta de dichos bienes.
47. Los gastos o pérdidas que puedan producirse como consecuencia de la extinción de derechos por causas distintas al cobro se registrarán cuando se dicten los correspondientes actos administrativos.
48. El reconocimiento de gastos que representan la depreciación efectiva sufrida por elementos patrimoniales del Inmovilizado material e inmaterial, se hará en función de procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Dichos procedimientos de distribución serán diseñados con el fin de que se reconozca

el gasto durante los ejercicios contables en los que los activos sirvan para realizar las actividades que conforman el objeto de la entidad.

49. Los gastos que representan las dotaciones a las provisiones por depreciación duradera que no se considere definitiva, se reconocerán en el estado de resultados del ejercicio en el que se conozca la pérdida de valor de los elementos patrimoniales correspondientes.
50. La depreciación irreversible distinta de la amortización se reconocerá como gasto en el estado de resultados del ejercicio en el que el bien o derecho afectado deje de cumplir las condiciones para su reconocimiento como activo en el balance de situación con el mismo valor.
51. Se reconocerá como gasto del ejercicio en el estado de resultados, los incrementos de obligaciones que no se correlacionen con partidas de activo reales.

No obstante lo anterior, podrán aplicarse procedimientos sistemáticos y racionales de distribución, durante la vigencia de la deuda, a las diferencias que puedan surgir entre el activo recibido y las obligaciones reconocidas en la emisión de deuda pública u otros títulos análogos.

C. CUANTIFICACIÓN DE LOS GASTOS

52. La cuantificación de los gastos es el proceso mediante el cual se determina la cantidad monetaria por la que aquéllos han de imputarse al ejercicio.

Para poder expresar un elemento en unidades monetarias es necesario que tengan un coste o un valor susceptible de medida fiable, tal como enuncia el párrafo 41.

53. A los efectos del párrafo anterior, se ha de entender la fiabilidad como la cualidad del método de medición que asegura la bondad de la cuantificación. El uso de un determinado método de medida aplicado a una partida puede conducir a una cantidad exacta o a una estimada, sin que ello pueda ser menoscabo de su fiabilidad. Cuando la estimación no pueda ser considerada como razonable no dará lugar a que el elemento sea reconocido en el ejercicio.

54. Los gastos derivados de las dotaciones a la amortización de bienes del inmovilizado se cuantificarán por el importe en que éstos se hayan depreciado durante el período, teniendo en cuenta para su cálculo la vida útil del bien, el uso y la posible obsolescencia.
55. Los gastos o pérdidas originados por depreciaciones de carácter reversible o irreversible no sistemáticas se computarán por la diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable.
56. En el caso de transmisiones de activos que no se consideren existencias, el gasto a imputar será la diferencia entre el valor de mercado del bien o derecho recibido en contraprestación y el valor contable neto del activo entregado, salvo que se establezcan criterios especiales. En el caso de bienes conceptuados como existencias el importe del gasto a imputar vendrá dado por el coste de los bienes vendidos.
57. Los gastos que surjan de obligaciones se registrarán por el importe de la contraprestación recibida o, en caso de no existir ésta, por la cantidad que la entidad se compromete a pagar a un tercero. En el caso de aquellas obligaciones en que el importe exacto no se conozca, se utilizarán métodos o estimaciones que ofrezcan garantías de fiabilidad.
58. El análisis de los gastos que se puedan producir por la emisión de deuda pública, así como los que puedan derivarse de la asunción de deudas son objeto de estudio en el documento nº 5 "Endeudamiento Público".

3. CRITERIOS APLICABLES A DETERMINADOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS Y GASTOS

59. Los gastos y pérdidas, atendiendo a la naturaleza económica de la operación, se clasifican en:
- a) Consumo de existencias.
 - b) Gastos de personal.
 - c) Gastos financieros.
 - d) Tributos.
 - e) Suministros y servicios exteriores.
 - f) Subvenciones y transferencias.
 - g) Dotaciones a las amortizaciones y las variaciones de las provisiones.
 - h) Pérdidas y gastos extraordinarios.
- a) El consumo de existencias vendrá determinado por las compras de activos definidos en el parágrafo 96 y la variación habida entre el inventario inicial y final de los mismos.
- b) Los gastos de personal reflejarán las retribuciones, cuotas de la Seguridad Social y demás gastos sociales devengados durante el ejercicio por el personal al servicio de la entidad.
- c) Los gastos financieros recogerán los derivados de la financiación de funcionamiento o financiamiento recibida por la entidad, no incluyéndose los servicios bancarios y similares.
- d) Los tributos se registrarán en el caso de que el sujeto contable sea contribuyente y que los mismos no supongan un aumento en el precio de adquisición de los activos comprados.
- e) Los suministros y servicios exteriores recogerán bienes y servicios de naturaleza diversa realizados por empresas ajenas a la entidad y que no constituyen una compra de existencias o no formen parte del precio de adquisición de otros activos.

