

---

# Comptabilització del pressupost

---

PID\_00260516

Daniel Mas Fontcuberta  
Antonio Muñoz Juncosa  
Carmen Torres Morales

---

Temps mínim de dedicació recomanat: 3 hores

---



**Daniel Mas Fontcuberta**

**Antonio Muñoz Juncosa**

**Carmen Torres Morales**

# Índex

<b>Introducció.....</b>	<b>5</b>
<b>1. El pressupost a l'Administració pública.....</b>	<b>7</b>
<b>2. Fases d'execució de l'estat de despeses.....</b>	<b>9</b>
2.1. Obertura del pressupost de despeses .....	11
2.1.1. La gestió del pressupost de despeses i els comptes del subgrup (00) .....	12
2.1.2. Modificacions de crèdit del pressupost de despeses .....	13
2.2. L'autorització .....	15
2.3. El compromís o disposició .....	15
2.4. El reconeixement de les obligacions .....	16
2.5. El pagament .....	18
<b>3. Fases d'execució de l'estat d'ingressos.....</b>	<b>19</b>
3.1. Obertura del pressupost d'ingressos .....	19
3.1.1. Modificació de les previsions inicials .....	19
3.2. La gestió dels drets que s'han de cobrar de l'exercici corrent .....	20
3.2.1. La liquidació o naixement del dret .....	22
3.2.2. Devolució d'ingressos indeguts .....	25
3.2.3. Els drets cancel·lats .....	26
3.2.4. La no exigibilitat dels drets, els ajornaments i fraccionaments .....	26
3.2.5. Esquema dels assentaments .....	27
3.3. El cobrament dels drets .....	27
<b>Exercicis d'autoavaluació.....</b>	<b>29</b>
<b>Solucionari.....</b>	<b>31</b>



## **Introducció**

En aquest mòdul es tracta l'execució del pressupost de despeses i d'ingressos en cadascuna de les seves fases.



## 1. El pressupost a l'Administració pública

Segons l'article 20 de l'LGP, «les obligacions de la Hisenda pública estatal neixen de la Llei, dels negocis jurídics i dels actes o fets que, segons dret, les generin», però segons el 21, «les obligacions de la Hisenda pública estatal només són exigibles quan resultin de l'execució dels pressupostos, de conformitat amb el que es disposa en aquesta Llei, de sentència judicial ferma o d'operacions no pressupostàries legalment autoritzades».

El pressupost en si no fa néixer obligacions per a la Hisenda pública, però sí que és requisit per al seu compliment. Així mateix, el poder executiu ha de procedir al compliment del mandat del legislatiu contingut en el pressupost.

La definició legal de pressupost ens la dona l'article 32 de la Llei general pressupostària (LGP):

«Els Pressupostos generals de l'Estat constitueixen l'expressió xifrada, conjunta i sistemàtica dels drets i obligacions que s'han de liquidar durant l'exercici per a cada un dels òrgans i entitats que formen part del sector públic estatal.»

A l'article 33 de l'LGP es distingeix l'efecte que produeix el pressupost respecte dels ingressos i de les despeses:

«Els Pressupostos generals de l'Estat determinaran:

- a) Les obligacions econòmiques que, com a màxim, poden reconèixer els subjectes referits al paràgraf a de l'apartat anterior.
- b) Els drets a reconèixer durant el corresponent exercici pels ens esmentats al paràgraf anterior.»

Els pressupostos de l'Administració pública tenen caràcter vinculant en relació amb l'autorització de despeses, que recull les obligacions que com a màxim poden reconèixer l'Estat i els altres ens públics a qui afecten (art. 32 LGP). Des del punt de vista dels ingressos, però, constitueixen meres previsions dels drets que cal liquidar durant l'exercici. Cal distingir entre els dos vessants del pressupost:

**1) Quant a les despeses:** l'autorització del Parlament s'ha d'entendre com el màxim que pot gastar el sector públic durant el període per a totes i cada una de les partides del pressupost.

L'article 46 de l'LGP estableix: «Els crèdits per a despeses són limitadors. No podran adquirir-se compromisos de despesa ni adquirir-se obligacions per quantia superior a l'import dels crèdits autoritzats en els estats de despeses, **per la qual cosa seran nuls de ple dret** els actes administratius i les disposicions generals amb rang inferior a llei que incompleixin aquesta limitació, sense perjudici de les responsabilitats regulades al títol VII d'aquesta Llei».

