

ANA MONCLÚS SALAMERO
MAR RUEDA TOMÁS

*Profesoras del Departamento de Contabilidad y Finanzas.
Universidad de Zaragoza.*

Extracto:

LA ejecución del presupuesto de gastos, del que disponen las entidades públicas para la realización de sus actividades, requiere el cumplimiento de una serie de fases que dan lugar a un proceso denominado procedimiento de ejecución del gasto público.

En este trabajo se pretende analizar el tratamiento presupuestario y contable de los pagos a justificar y anticipos de caja fija como figuras especiales dentro del mencionado procedimiento, a raíz de las modificaciones introducidas por el Plan General de Contabilidad Pública de 1994, al que se adaptarán en un futuro próximo las entidades locales.

Sumario:

- I. Introducción.

- II. Algunos procedimientos especiales.
 - 1. Pagos a justificar.
 - 2. Anticipos de caja fija.

- III. Problemática contable.
 - 1. Contabilidad de los pagos a justificar.
 - 2. Contabilidad de los anticipos de caja fija.

- IV. Conclusiones.

- Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Las actividades de las entidades públicas con trasfondo económico tienen como punto de referencia un presupuesto, considerado como un documento financiero en el que se reflejan un conjunto de gastos que se pretenden realizar durante un período determinado unido a un detalle de los ingresos que constituyen su financiación. Este presupuesto público se caracteriza y diferencia del que puede existir en una empresa privada al ser limitativo y vinculante para el gestor en la vertiente de los gastos (sin perjuicio de las modificaciones presupuestarias), teniendo los ingresos un carácter estimativo.

Centrándonos en el ámbito estatal, el estado de gastos de su presupuesto se presenta clasificado desde tres puntos de vista: orgánico, económico y funcional desagregado por programas. La combinación de estas tres estructuras se denomina partida presupuestaria y su expresión cifrada constituye el crédito presupuestario.

Aprobados los presupuestos por las Cortes para cada ejercicio, que en nuestro país coincide con el año natural, es necesario para poder realizar gastos que exista crédito suficiente, el cual se irá consumiendo a medida que éstos se vayan reconociendo.

La serie de actos que son necesarios para realizar el gasto público es denominada como procedimiento de ejecución del gasto público o procedimiento de ejecución del presupuesto de gastos. Dichos actos, como actos administrativos que son, deben seguir un procedimiento y, además, sólo pueden desarrollarse dentro de los medios financieros puestos a disposición del gestor por la ley presupuestaria.

En el procedimiento para la ejecución del gasto público se puede distinguir entre el procedimiento general y los procedimientos especiales.

El **procedimiento general** es el que con dicho carácter se prevea por la normativa que regula la ejecución del gasto público. Dentro del mismo hay dos modalidades, el procedimiento general completo y el abreviado.

El *procedimiento general completo*, es aquel que se desarrolla de forma ordenada a lo largo de la totalidad de las fases, agrupadas en dos etapas que se pueden denominar procedimiento de gasto y procedimiento de pago.

El procedimiento de gasto tiene como objetivo la realización del gasto; consecuencia de ello, el ente público asume una obligación. La primera fase a realizar es la autorización, es decir, la decisión del ordenador de destinar una cierta cantidad de fondos públicos a la cobertura de una concreta necesidad pública. Hasta llegar a la misma hay una serie de actuaciones como la propuesta de gasto, el certificado de existencia de crédito, la fiscalización, etc.

En segundo lugar, se lleva a cabo la fase de compromiso de gasto o disposición, en la cual la autoridad competente se compromete con el proveedor, contratista o prestador del servicio.

En la fase de reconocimiento y liquidación de la obligación, el organismo público reconoce la deuda, de acuerdo con la regla del servicio hecho y una vez que el acreedor ha realizado y justificado su parte de la prestación.

Finalmente, a través de la propuesta de pago, se solicita del Director General del Tesoro y Política Financiera, como Ordenador General de Pagos, que ordene el pago de la obligación en favor del interesado (1).

El procedimiento de pago tiende al cumplimiento por el Tesoro Público de dicha obligación.

Tras la propuesta de pago, corresponde al Director General del Tesoro y Política Financiera la ordenación de pago, para la autorización de las salidas materiales o virtuales de fondos de la tesorería.