- f) Las subvenciones y transferencias son aquellos desplazamientos patrimoniales realizados por la entidad que no tienen una contrapartida directa por parte de los beneficiarios. La distinción entre unas y otras radica en la afectación o no a un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Podrán ser corrientes o de capital.
- g) Las dotaciones a las amortizaciones y las variaciones de las provisiones reflejan las correcciones negativas de un activo producidas, respectivamente, por una depreciación originada por su funcionamiento, uso, disfute u obsolescencia o por una depreciación duradera de carácter reversible.
- h) Las pérdidas y gastos extraordinarios recogerán los producidos por la enajenación o baja total o parcial de activos que no tienen la consideración de existencias o que se producen por operaciones atípicas e infrecuentes de la entidad. Igualmente comprenderán las modificaciones de derechos u obligaciones de presupuestos cerrados, así como aquellos gastos o pérdidas significativas correspondientes a ejercicios anteriores.

60. Los gastos anteriormente enunciados se pueden producir, tal y como indica el parágrafo 24, como consecuencia de la variación de activos o el surgimiento de obligaciones.

Los derivados de la variación de activos, los producidos por la asunción de pasivos financieros y las transferencias y subvenciones, aunque cumplen las características establecidas en el concepto de gasto, y en consecuencia les es de aplicación subsidiaria todo lo indicado en la segunda parte del presente documento "Criterios Generales", no son objeto de un estudio pormenorizado ya que su problemática se analiza de manera específica en otros pronunciamientos.

El resto de los gastos derivados de un surgimiento de obligaciones se analiza, fundamentalmente, a través de los procedimientos administrativos de gestión más comunes que los originan. No obstante, dado que en ciertos procedimientos se produce una convergencia analítica con otros documentos, en el presente, a pesar de que se dedica al estudio general de los gastos, se

ha hecho una breve, pero necesaria referencia a las cuentas patrimoniales en las que pueda incidir el procedimiento estudiado.

3.1. PAGOS A JUSTIFICAR

61. Dispone el artículo 79.1 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP), en relación con lo establecido en el artículo 78, que "tendrán el carácter de "pagos a justificar" las cantidades que excepcionalmente se libren para atender gastos sin la previa aportación de la documentación justificativa".

En su apartado 3, establece que las órdenes de pago a justificar se habrán de imputar al respectivo presupuesto de gastos.

Por su parte, el apartado 4 del mismo artículo dispone que los perceptores de estas órdenes están obligados a justificar, dentro de los plazos establecidos, la aplicación de las cantidades recibidas.

Al lado de hechos formulados por el citado artículo 79 del TRLGP de forma genérica, existen casos singulares en los que los pagos a justificar están específica y concretamente contemplados por la normativa aplicable a cada uno de ellos. De forma indicativa señalamos los correspondientes a los gastos de emergencia (art. 91 Reglamento General de Contratación del Estado, R.G.C.E.), los suministros menores (art. 259 R.G.C.E.), ejecución de obras por la Administración (art. 71 R.G.C.E.) y dietas y gastos de locomoción (art. 18 RD 236/1.988).

62. Teniendo en cuenta el concepto y características señaladas en el párrafo anterior, las notas mas significativas que singularizan este procedimiento administrativo son las siguientes:
- a) Los libramientos se expiden sin haber realizado previamente el acreedor la prestación a su cargo.
 - b) Las operaciones de ejecución presupuestaria son previas a la realización material del gasto, implicando, en consecuencia, una imputación al presupuesto tan pronto se tramite la propuesta de pago materializada en una transferencia desde una caja principal a otra auxiliar.
 - c) El proceso de ejecución del gasto continúa en las cajas pagadoras hasta su terminación, pero ya sin reflejo contable.

d) Los perceptores de este tipo de órdenes de pago quedan obligados a justificar, dentro de unos plazos tasados, la aplicación de las cantidades recibidas.

63. A los efectos de este documento, el tratamiento contable que debe de aplicarse a este procedimiento es el siguiente:

a) A la remisión de los fondos debe de registrarse una obligación de carácter presupuestario. Dicha anotación, que en realidad no corresponde a una obligación jurídica para la entidad, viene justificada por el imperativo normativo antes citado.

No obstante dado que la salida de recursos no corresponde a una efectiva adquisición de bienes o prestación de servicios su contrapartida contable debe de ser una cuenta patrimonial de carácter no presupuestario. El registro de esta cuenta obedece a la calificación que tiene la caja auxiliar aunque desde su perspectiva jurídica pudiera conceptuarse como una tesorería de carácter secundario dentro de una organización descentralizada o desconcentrada, para este documento, los perceptores de las órdenes de pago a justificar tienen la condición de deudores a la entidad, considerándoles, por consiguiente, desde una óptica económica, una tesorería ajena a la organización del sujeto contable.

b) A la rendición de las cuentas y cuando éstas sean aprobadas de una manera formal, se registrará el gasto correspondiente a la naturaleza económica de la operación. El acto administrativo también conllevará la liquidación con el perceptor de las órdenes de pago a justificar de las cantidades justificadas.