2) **Quant als ingressos:** el pressupost només és una estimació dels ingressos que no hi vincula el Govern durant l'exercici pressupostari de què es tracti. El sistema tributari opera i s'aplica de manera independent al pressupost, per la qual cosa es pot recaptar per sobre de les previsions del pressupost i, també, per sota de les previsions.

El procediment està condicionat per una preocupació pel control de la despesa, per evitar excedir els crèdits pressupostaris de despesa, mentre que en els ingressos no hi ha aquesta prevenció, ja que no tenen transcendència jurídica.

### **Finalitats de la comptabilitat pública respecte al pressupost**

Tal com ja es va esmentar al mòdul «Introducció a la comptabilitat dels ens administratius», segons l'article 120 de la Llei general pressupostària, la comptabilitat del sector públic estatal ha de permetre el compliment d'unes finalitats, la primera de les quals és:

«Mostrar l'execució dels pressupostos, posant de manifest els resultats pressupostaris, i proporcionar informació per al seguiment dels objectius previstos en els Pressupostos generals de l'Estat».



## 2. Fases d'execució de l'estat de despeses

L'LGP estableix quatre fases d'execució del pressupost:

- autorització (A)
- disposició o compromís (D)
- reconeixement de l'Obligació (O)
- pagament (P)

Aquestes fases es poden comptabilitzar de manera individual o agrupada:

- AD
- ADO
- DO
- ADOP

Vegem-les amb més detall:

- **Autorització.** És l'acte mitjançant el qual s'acorda la realització d'una despesa determinada per una quantia certa o aproximada, reservant la totalitat o part d'un crèdit pressupostari. Es tracta d'un acte de caràcter intern.
- **Disposició o compromís.** La disposició o compromís és l'acte mitjançant el qual s'acorda la realització de despeses, prèviament autoritzades, per un import exactament determinat. És un acte de rellevància jurídica per a tercers. Sobre una despesa prèviament autoritzada l'òrgan competent acorda la realització d'una despesa per una quantia certa adquirint els compromisos davant terceres persones i vinculant-hi jurídicament l'Administració.
- **Reconeixement de l'obligació.** És l'acte mitjançant el qual es declara l'existència d'un crèdit exigible contra l'entitat derivat d'una despesa autoritzada i compromesa. Les administracions establiran en les bases d'execució del pressupost els documents i requisits que, d'acord amb el tipus de despeses, justifiquin el reconeixement de l'obligació. L'acte del reconeixement suposa formalment el naixement d'un creditor concret de l'Administració.
- **Ordenació de pagament.** És l'acte administratiu mitjançant el qual l'ordenador de pagaments, partint d'una obligació reconeguda i liquidada, expedeix la corresponent ordre de pagament contra la tresoreria. L'acte administratiu de l'ordenació es materialitza en relacions d'ordres de pagament que recolliran els seus imports brut i líquid, la identificació del creditor i l'aplicació pressupostària que s'hagin d'imputar les operacions.

Actualment aquesta fase no es comptabilitza i es fa conjuntament amb la de pagament material.

- **Pagament material.** És l'última fase. Es materialitza en els xecs i transferències bancàries lliurats o els pagaments en efectiu.

Fase	Característiques
<b>Autorització (A)</b>	Acte mitjançant el qual s'acorda la realització d'una despesa determinada, de quantia certa o aproximada. Reserva la totalitat o part d'un crèdit pressupostari. Constitueix l'inici del procediment. No implica relació amb tercers.
<b>Disposició o compromís (D)</b>	Acte mitjançant el qual s'acorda la realització de despeses, prèviament autoritzades. Exigeix un compliment previ de tràmits legalment establerts. És de despesa concreta i determinat en la seva quantia i condicions. Acte que té rellevància jurídica envers tercers.
<b>Reconeixement i liquidació de la obligació (O)</b>	Acte mitjançant el qual es declara l'existència d'un crèdit exigible contra l'entitat i derivat d'una despesa autoritzada i compromesa. Haurà d'acreditar-se documentalment la realització de la prestació o el dret del creditor (conformat, factura, certificació d'obra o servei o acta de recepció). És de conformitat amb els acords que al seu dia van autoritzar i van comprometre la despesa. Les bases d'execució del pressupost (BEP) establiran els documents i requisits que, segons el tipus de despesa, justifiquin el reconeixement de l'obligació. El creditor haurà d'acreditar trobar-se al corrent de les seves obligacions fiscals amb l'entitat i justificar l'aplicació dels fons rebuts (preceptors de subvencions).
<b>Ordenació de pagaments (P)</b>	Acte mitjançant el qual s'expedeix la corresponent ordre de pagament contra la tresoreria de l'entitat. Es basa en una obligació reconeguda i liquidada. L'expedeix l'ordenador de pagaments. S'acomodarà al pla de disposició de fons. Pot efectuar-se individualment (obligacions específiques i concretes). Generalment, es materialitzarà en relacions d'ordres de pagament (article 66.1 RP).