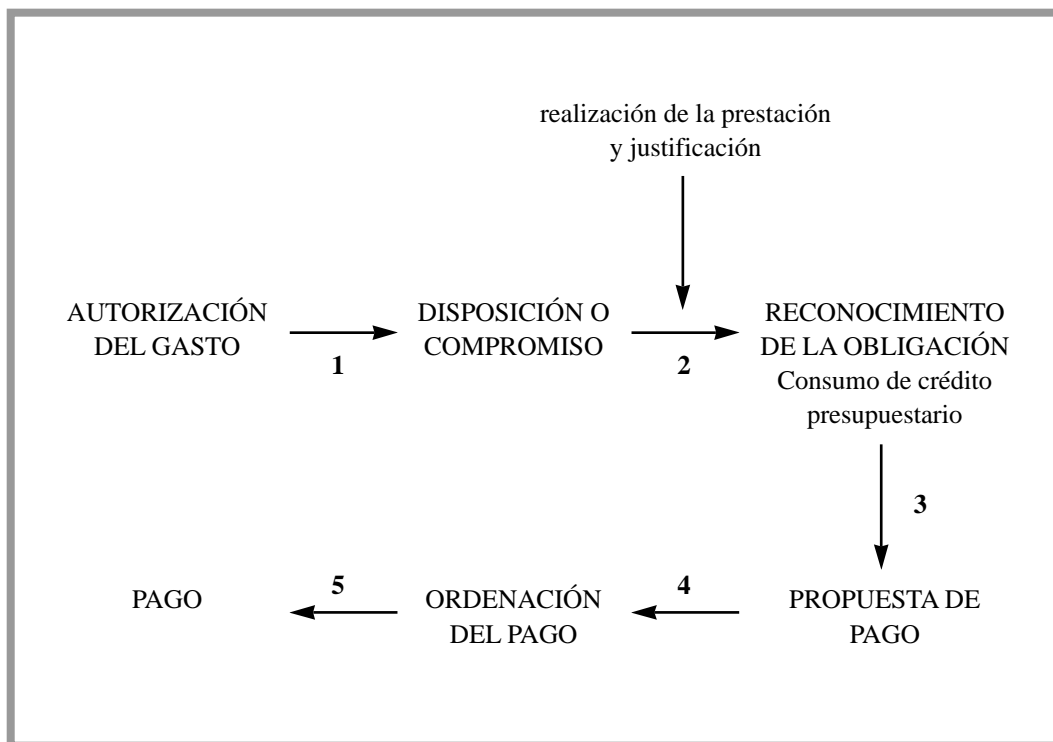
Por último, el pago es la ejecución de la prestación debida, mediante la entrega de una cantidad de dinero (a salvo de cualquier otra forma de extinción de la obligación: prescripción, compensación, etc.) por las tesorerías ubicadas en la Dirección General del Tesoro y Política Financiera (DGTPF) y en las Delegaciones de Hacienda (2).

(1) Esta fase no existe ni en organismos autónomos ni en entidades locales.

(2) La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de diciembre de 1995, referente a los procedimientos para el pago de obligaciones de la Administración General del Estado, distingue dos procedimientos: uno general, que se aplicará cuando la ordenación del pago se deba realizar por la DGTPF, mientras que su pago material se deba efectuar por la Caja Pagadora que se determine, y otro especial, para aquellos casos en los que la propuesta, ordenación y pago material se deba producir en el ámbito de la misma subentidad contable (Delegación de Hacienda o DGTPF).

Por otra parte, el *procedimiento general abreviado* supone la realización de varias fases de forma simultánea. Así, se pueden realizar conjuntamente:

- La autorización y el compromiso de gasto.
- La autorización, el compromiso de gasto y el reconocimiento de la obligación.
- El reconocimiento de la obligación y la ordenación del pago.
- La autorización, el compromiso de gasto, el reconocimiento de la obligación y la ordenación del pago.



Los **procedimientos especiales** representan una modificación de los postulados normales del procedimiento ordinario. Se configuran como excepciones legales; entre ellos podemos destacar los pagos a justificar y los anticipos de caja fija.

II. ALGUNOS PROCEDIMIENTOS ESPECIALES

1. Pagos a justificar.

Los pagos a justificar son las cantidades que excepcionalmente se libren para atender gastos, sin la previa aportación de la documentación justificativa de la realización de la prestación o del derecho del acreedor ante el órgano que haya de reconocer las obligaciones (3). A diferencia del procedimiento ordinario en el que para el reconocimiento de la obligación previamente se debe justificar que el proveedor, contratista o prestador del servicio ha cumplido con lo acordado, en este caso se reconoce la obligación y se paga sin cumplir con este requisito.