3.2. ANTICIPOS DE CAJA FIJA

64. El artículo 79.7 del TRLGP, en su redacción dada por el artículo 21.1 de la Ley 37/1.988, de Presupuestos Generales del Estado para 1.989, establece un sistema de provisión de fondos de carácter no presupuestario en favor de Pagadurías, Cajas y Habilitaciones cuyo efecto más directo es la agilización de la gestión de gastos de carácter periódico o repetitivo en la fase de pago, tales como, dietas, gastos de locomoción, material no inventariable, conservación, tracto sucesivo y otros similares.
65. Dos son las características fundamentales de este tipo de procedimiento:
- a) Las provisiones de fondos a las Cajas pagadoras tienen carácter no presupuestario ya que implican un movimiento de fondos para situarlos en un lugar de pago. Dicho movimiento no comporta un gasto, es únicamente gestión de tesorería.
 - b) La reposición de fondos se va realizando en función de la rendición de cuentas que debe de hacerse por los gastos atendidos. Consecuencia de ello es que, frente al procedimiento ordinario en el que las operaciones de imputación tiene lugar a medida que se realiza el gasto, en el sistema de anticipos de caja fija, las imputaciones contables tendrán lugar después de realizado el gasto.
66. A los efectos de este documento cabe distinguir varios bloques informativos que deben de recoger los correspondientes registros contables que reflejen estos hechos:
- a) Las provisiones de fondos iniciales deberán ser tratadas como un movimiento interno de tesorería que reflejará las cantidades que ha recibido y entregado la tesorería receptora y remitente respectivamente.
 - b) Las salidas de fondos de la tesorería receptora para atender los pagos correspondientes a los servicios recibidos o bienes adquiridos tendrán como contrapartida una cuenta de balance transitoria que informará sobre las cantidades pendientes de imputación patrimonial y presupuestaria.

c) La rendición y aprobación de cuentas por los gastos realizados y subsiguiente reposición de fondos tendrán como consecuencia las siguientes anotaciones:

- Reconocimiento de obligaciones presupuestarias cuya contrapartida será la cuenta patrimonial o de gestión que corresponde a la naturaleza económica de la operación.
- Ordenación del pago de las obligaciones presupuestarias reconocidas.
- Salida de recursos de la tesorería principal o remitente para atender a los pagos ordenados.
- Entrada de los fondos anteriores en la tesorería auxiliar o receptora. Esta entrada de recursos tendrá como contrapartida la cuenta de balance transitoria a la que se ha hecho referencia en el apartado b) anterior.

67. Se recomienda con el fin de evitar una diferencia temporal excesiva entre la realización del gasto y su imputación contable, realizar la rendición de cuentas en el plazo de tiempo mas breve posible.

3.3. GASTOS Y PAGOS EN EL EXTRANJERO

68. Los gastos en el exterior tienen ciertas particularidades propias derivadas de la organización y competencias de la Administración española y la incidencia del Derecho Internacional en las relaciones jurídicas externas. En este sentido existen varias disposiciones que regulan este tipo de gastos. A modo de ejemplo citamos los tratados y convenios internacionales, los contratos de obras, servicios y suministros realizados al amparo del Decreto 3.637/1.965, la adquisición, arrendamiento y explotación de bienes inmuebles contemplada en el Decreto 2.926/65 y las retribuciones de funcionarios destinados en el extranjero (RD 1.404/86 y RD 1.239/88).
69. Respecto a los mismos destacan, sin entrar en el análisis del ámbito competencial de los distintos Departamentos en la gestión de los créditos utilizados para el cumplimiento de este tipo de obligaciones, los procedimientos de situación de fondos regulados, fundamentalmente, por la Ley de 31 de diciembre de 1.941. En este sentido cabe distinguir dos modalidades:
- Previo ingreso directo.
 - Sin previo ingreso directo.
70. Pagos previo ingreso directo.

La característica principal de esta modalidad de pago radica en que previamente a la situación de divisas en el extranjero por el Banco de España, se abona en la oportuna cuenta en dicho Banco el importe de las órdenes de pago en pesetas.

Este sistema se podrá aplicar, debiendo situarse el contravalor en divisas, cuando los pagos corresponden a obligaciones valoradas en pesetas y en los libramientos que se expidan con carácter de "a justificar".

En el primero de los casos citados procederá el pago en firme en el exterior, previo ingreso directo, cuando el gasto estuviese ya realizado y se dispusiese de los oportunos justificantes. Por lo tanto estos supuestos son reconducibles a los expresados en los parágrafos 11, 13 y 14.

En los demás casos, procederá el pago a justificar. Este procedimiento ha sido tratado en el apartado 3.1 "Pagos a justificar".