El nou PGCP ha introduït un canvi radical en el control comptable del pressupost de despeses i ingressos.

El grup 0, que inclou els comptes de control pressupostari, passa a ser d'utilització voluntària, si bé la informació de la situació del pressupost en cada una de les seves fases ha de constar en els comptes anuals, per la qual cosa, si l'entitat comptable no utilitza el grup 0 del PGCP, haurà d'arbitrar per

si mateixa el sistema de control que permeti obtenir la informació suficient de la situació dels crèdits pressupostaris de totes i cada una de les partides, que pot ser per partida simple.

Aquest requeriment d'informació farà que, probablement, en la majoria de les aplicacions informàtiques de comptabilitat de les administracions es mantingui la utilització del grup 0.

## 2.1. Obertura del pressupost de despeses

L'obertura del pressupost de despeses suposa l'aprovació dels crèdits inicials del pressupost de despeses. Una vegada realitzat l'assentament d'obertura de la comptabilitat, es procedirà a l'obertura del pressupost de despeses, que es registrarà al diari general, mitjançant dos assentaments simultanis i per l'import total dels crèdits inicials.

Simultàniament, es procedirà a la comptabilització de l'estat d'ingressos, amb els assentaments que veurem a l'apartat corresponent.

(000) Pressupost de l'exercici corrent	a	(001) Pressupost de despeses: crèdits inicials [reflex dels crèdits inicialment assignats]
(001) Pressupost de despeses: crèdits inicials	a	(003) Crèdits disponibles [traspàs dels crèdits inicials a definitius]

S'utilitzen els comptes següents:

1) **Compte 000. Pressupost de l'exercici corrent.** Està destinat a recollir l'import dels pressupostos d'ingressos i despeses aprovats per a cada exercici i de les seves posteriors modificacions.

La suma del deure indicarà l'import total del pressupost de despeses; la del seu haver, el total del pressupost d'ingressos. Abans del tancament, el seu saldo, deutor o creditor, recollirà el dèficit o superàvit previst.

2) **Compte 001. Pressupost de despeses: crèdits inicials.** Recull l'import dels crèdits concedits en el pressupost de despeses inicialment aprovat per l'autoritat competent i la gestió dels quals està atribuïda a l'entitat subjecte de la comptabilitat.

Aquest compte apareixerà saldat a tota hora, perquè els dos assentaments anteriors són simultanis i pel mateix import.

**3) Compte 003. Pressupost de despeses: crèdits definitius.** Funcionerà utilitzant seus divisionàries.

**4) Compte 0030. Crèdits disponibles.** Recull la totalitat dels crèdits pressupostats aprovats a l'exercici, tant els inicials com les seves modificacions, així com la utilització d'aquests.

La suma del seu haver indicarà l'import total dels crèdits pressupostats; la del seu deure, l'import dels crèdits utilitzats durant l'exercici. Abans del tancament, el seu saldo, creditor, recollirà els crèdits no utilitzats, és a dir, el saldo de crèdits que, tot i ser definitius, no s'han retingut o autoritzat.

### 2.1.1. La gestió del pressupost de despeses i els comptes del subgrup (00)

En entrar en el seguiment de l'execució del pressupost de despeses, és necessari fer notar la doble naturalesa de les operacions.

Les primeres fases, A i D, corresponen a fases inicials del procediment de despesa i són moments previs al naixement de les obligacions econòmiques certes i exigibles, per tant, no tenen transcendència patrimonial, tot i que sí que en tenen en l'execució del pressupost i, per tant, és necessari disposar d'aquesta informació.

Els comptes que serveixen per fer-ne el seguiment són els comptes d'ordre del subgrup (00), de control pressupostari d'exercici corrent.