Por tratarse de un sistema excepcional de tramitación de gastos y pagos, no puede ser empleado más que en los supuestos tasados previstos en la ley. Los casos en los que procederá la expedición de órdenes a justificar son (4):

- Cuando los documentos justificativos no puedan aportarse antes de formular la propuesta de pago.
- Cuando los servicios o prestaciones a que se refieran hayan tenido lugar en territorio extranjero.
- En los casos de servicios no transferidos a las Comunidades Autónomas y que, por carecer la Administración Central de una estructura suficiente para llevarlas a la práctica, sea encomendada su realización a dichas Comunidades.

Junto a lo anterior, cuando los Organismos Autónomos (OO.AA.) del Estado tengan que satisfacer gastos en lugares donde no dispongan de sede, las órdenes de pago que libren serán a justificar.

Se establece una limitación a la emisión de este tipo de órdenes en los casos en que no se haya justificado la inversión de los fondos percibidos con anterioridad dentro de los plazos establecidos para ello (5). Sin embargo, para evitar daños en el funcionamiento de los servicios, es posible expedir propuestas de pago a justificar si se autorizan expresamente para cada caso concreto (6).

(3) Artículos 78.1 y 79.1 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP), esta materia ha sido desarrollada por el Real Decreto 640/1987 y por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de diciembre de 1987. Para las entidades locales, se regula en el artículo 171 de la Ley de Haciendas Locales (LHL) y en los artículos 69 a 72 del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril.

(4) Artículo 79.2 TRLGP modificado por la Ley 42/1994, de 30 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

(5) La normativa aplicable a las Corporaciones Locales, concretamente el Real Decreto 500/1990 (art. 71) matiza esta limitación al señalar que no se pueden «expedir nuevas órdenes de pago a justificar, por los mismos conceptos presupuestarios, a perceptores que tuvieran en su poder fondos pendientes de justificación».

(6) Éste es el criterio que venía utilizando la IGAE y que ha sido recogido por el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, que desarrolla el régimen de control interno.

Los Ministros o Presidentes de los OO.AA., respetando los requisitos anteriores, deben concretar los conceptos presupuestarios y, en su caso, establecer límites cuantitativos a los que sean aplicables dichas propuestas de pago a justificar.

Estos libramientos a justificar son fiscalizados por la Intervención Delegada con objeto de comprobar si cumplen la normativa aplicable a los mismos (7).

Los perceptores de las órdenes de pago están obligados a justificar la aplicación de las cantidades recibidas de acuerdo con los siguientes criterios:

Con carácter general, tres meses desde la percepción de los fondos, prorrogables a seis, o bien dentro del mes siguiente a la inversión de los mismos.

Para los créditos del Fondo Social Europeo, Expropiaciones y Gastos en el extranjero el plazo es de seis meses, prorrogables a un año.

La tramitación de los pagos a justificar se inicia con la autorización del gasto por el correspondiente Centro Gestor que emite la correspondiente propuesta de pago; ello implica, tras la orden de pago, el ingreso de los fondos en la Caja Pagadora. Posteriormente, dicha Caja realizará los pagos quedando obligada a la presentación de las cuentas justificativas y sus respectivos documentos para su aprobación. Esto permitirá cancelar la posición deudora de la Caja.

Por lo que se refiere a la fiscalización de estas propuestas de pago se comprueban aspectos tales como:

- Competencia para la expedición de la orden.
- Existencia de crédito adecuado y suficiente.
- Adecuación a las normas que los regulan.
- Justificación de la inversión de los fondos percibidos anteriormente.

En caso de incumplimiento de los requisitos anteriores, el Interventor formula reparo cuya tramitación se lleva a cabo conforme al procedimiento establecido en el ejercicio de la función interventora.

También son objeto de fiscalización las cuentas justificativas, pudiéndose utilizar para su examen procedimientos de muestreo (8).

(7) Artículo 3 del Real Decreto 640/1987.

(8) Todos los justificantes que superen individualmente el importe de 300.000 pesetas son objeto de comprobación específica. Circular 1/1991 de la IGAE modificada por la Circular 6/1992.

Respecto de éstas se verifica si:

- Corresponden a gastos concretos y determinados y se ha utilizado el procedimiento aplicable en su ejecución.
- Se adecuan al fin para el que se entregaron los fondos.
- Se acredita la realización efectiva y conforme de los gastos o servicios.
- El pago se ha realizado a acreedor determinado por el importe debido.

El Interventor emite informe indicando su opinión favorable o desfavorable acerca de las cuentas examinadas, si bien ésta no afecta a la aprobación de las mismas.