71. Pagos sin previo ingreso directo.

Esta modalidad de pago se caracteriza porque la situación de divisas en el extranjero se efectúa por el Banco de España antes de que se le haya hecho efectivo el importe de los libramientos, previa orden de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

Se seguirá esta vía siempre que los pagos en firme a realizar correspondan a obligaciones valoradas en divisas, cuyo contravalor en pesetas, por tanto, sea variable.

En este caso, llegada la fase de reconocimiento y liquidación de la obligación, los servicios correspondientes de la entidad contable registrarán la deuda presupuestaria con aplicación a la cuenta patrimonial o de gestión adecuada a la naturaleza económica de la operación. Esta primera fase de reconocimiento no tiene una especial significación respecto al procedimiento ordinario en cuanto a la justificación y aplicación de la regla del "servicio hecho", analizada en los párrafos 11, 13 y 14.

En cambio, presenta peculiaridades al final del proceso cuando se efectúa la aprobación de la cuenta rendida por el Banco de España a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera. A este respecto, deberán contabilizarse las diferencias de cambio, si existen, entre las cantidades consignadas en pesetas en la fase anterior y las que correspondan finalmente por la aplicación del cambio vigente en la fecha del pago real. Tales diferencias pueden tratarse con arreglo a diferentes criterios que pueden reconducirse a dos:

- mayor o menor importe de los gastos realizados (alternativa a la que obliga la normativa referida),
- gastos financieros.

3.4. CONTRATO DE OBRAS

72. Señala el artículo 55 del R.G.C.E. que se consideran como contrato de obras los que tengan por objeto:
- a) La construcción de un bien que tenga naturaleza de inmueble, tales como carreteras, ferrocarriles, puertos, presas, canales, edificios, fortificaciones, aeródromos, bases navales, monumentos, instalaciones varias y otros análogos.
 - b) La realización de trabajos que modifiquen la forma o sustancia del terreno o del subsuelo, como dragados, sondeos, prospecciones, inyecciones, etc.
 - c) La reforma, reparación, conservación o demolición de los definidos en los epígrafes anteriores.
73. El contrato de obras, bajo un punto de vista contable, puede registrarse, salvo lo indicado en los párrafos 74 y 75, en cuentas patrimoniales o en cuentas de gestión. Dicho registro estará en función de la naturaleza del contenido de cada proyecto. No obstante con carácter general, a tenor de lo expresado en el artículo 22 de la Ley de Contratos del Estado (L.C.E.) y los artículos 63, 70 y 71 del R.G.C.E. se puede realizar el siguiente cuadro de imputación contable:
- a) Obras de primer establecimiento, reforma o gran reparación: Inmovilizado.
 - b) Obras de reparaciones menores: gasto del ejercicio.
 - c) Obra de conservación y mantenimiento: gasto del ejercicio.
74. Sin perjuicio de que el análisis del inmovilizado y en consecuencia el estudio de los conceptos que van a formar parte del mismo se realiza en un documento monográfico, se considerarán gastos del ejercicio los siguientes:
- a) Los devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien debidos a razones de ineficiencia. Entre ellos cabe señalar los derivados de litigios, exceso de capacidad no utilizada o la interrupción de la actividad de desarrollo o construcción.

b) Los devengados con posterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento del bien que no impliquen un aumento del valor sustancial del mismo.

75. A los efectos del párrafo anterior han de tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

a) Se considerará que el bien está en condiciones de funcionamiento cuando se haya expedido el certificado o acta de recepción provisional. No obstante, en aquellos casos en los que determinados activos a pesar de haberse concluído no existe posibilidad real de uso hasta que no se completen otros, no se entenderá que están en condiciones de funcionamiento mientras no estén finalizados los bienes que sean necesarios para su funcionalidad.

b) La liquidación provisional derivada de la recepción provisional se considerará mayor o menor importe, según los casos, del valor del bien o gasto contratado. Su registro se realizará cuando la entidad apruebe y liquide el correspondiente expediente.

c) A tenor del artículo 171 del R.G.C.E. los gastos de conservación y policía de las obras correrán a cargo del contratista durante el período de garantía que se fije entre la recepción provisional y definitiva del activo objeto del contrato. En consecuencia, solo en los supuestos en que los daños o deterioros hubieran sido ocasionados por un mal uso de la entidad dichos gastos correrán a su cargo, debiéndose registrar en cuentas de gestión.

d) La liquidación definitiva derivada de la recepción definitiva se considerará gasto del ejercicio por aquellos importes que no supongan un incremento del rendimiento del bien.

e) Intereses de demora: señala la L.C.E. en sus artículos 47 y 57 y el R.G.C.E. en sus artículos 144, 172 y 176 que el contratista tendrá derecho al abono de los intereses correspondientes cuando la unidad administrativa se retrase en el pago de:

- Certificaciones de obras, a partir de los tres meses siguientes a la fecha de éstas.

- Liquidación provisional, a partir de los nueve meses siguientes a la recepción provisional.
- Liquidación definitiva, a partir de los seis meses siguientes a la recepción definitiva.

Respecto a los señalados en primer lugar se considerarán, salvo los producidos por ineficacia en la tramitación de los oportunos expedientes, como un coste de financiación ajena del bien que se contrata. Dicho coste financiero, en consecuencia, se registrará como un mayor precio de adquisición por las cuantías devengadas hasta la puesta en condiciones de funcionamiento. Los intereses de demora a cargo de la entidad devengados a partir del momento citado se contabilizarán como gastos financieros del ejercicio.

Respecto a los intereses de demora cuyo origen sea el retraso en el pago de las liquidaciones provisionales o definitivas, se considerarán en todo caso como un gasto corriente de la entidad.

- f) En todo caso se considerarán como gasto del ejercicio las indemnizaciones a cargo de la entidad; entre otras:
- Demora en la formalización del contrato señalado en el artículo 120 del R.G.C.E.
 - Causas de fuerza mayor enunciados en los artículos 46 de la L.C.E. y 132 del R.G.C.E.
 - Daños a terceros indicados en el artículo 124 del R.G.C.E.
 - Suspensión temporal de las obras regulada en los artículos 49 de la L.C.E. y 148 y 162 del R.G.C.E.

El registro en cuentas se verificará cuando se dicte la resolución pertinente del órgano o entidad que haya celebrado el contrato.

- g) Los gastos por depreciación del Inmovilizado se devengarán a partir del momento en el que los correspondientes bienes estén en condiciones de funcionamiento.

76. Los expedientes del contrato de obra, según indica el artículo 92 del R.G.C.E., pueden ser de tres clases:
- De tramitación ordinaria.
 - De tramitación urgente.
 - De régimen excepcional para obras de emergencia.

Mientras que el registro de los gastos de las dos primeras clases señaladas se ajustará a lo indicado en los siguientes párrafos, los expedientes de régimen excepcional para obras de emergencia constituyen, a tenor de lo indicado en el artículo 91 del R.G.C.E., un supuesto de pagos a justificar. Su análisis se ha realizado en el apartado 3.1 "Pagos a justificar".

77. Con carácter general, salvo lo indicado en el párrafo siguiente, el registro de los gastos se regirá por la regla del "servicio hecho" descrito en los párrafos 11, 13 y 14. Esta contabilización es acorde con lo indicado en el artículo 47 de la L.C.E. y su concordante 142 del R.G.C.E. A estos efectos señalan los mencionados cuerpos legales que "el contratista tendrá derecho al abono de la obra que realmente ejecute con arreglo al precio convenido".

La aplicación de la regla del "servicio hecho" a este tipo de contrato no debe de interpretarse de una manera rigurosa, pues tal comprensión llevaría a aplazar el registro de los gastos hasta la total ejecución de la obra contratada. En consecuencia la contabilización de los denominados "abonos al contratista", aunque sujetos a las rectificaciones y variaciones que resulten de la medición final, debe realizarse conforme vaya ejecutando parcialmente la prestación contratada.

El momento en el que debe contabilizarse el gasto y obligación subsiguiente coincidirá con el acto de aprobación y liquidación emitido por la entidad con base en las pertinentes certificaciones de obras expedidas por la dirección facultativa de las mismas. No obstante, si a fin de ejercicio no se ha dictado el correspondiente acto administrativo se registrará el gasto efectivamente realizado a dicha fecha; dicho gasto tendrá como contrapartida una cuenta que represente una obligación no presupuestaria.

78. Con carácter excepcional también deberán contabilizarse como gastos aquellos actos de reconocimiento y liquidaciones de obligaciones que no impliquen una ejecución de obras real. Tal es el caso contemplado en el artículo 143 del R.G.C.E. cuyo tenor establece: "La Administración podrá verificar también abonos a cuenta por operaciones preparatorias realizadas por el contratista, como instalaciones y acopio de materiales o equipos de maquinaria pesada adscritos a la obra...".

La razón de este mecanismo contable supone, además de una evidente facilidad operativa, una aplicación del denominado principio de "importancia relativa". En este sentido, la cuantía de los acopios abonados al contratista supone, cuantitativamente, un porcentaje no significativo respecto al total de volumen de la obra a certificar.

79. Las revisiones del precio contempladas en la normativa vigente se considerarán como un mayor importe del contrato aprobado y como tales se registrarán de acuerdo de lo establecido en los párrafos anteriores.

3.5. CONTRATO DE SUMINISTROS

80. Se considera contrato de suministro, a tenor de lo indicado en los artículos 83 de la L.C.E. y el 237 de R.G.C.E., la compra de bienes muebles, salvo la adquisición de propiedades incorpóreas y los títulos representativos de capital que se registrarán por la Ley de Patrimonio del Estado.