Intervenidas y aprobadas las cuentas justificativas se enviarán, tal y como establece el artículo 12.5 del Real Decreto 640/1987, sobre pagos librados a justificar, al Tribunal de Cuentas como órgano supremo fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público.

2. Anticipos de caja fija.

Los anticipos de caja fija son provisiones de fondos de carácter extrapresupuestario y permanente que se realizan a Pagadurías, Cajas y Habilitaciones, para la atención inmediata y posterior aplicación al capítulo II del presupuesto de gastos (gastos corrientes en bienes y servicios), siempre que sean de carácter periódico o repetitivo (9). Se expiden propuestas de pago no presupuestarias, así como sus correspondientes órdenes de pago, realizándose la provisión de fondos para satisfacer algunos gastos de los que no se conoce inicialmente ni su importe ni su destino concreto.

Para el establecimiento de los anticipos de caja fija es necesario acuerdo del Ministro o Presidente del OO.AA. correspondiente.

Establecido el sistema de anticipos de caja fija, se transfieren los fondos a la cuenta corriente de la Caja Pagadora, efectuándose los pagos a medida que se van produciendo los gastos correspondientes. Tras la realización de los pagos, y en función de las necesidades de tesorería, se justifican los mismos y se procede a la reposición de los fondos. Es en este momento cuando se produce la aplicación al presupuesto de los gastos realizados; por ello, como mínimo, la justificación debe realizarse en diciembre de cada año con el objeto de imputar los gastos a su respectivo presupuesto.

(9) Con anterioridad a la Ley 37/1988, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, que modificó el artículo 79 del TRLGP, eran una modalidad de los pagos a justificar por lo que tenían la consideración de operaciones presupuestarias.

El objetivo perseguido con este sistema es agilizar los pagos derivados de determinados gastos presupuestarios como pueden ser dietas, gastos de locomoción, conservación, material inventariable, etc.

Existen una serie de limitaciones cuantitativas relativas tanto a la provisión de los fondos como a su utilización. En este sentido, la cuantía total de la dotación no puede exceder del 7 por 100 de los gastos previstos en el capítulo II del presupuesto del respectivo Ministerio u OO.AA. Esto no implica que ésta sea la cuantía máxima de que se pueda disponer a lo largo del ejercicio, puesto que, a medida que se justifiquen los pagos, se producirá la reposición de los fondos.

En cuanto a su aplicación, el límite para la realización de pagos individualizados es de 500.000 pesetas, salvo que se trate de gastos de teléfono, energía eléctrica, combustibles o indemnizaciones por razón de servicio. Asimismo, una vez establecido el sistema no podrán realizarse pagos directos por un importe inferior a 100.000 pesetas excepto, lógicamente, los destinados a reposición de los fondos. A efectos de aplicación de estos límites, no pueden acumularse en un solo justificante pagos que se deriven de diversos gastos, ni fraccionarse un único gasto en varios pagos. Sin embargo, es práctica habitual el fraccionamiento de los gastos con objeto de no superar el límite de las 500.000 pesetas, lo que contraviene lo dispuesto en la normativa y podría incluso originar problemas de tesorería.

Respecto a la fiscalización de los anticipos, la constitución o modificación de los mismos es objeto de verificación por parte de la Intervención en lo referido a la cuantía máxima que se puede asignar y a la competencia para autorizar la propuesta de pago.