En todo caso se considerará como contrato de suministro la compra de bienes muebles, en la que concurra alguna de las siguientes características:

- a) Que el empresario se obligue a entregar una pluralidad de bienes, de forma sucesiva y por precio unitario, sin que la cuantía total se defina con exactitud al tiempo de celebrar el negocio por estar subordinadas las entregas a las necesidades de la Administración.
- b) Que se refieran a bienes consumibles o de fácil deterioro por el uso.
- c) Que la cosa o cosas que hayan de ser entregadas por el empresario deban de ser elaboradas con arreglo a las características peculiares fijadas previamente por la Administración.

81. Desde el punto de vista contable el concepto legal del contrato de suministro abarca bienes que pueden formar parte del Inmovilizado o del activo circulante de la entidad.

Caso de pertenecer a la primera de las submasas patrimoniales citadas, el gasto del ejercicio tendrá un tratamiento contable análogo al descrito en los párrafos 74 y 75 para el contrato de obras.

En cambio si el contrato de suministro se refiere a elementos patrimoniales de un ciclo corto, las adquisiciones se contabilizarán en las correspondientes cuentas de gestión. En estos supuestos, el gasto del ejercicio estará determinado por el consumo habido de estos bienes durante el periodo a considerar.

82. En función del tipo de bien a adquirir y de su cuantía se pueden distinguir, a efectos de análisis de este tipo contrato, los siguientes procedimientos:

- a) General.

- b) Suministros menores.
- c) Contrato de fabricación.
- d) Adquisición centralizada.
- e) Mantenimiento y arrendamiento de equipos y sistemas para el tratamiento de la información.

83. Procedimiento General.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo 78 para los supuestos de "abonos anticipados", la contabilización del gasto correspondiente sigue la regla general del "servicio hecho" enunciada en los párrafos 11, 13 y 14. Dicho registro, se identifica con lo establecido en el artículo 262 del R.G.C.E. que señala: "Se entenderá realizada la entrega cuando la cosa haya sido efectivamente recibida, de acuerdo con las condiciones del contrato. En todo caso la entrega total o parcial exigirá un acto formal y positivo por parte de la Administración...".

No obstante, si a la fecha de cierre del período no ha sido dictado aún, por parte de la entidad, un acto formal de reconocimiento y liquidación de la obligación, podrá registrarse su gasto por la cuantía de los bienes efectivamente entregados. Este mecanismo contable, que tendrá como contrapartida una obligación de carácter no presupuestario, deberá de utilizarse atendiendo en todo caso al principio de importancia relativa.

La regla del "servicio hecho" en el caso de entregas parciales debe de tratarse de forma análoga a la establecida en el párrafo 77, para las certificaciones de obra parciales del contrato de obras.

84. Suministros menores.

Atendiendo al artículo 86 de la L.C.E. se consideran suministros menores, aquéllos que se refieran a bienes consumibles o de fácil deterioro cuyo importe total no exceda de 500.000 pts.

Dado que es característica singular y habitual de este procedimiento la expedición de libramientos con carácter de "pagos a justificar", el registro de

las adquisiciones deberá de realizarse, para estos casos, conforme a lo establecido en el apartado 3.1 "Pagos a justificar" .

85. Contrato de fabricación.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 237 del R.G.C.E. se puede definir este contrato de suministros como aquel en que la cosa o cosas que hayan de ser entregadas por el empresario deben de ser elaboradas con arreglo a las características peculiares fijadas previamente por la entidad.

Dado que es característica fundamental de su régimen jurídico la aplicación directa de las normas que regulan el contrato de obras, el mecanismo contable que debe de realizarse es el expresado en este documento en el apartado 3.4 para este último tipo de contrato citado.

86. Bienes de adquisición centralizada.

La adquisición centralizada constituye una ordenación de las compras verificadas a través del Servicio Central de Suministros con el fin de coordinar y minimizar el coste de aquellos contratos que tengan por objeto la adquisición de material, mobiliario, equipo de oficina y demás bienes que determine el Ministerio de Economía y Hacienda. Como consecuencia de la disposición 29^a de la Ley 46/85 de Presupuestos del Estado para el año 1.986, también se realizará por la unidad administrativa citada la adquisición de equipos y sistemas de información así como la de sus elementos complementarios y auxiliares cuyas unidades centrales de proceso no superen los 10 millones de pesetas.

Desde una perspectiva contable el registro de las compras de estos bienes es el expresado para el procedimiento general ya que la singularidad de este procedimiento reside en la diversificación de competencias entre distintas unidades administrativas. Dicha diversificación no afecta al acto de reconocimiento y liquidación que debe de dictar la entidad que adquiere el elemento patrimonial.

87. Contratos de mantenimiento y arrendamientos de equipos y sistemas para el tratamiento de la información.

Estos contratos están regulados por el Decreto 2.752/73. Contablemente serán tratados en todo caso como gasto del ejercicio, sin que, en consecuencia, conlleve un recálculo de la política de amortizaciones fijadas por la entidad.

Su registro se realizará siguiendo las pautas expresadas en el parágrafo 83 de este documento para el procedimiento general.

3.6. OTROS CONTRATOS

A. CONTRATOS DE ASISTENCIA CON EMPRESAS CONSULTORAS O DE SERVICIOS

88. A tenor del artículo 3º del Decreto 1.005/1.974 los contratos de asistencia podrán tener como objeto:
- a) Elaboración de estudios, planes, proyectos, memorias e informes de carácter técnico, económico o social.
 - b) Realización de servicios técnicos, económicos, industriales, comerciales o cualquiera otros de naturaleza análoga, siempre que no incluyan ejecución de obras, gestión de los servicios públicos o prestación de suministros en cuyos supuestos se regularán directamente por las disposiciones de la legislación de contratos del Estado que le sean respectivamente aplicables.
 - c) Ejecución de otros servicios complementarios, tales como los de mecanografía, archivo, documentación, realización material de notificaciones y otros de índole administrativa, así como los de agencia, limpieza, calefacción, información y otros análogos.
89. Los contratos de asistencia pueden considerarse, desde un punto de vista contable, como activos o bien como gastos del ejercicio. A los efectos de este documento, como ya se ha indicado en apartados anteriores, sólo se analizan aquellos que deben de registrarse en cuentas de gestión.
90. Procedimentalmente, el reconocimiento de obligaciones en este tipo de contratos puede tener las siguientes variantes:
- Pago único.
 - Abonos a cuenta al contratista: A su vez, la valoración de los trabajos efectuados se podrá realizar de las siguientes formas:
 - . Tanto alzado.
 - . Precio unitario.
 - . Administración.

. Tarifas.

Su análisis se realiza en los siguientes párrafos.

91. Pago único.

El reconocimiento de la obligación se realizará en estos casos después de los trabajos, existiendo, cuando la naturaleza de la prestación sea posible, un acto formal de entrega. En los casos en los que la comprobación no sea preceptiva se sustituirá por una certificación expedida por la autoridad a quien corresponde recibir o aceptar los servicios.

En consecuencia, al registro contable de la obligación y gasto subsiguiente le será aplicable la regla del "servicio hecho" ya expuesta en los párrafos 11, 13 y 14.

92. Abonos a cuenta al contratista.

En los supuestos de "tanto alzado" y "tarifas" las cláusulas administrativas particulares podrán autorizar valoraciones parciales para trabajos efectuados antes de que se produzca la entrega parcial de los mismos. El registro contable de los gastos en estos casos sería análogo al descrito en el párrafo 78 para los "anticipos de obra".

En caso de no existir las cláusulas administrativas indicadas, la contabilización de los gastos y obligaciones pertinentes se realizará en el momento de la emisión del acto administrativo de reconocimiento y liquidación correspondiente a las entregas parciales efectivamente realizadas.

B. CONTRATOS DE TRABAJOS ESPECÍFICOS Y CONCRETOS NO HABITUALES

93. A los efectos de este documento, este tipo de contrato no presenta ninguna singularidad en cuanto al ámbito de aplicación contable ni al procedimiento administrativo a seguir. En consecuencia, el mecanismo contable a aplicar, en los casos imputables a cuentas de gestión, es el correspondiente a la regla general del "servicio hecho" expresada en los párrafos 11, 13 y 14.

C. CONTRATOS PATRIMONIALES

94. Se consideran contratos patrimoniales, a efectos de este documento, aquellos contratos privados que supongan la compraventa de muebles e inmuebles, permuta, arrendamiento, donación y demás a que se refiere la Ley de Patrimonio del Estado.

Desde una perspectiva contable, este tipo de contratos contempla, mayoritariamente, operaciones que afectan a las cuentas de Inmovilizado de la entidad. Si bien dichas transacciones pueden incidir en la cuenta de resultados, no son objeto de estudio de este pronunciamiento ya que su análisis pormenorizado se realiza en el documento relativo al "Inmovilizado". En consecuencia, solo se ha contemplado el contrato de "arrendamiento" por ser el único de los mencionados anteriormente que no implica ningún movimiento de las cuentas patrimoniales citadas.

La contabilización del gasto por arrendamiento se realiza cuando, en función de los términos establecidos en el contrato, se dicte el acto de reconocimiento y liquidación de la obligación. No obstante, a la fecha de cierre del periodo, deberá registrarse el arrendamiento devengado en aquellos supuestos en los que todavía no se haya dictado el correspondiente acto administrativo.