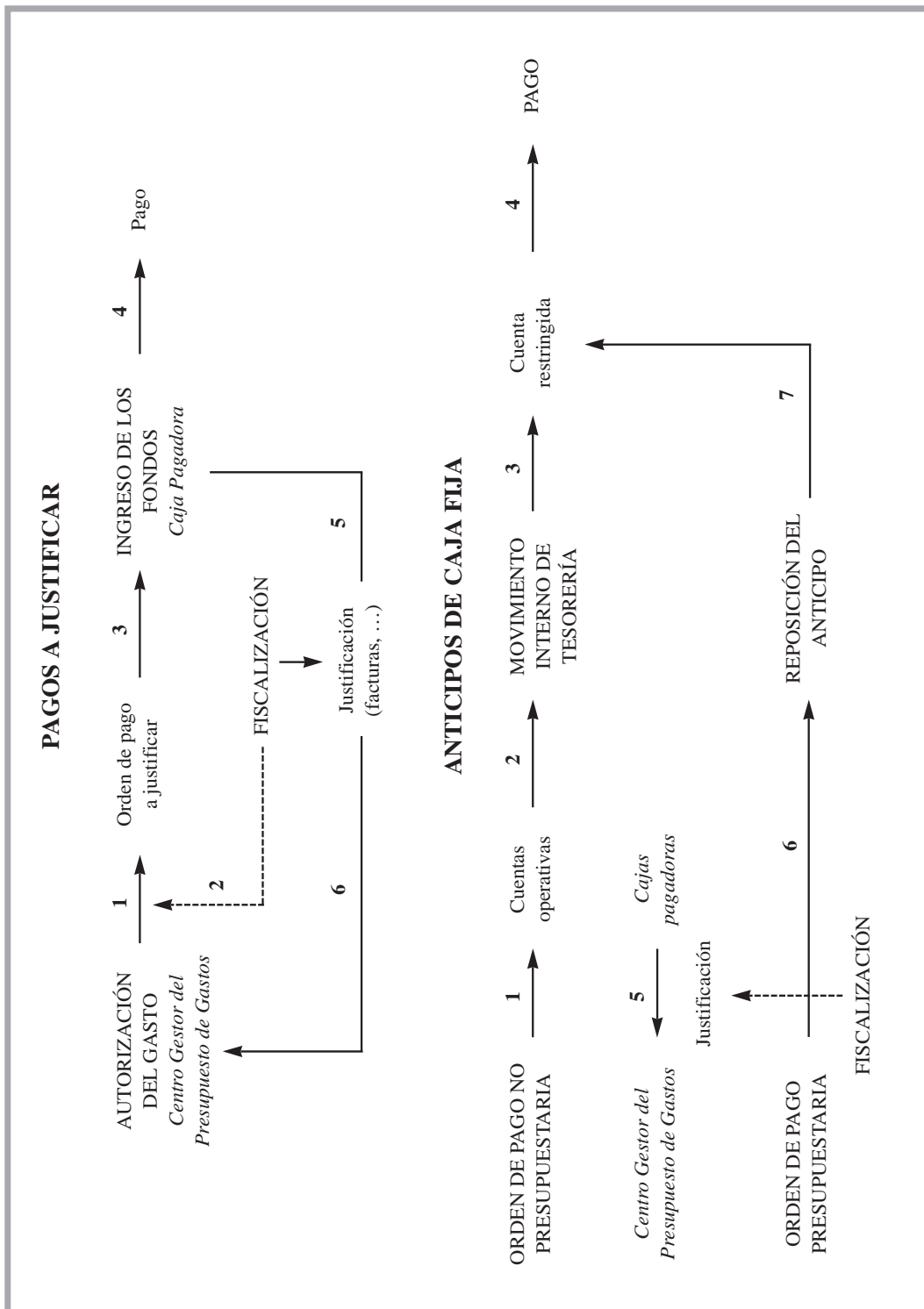
Por otra parte, una vez que se han presentado las cuentas justificativas, se fiscalizan siguiendo los mismos criterios que en el caso de los pagos a justificar. Aprobadas por la autoridad competente, se realiza la fiscalización de la reposición de fondos (10); ésta consistirá en comprobar:

- Si el importe de las cuentas justificativas coincide con el de los documentos contables de ejecución del presupuesto de gastos.
- Que las propuestas de pagos se basen en resolución de la autoridad competente.
- Que existe crédito y el propuesto es adecuado.

(10) El artículo 95 del TRLGP modificado por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, establece que no estarán sometidos a intervención previa, entre otros, los gastos menores de 500.000 pesetas que, de acuerdo con la normativa vigente, se hagan efectivos a través del sistema de anticipos de caja fija.

CUADRO RESUMEN

	PAGOS A JUSTIFICAR	ANTICIPOS DE CAJA FIJA
Finalidad	Agilización del procedimiento de gestión del gasto y pago	Descentralización de tesorería y agilización de pagos
Se utiliza	En situaciones concretas determinadas legalmente	Para determinados gastos de carácter periódico y repetitivo del capítulo II del presupuesto de gastos
Imputación presupuestaria	En la expedición de la propuesta de pago	Cuando se justifican los pagos realizados, produciéndose posteriormente la reposición de fondos
Contabilización del gasto	Realizado el mismo y cuando se justifica	Realizado el mismo y cuando se justifica
Implantación	Por acuerdo del Ministro o Presidente o Director del OO.AA., que debe especificar los conceptos aplicables, límites cuantitativos y criterios generales	Por acuerdo del Ministro o Presidente o Director del OO.AA.
Límites cuantitativos	Los establecidos en el acuerdo por el que se implanta	Importe máximo del 7 por 100 del total de créditos del capítulo II del presupuesto de gastos vigente en cada Ministerio u OO.AA. 500.000 pesetas para pagos individualizados con algunas excepciones
Plazos de justificación	<ul style="list-style-type: none"> – Regla general: tres meses ampliables a seis – Para determinados gastos: seis meses prorrogables a un año 	Como mínimo en diciembre
Normativa	Artículo 79 TRLGP Artículos 171 LHL y 69 a 72 del Real Decreto 500/1990 Real Decreto 640/1987, 8 de mayo Orden Ministerio de Economía y Hacienda 23-12-1987	Artículo 79 TRLGP Artículos 171 LHL y 73 a 76 del Real Decreto 500/1990 Real Decreto 725/1989, 16 de junio Orden Ministerio de Economía y Hacienda 26-7-1989