3.7. COMPRAS DE BIENES ALMACENABLES

95. Tal y como indica el documento nº 1 "Principios Contables Públicos" los sujetos a los que se refiere, integrantes todos ellos del Sector Público, poseen unas características jurídicas heterogéneas entre sí y realizan actividades económicas de naturaleza muy diversa. En este sentido, frente a unidades de carácter administrativo cuya función principal es la producción de servicios colectivos no destinados a la venta y la redistribución de la renta y riqueza nacional, existen otras entidades cuya actividad fundamental es la producción o venta de bienes. Es en estos últimos sujetos contables donde la incidencia del movimiento de factores almacenables representa una parte significativa del volumen de su actividad.
96. Tal y como se indica en el párrafo 33, se considerarán existencias, a efectos de análisis de este documento, los bienes susceptibles de almacenamiento poseídos por la unidad para su venta o consumo interno en el curso ordinario de su gestión o bien para su transformación o incorporación al proceso productivo.
97. Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo siguiente, se aplicará a las compras de existencias el mismo procedimiento contable que al resto de adquisiciones que realice la entidad. Este procedimiento supone, tal y como se ha indicado en otros apartados, la contabilización del gasto una vez que haya sido entregado el bien por parte del proveedor y el sujeto contable haya dictado el correspondiente acto de reconocimiento y liquidación de la obligación.
98. No obstante lo establecido en el párrafo anterior el registro contable de las entradas reales de existencias podrá realizarse sin necesidad de que se haya dictado, por parte de la entidad, el acto formal de reconocimiento y liquidación de la obligación.

También será admisible la contabilización de la entrada efectiva de factores almacenables aunque no se haya emitido aún, por parte del suministrador, la correspondiente factura.

Tanto en uno como en otro supuesto se recogerá en el pasivo del balance una cuenta transitoria acreedora que refleje las deudas de la entidad por las

facturas pendientes de recibir o formalizar. La aplicación al presupuesto se realizará en el ejercicio en el que se dicte el acto de reconocimiento y liquidación de la obligación.

El mecanismo contable descrito sólo podrá ser utilizado cuando la aplicación de la regla general del "servicio hecho" origine importantes disfuncionalidades como consecuencia de la diferencia temporal que se puede producir entre la fecha de entrada en almacén y el momento en el que se reconoce formalmente la obligación.

99. Aquellas entidades donde la necesidad de gestión de almacén demande una información contable muy puntual, deberán agilizar sus procedimientos administrativos con el objeto de hacer posible que el reconocimiento contable se lleve a cabo en el momento más próximo a su efecto jurídico.

3.8. GASTOS DE PERSONAL

100. Se conceptúan como gastos de personal: las retribuciones a los empleados de la entidad cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen; las aportaciones del sujeto contable a los Regímenes de la Seguridad Social u otros especiales así como los de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal o voluntariamente.
101. Las retribuciones a los empleados incluye las remuneraciones fijas y eventuales devengadas durante el periodo contable como consecuencia de la prestación de servicios a la entidad.

El correspondiente procedimiento administrativo de gestión reviste las siguientes características singulares:

- Acumulación en expediente y documento único, nómina, de actos homogéneos que afectan a una pluralidad de interesados. En el mencionado documento se consignan, para cada perceptor, las retribuciones íntegras que le corresponden a un periodo determinado, los descuentos sobre las mismas y el líquido resultante.
- Plazos breves y rígidos de tramitación.
- Existencia de órganos especializados, habilitaciones o pagadurías, para la gestión y pago de estos gastos.
- Tramitación anticipada de la nómina respecto a la fecha de devengo. No obstante, las cantidades consignadas están condicionadas a que subsistan las circunstancias de hecho previstas en la misma, de tal forma, que si después de confeccionada la nómina, se producen situaciones que alteran su cuantificación, se practican liquidaciones de diferencias en los meses sucesivos.

La contabilización del mencionado gasto se realizará cuando se reconozca y liquide formalmente la correspondiente obligación. El importe por el cual se

registrará será el que figure como íntegro en la nómina aprobada por el ordenador del gasto de la entidad.

De existir diferencias entre la cantidad contabilizada, con base en la nómina elaborada al principio del periodo y la realmente devengada se registrarán en el mes siguiente. Estos ajustes, atendiendo al principio de importancia relativa, no supondrán una modificación en la cuenta de resultados del periodo precedente.

102. Las cuotas patronales incluyen las aportaciones de la entidad a los regímenes de la Seguridad Social así como las correspondientes a Regímenes especiales de otras entidades de previsión social.

Las cuotas patronales derivadas de los regímenes de la Seguridad Social se contabilizarán como gasto cuando se dicte el acto de reconocimiento y liquidación de la correspondiente obligación. Atendiendo a la normativa vigente en el momento de elaborar este documento, la liquidación de las cuotas por el sujeto contable se llevarán a cabo, con carácter general, por mensualidades vencidas, ingresándose su importe dentro del mes siguiente al de su devengo.

Las cuotas patronales derivadas de regímenes especiales, en los que la entidad de previsión social realiza liquidaciones periódicas, se contabilizarán como gasto cuando se practiquen los mencionados actos liquidatorios.

Las cuotas patronales derivadas de regímenes especiales, tal como el seguido por la Mutualidad General de Funcionarios Civiles del Estado (MUFACE), en los que el sujeto contable deba efectuar pagos a cuenta, la contabilización del gasto se realizará cuando se dicten los actos de reconocimiento y liquidación de las correspondientes obligaciones. Las diferencias que pudieran surgir entre las citadas liquidaciones provisionales y la liquidación final se contabilizarán, en su caso, en el ejercicio en que se conozcan.