III. PROBLEMÁTICA CONTABLE

1. Contabilidad de los pagos a justificar.

Como ya se ha comentado, los pagos a justificar suponen una salida de fondos, que no está asociada a ninguna adquisición de bienes o prestación de servicios. El perceptor se convierte en deudor no presupuestario de la entidad, en tanto que no justifique los pagos realizados. No obstante, en el momento en que se tramita la propuesta de pago se produce la imputación al presupuesto.

<i>Créditos disponibles (0030)</i>		<i>a</i>	<i>Créditos retenidos para gastar (0031)</i>
_____	x		_____

<i>Créditos retenidos para gastar (0031)</i>		<i>a</i>	<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>
_____	x		_____

<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)</i>		<i>a</i>	<i>Presupuesto de gastos: gastos comprometidos (005)</i>
_____	x		_____

– Por la remisión de los fondos al cajero:

<i>Deudores por provisiones de fondos a justificar (441)</i>		<i>a</i>	<i>Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente (400)</i>
_____	x		_____

<i>Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente (400)</i>		<i>a</i>	<i>Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas (571)</i>
_____	x		_____

- Por la justificación de los pagos realizados:

*Cuenta de imputación que corres-
ponda (xxx)*

*a Deudores por provisiones de
fondos a justificar (441)*

_____ x _____

- En el caso de reintegro de cantidades sobrantes, pueden distinguirse dos situaciones:

A) Aplicar el reintegro al presupuesto de ingresos:

*Deudores por derechos reconocidos.
Presupuesto de ingresos corriente (430)*

*a Deudores por provisiones de
fondos a justificar (441)*

_____ x _____

*Bancos e instituciones de crédito.
Cuentas operativas (571)*

*a Deudores por derechos recono-
cidos. Presupuesto de ingresos
corriente (430)*

_____ x _____

B) Aplicar el reintegro al presupuesto de gastos:

*Bancos e instituciones de crédito.
Cuentas operativas (571)*

*a Cobros pendientes de aplicación
(554)*

_____ x _____

*Deudores por provisiones de fondos
a justificar (441) (-)*

*a Acreedores por obligaciones re-
conocidas. Presupuesto de gastos
corriente (400) (-)*

_____ x _____

<i>Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente (400) (-)</i>		<i>a Cobros pendientes de aplicación (554) (-)</i>
_____	x	_____
<i>Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004) (-)</i>		<i>a Presupuesto de gastos: gastos comprometidos (005) (-)</i>
_____	x	_____
<i>Créditos retenidos para gastar (0031) (-)</i>		<i>a Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004) (-)</i>
_____	x	_____
<i>Créditos disponibles (0030) (-)</i>		<i>a Créditos retenidos para gastar (0031) (-)</i>
_____	x	_____

En el procedimiento especial de pagos a justificar el Plan Contable actualmente vigente ha introducido importantes modificaciones que reflejan de forma más adecuada la situación de estos fondos, ya que anteriormente en el momento de realizar esos pagos, sin aportar la documentación justificativa, se efectuaban las fases no sólo presupuestarias sino también contables aunque el gasto no se hubiera realizado. No había, por tanto, ninguna diferencia contable respecto al procedimiento general, únicamente estos pagos eran objeto de un control y seguimiento específico hasta la justificación de las cantidades invertidas.

2. Contabilidad de los anticipos de caja fija.

Desde el punto de vista presupuestario se debe haber realizado la retención del importe del anticipo en los conceptos presupuestarios a los que afecte, que contablemente supone realizar el siguiente asiento:

<i>Créditos disponibles (0030)</i>		<i>a Créditos retenidos para gastar (0031)</i>
_____	x	_____

Los anticipos de caja fija, como provisiones de fondos no presupuestarios, implican una descentralización de tesorería que contablemente se refleja como un movimiento interno.

En la medida que se van utilizando esos fondos, se carga una cuenta de carácter transitorio en la que se reflejan las cantidades pendientes de imputación.

Justificados los gastos, se realiza la imputación presupuestaria y patrimonial así como la reposición de los fondos.

- Por la provisión de los fondos a la caja fija:

*Bancos e instituciones de crédito.
Cuentas restringidas de pagos (575)*

a Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas (571)

_____ x _____

- Por el pago a los acreedores últimos:

Anticipos de caja fija pendientes de reposición (558)

a Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos (575)

_____ x _____

- Por la aplicación a presupuesto de los gastos realizados y la reposición de los fondos una vez rendida y aprobada la correspondiente cuenta:

Créditos retenidos para gastar (0031)

a Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)

_____ x _____

Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)

a Presupuesto de gastos: gastos comprometidos (005)

_____ x _____

*Cuenta de imputación que corres-
ponda (xxx)*

*a Acreedores por obligaciones
reconocidas. Presupuesto de
gastos corriente (400)*

_____ x _____

*Acreedores por obligaciones reco-
nocidas. Presupuesto de gastos
corriente (400)*

*a Bancos e instituciones de cré-
dito. Cuentas operativas (571)*

_____ x _____

- La salida de fondos de las cuentas operativas no va dirigida al acreedor final que ya los recibió, sino que su destino es la cuenta restringida de pagos:

*Bancos e instituciones de crédito.
Cuentas restringidas de pagos (575)*

*a Anticipos de caja fija pendientes
de reposición (558)*

_____ x _____

Los anticipos de caja fija tienen carácter permanente, de forma que los fondos no invertidos a la fecha de cierre del ejercicio pueden ser utilizados en los ejercicios sucesivos. No obstante, en un momento concreto, pueden ser cancelados. En este sentido se pueden plantear las siguientes situaciones:

- A) Que en la cuenta restringida de pagos haya fondos.

En este caso, se debe traspasar el saldo de dicha cuenta a las cuentas operativas.

*Bancos e instituciones de crédito.
Cuentas operativas (571)*

*a Bancos e instituciones de cré-
dito. Cuentas restringidas de
pagos (575)*

_____ x _____

B) Que queden fondos por justificar.

Una vez justificados los fondos, debe reconocerse la obligación presupuestaria y cancelarse la cuenta en la que previamente se han recogido las cantidades pendientes de imputación.

Créditos retenidos para gastar (0031)

a Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)

_____ x _____

Presupuesto de gastos: gastos autorizados (004)

a Presupuesto de gastos: gastos comprometidos (005)

_____ x _____

Cuenta de imputación que corresponde (xxx)

a Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente (400)

_____ x _____

Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente (400)

a Formalización (579)

_____ x _____

Formalización (579)

a Anticipos de caja fija pendientes de reposición (558)

_____ x _____

C) Que parte de los fondos queden en la cuenta restringida y el resto esté pendiente de justificación.

El tratamiento anterior al Plan General de 1994 suponía igualmente una descentralización de tesorería que, sin embargo, no quedaba reflejada claramente en contabilidad sino que, más bien, la información que se transmitía estaba en relación con la posición deudora que asumía el cajero pagador respecto de la custodia de los fondos.

Por la salida de los fondos de la tesorería:

$$\begin{array}{r} \textit{Anticipos de caja fija (562)} \\ \hline \end{array} \quad a \quad \begin{array}{r} \textit{Tesorería (57)} \\ \hline \end{array} \quad x \quad \begin{array}{r} \\ \hline \end{array}$$

Reposición de los fondos: se realizaba siguiendo el mismo esquema de procedimiento de gasto y pago que se utiliza actualmente.

Cancelación del anticipo:

Las situaciones que se podían plantear son las mismas a las que hemos hecho referencia anteriormente, si bien su tratamiento contable variaba debido a que se cancelaba la posición deudora del cajero pagador.

IV. CONCLUSIONES

Las figuras de pagos a justificar y anticipos de caja fija tienen carácter especial respecto del procedimiento ordinario de ejecución del gasto público.

Los pagos a justificar pretenden agilizar el gasto y pago al permitir, en determinados casos, la expedición de órdenes de pago y el pago sin la previa aportación de la documentación justificativa de la correspondiente prestación o del derecho del acreedor.

Los anticipos de caja fija tienen como objetivo agilizar los pagos derivados de determinados gastos presupuestarios que se producen periódicamente o de forma repetitiva.

Con este último sistema se simplifica el procedimiento, puesto que situados los fondos en la Caja Pagadora solamente hay que efectuar los pagos según se vayan produciendo los gastos correspondientes. Sin embargo, en los pagos a justificar se debe conocer con anterioridad el gasto a realizar y su importe aproximado, debido a que se aplica al presupuesto desde el primer momento.

En el procedimiento especial de pagos a justificar el Plan Contable vigente ha introducido importantes modificaciones que reflejan de forma más adecuada la situación de estos fondos. Anteriormente, en el momento de realizar los pagos, sin aportar la documentación justificativa, se efectuaban las fases no sólo presupuestarias sino también contables, aunque el gasto no se hubiera realizado. No había, por tanto, ninguna diferencia contable respecto al procedimiento general, úni-

camente estos pagos eran objeto de un control y seguimiento específico hasta la justificación de las cantidades invertidas. En la actualidad, se reconoce un deudor no presupuestario en el momento de la provisión de fondos a la Caja Pagadora que dejará de serlo cuando se rindan y aprueben las correspondientes cuentas.

En el caso de los anticipos, el tratamiento contable anterior al Plan General de 1994 suponía una descentralización de tesorería que, sin embargo, no quedaba reflejada claramente en contabilidad. Esta cuestión se solventa con la reforma introducida, al considerar la provisión inicial de fondos como un movimiento interno de tesorería. A medida que se van atendiendo obligaciones, se utiliza una cuenta de carácter transitorio para reflejar las cantidades pendientes de imputación patrimonial y presupuestaria.

BIBLIOGRAFÍA

- CARRASCO GARCÍA, D.: *La Nueva Contabilidad Pública*. Ariel Economía. Madrid, 1994.
- CIRCULAR 1/91, de 15 de marzo, de la Intervención General de la Administración del Estado. Procedimiento en el examen de cuentas justificativas de «Pagos a Justificar» y «Anticipos de Caja Fija».
- CIRCULAR 6/92, de 16 de diciembre, de la Intervención General de la Administración del Estado. Modifica las cuantías en el procedimiento de examen de cuentas justificativas de pagos a justificar y anticipos de caja fija.
- Intervención General de la Administración del Estado (IGAE): *Manual de contabilidad pública*. Centro de publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1995.
- Intervención General de la Administración del Estado (IGAE): *Principios contables públicos. Documentos 1 a 8. Documento n.º 3 Principios contables públicos. Obligaciones y gastos*. Comisión de Principios y Normas Contables Públicas. Madrid, 1994.
- LEY 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.
- LEY 42/1994, de 30 de diciembre, sobre Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.
- ORDEN del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de diciembre de 1987. Desarrolla el Real Decreto de 8 de mayo (R. 1262), sobre régimen de pagos librados «a justificar».
- ORDEN del Ministerio de Economía y Hacienda de 26 de julio de 1989. Desarrollo y aplicación del Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de caja fija.
- ORDEN del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local.

- ORDEN del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad del tratamiento especial simplificado para entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes.
- ORDEN del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
- ORDEN del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de diciembre de 1995, que regula los procedimientos para el pago de obligaciones de la Administración General del Estado.
- ORDEN del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996. Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado.
- ORDEN del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de diciembre de 1996, por la que se aprueba los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado.
- ORDEN del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de diciembre de 1996, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado.
- PASCUAL GARCÍA, J.: *Procedimientos de la administración financiera*. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1991.
- REAL DECRETO 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados a justificar.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.
- REAL DECRETO 716/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de caja fija.
- REAL DECRETO 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el Capítulo Primero del Título Sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos.
- REAL DECRETO 2188/1995, de 28 de diciembre, que desarrolla el régimen de control interno.
- RESOLUCIÓN de la Intervención General de la Administración del Estado, de 11 de noviembre de 1983, por la que se aprueba la nueva versión del Plan General de Contabilidad Pública.
- RESOLUCIÓN de 14 de septiembre de 1989, de la Intervención General de la Administración del Estado. Dicta instrucciones para contabilización de los anticipos de caja fija y modifica la Resolución de 23 de diciembre de 1987 (R. 1988, 3) que aprobó normas de contabilidad de las cajas pagadoras y modelos normalizados de cuentas participativas.
- TORRES PRADAS, L. y PINA MARTÍNEZ, V.: *Manual de Contabilidad Pública*. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 1996.