L'objectiu dels comptes de gestió pressupostària és controlar el naixement i l'extinció de les obligacions exigibles, com a conseqüència de les situacions anteriors (gestió pressupostària i gestió economicofinancera o pressupostària).

La meritació o «contret», és a dir, l'exigibilitat, són la frontera que separa els dos tipus d'operacions. Aquestes operacions, a més de tenir un desenvolupament pressupostari, tenen una missió economicofinancera pròpia de la comptabilitat general.

Els grups de comptes que les representen són:

- (000) Pressupost de l'exercici corrent
- (001) Pressupost de despeses: crèdits inicials
- (002) Pressupost de despeses: modificacions de crèdit
- (003) Pressupost de despeses: crèdits definitius
- (004) Pressupost de despeses: despeses autoritzades
- (005) Pressupost de despeses: despeses compromeses
- (400) Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost corrent
- (401) Creditors per obligacions reconegudes. Pressupostos tancats

#### Nota

Tots aquests comptes s'utilitzen per al control pressupostari i, per això, tenen un desenvolupament per tots i cada un dels conceptes pressupostaris que estiguin previstos en el pressupost aprovat per l'entitat que estem comptabilitzant.

#### Nota

Tots aquests comptes (00X) i (400) tenen un desenvolupament per a tots i cadascun dels conceptes pressupostaris que estiguin previstos en el pressupost aprovat per l'entitat que estem comptabilitzant.

### 2.1.2. Modificacions de crèdit del pressupost de despeses

Els crèdits inicials es poden modificar al llarg de l'exercici, ja sigui bé perquè sorgeixen necessitats o idees noves o perquè es produeix un canvi en les previstes. Hi ha dos tipus de modificacions:

- Modificacions que suposen un increment dels crèdits inicials:
  - crèdits extraordinaris
  - suplementes de crèdit
  - ampliacions de crèdit
  - incorporacions
  - crèdits generats per ingressos
- Modificacions que no impliquen un augment dels crèdits inicialment aprovats sinó un traspass de crèdits entre diferents partides pressupostàries, o baixa dels crèdits:
  - transferències de crèdits
  - baixa de crèdits

Els comptes que s'utilitzen són:

- (0020) Crèdits extraordinaris
- (0021) Suplementes de crèdit
- (0022) Ampliacions de crèdit
- (0023) Transferències de crèdit
- (0024) Incorporacions de romanents de crèdit
- (0025) Crèdits generats per ingressos
- (0027) Ajustos per pròrroga pressupostària
- (0028) Baixes per anul·lació

Núm. compte	Denominació	Deure	Haver
(000)	Pressupost de l'exercici corrent	XXXX	
(002X)	Segons el tipus de modificació		XXXX

Núm. compte	Denominació	Deure	Haver
(002X)	Segons el tipus de modificació	XXXX	
(0030)	Crèdits disponibles		XXXX

L'anul·lació de la modificació dona lloc als mateixos assentaments però amb signe negatiu. Per la seva banda, les transferències de crèdit suposen un traspass dels crèdits inicialment previstos d'una partida pressupostària a una de diferent. L'augment produït es compensa amb la disminució d'altres, sense que es produeixi cap variació en l'import dels crèdits.

La comptabilització de la transferència implica l'inici de l'expedient de modificació, una retenció de crèdit per a transferències en la partida pressupostària que es vol minorar.

Núm. compte	Denominació	Deure	Haver
(0030)	Crèdits disponibles	XXXX	
(0032)	Crèdits retinguts per transferències		XXXX

En el cas de la transferència negativa:

Núm. compte	Denominació	Deure	Haver
(000)	Pressupost de l'exercici corrent	- XXXX	
(0023)	Transferències de crèdit		- XXXX
(0023)	Transferències de crèdit	- XXXX	
(0030)	Crèdits disponibles		- XXXX

En el cas de la modificació positiva:

Núm. compte	Denominació	Deure	Haver
(000)	Pressupost de l'exercici corrent	XXXX	
(0023)	Transferències de crèdit		XXXX
(0023)	Transferències de crèdit	XXXX	
(0030)	Crèdits disponibles		XXXX

En el cas de l'anul·lació de la retenció:

Núm. compte	Denominació	Deure	Haver
(0030)	Crèdits disponibles	- XXXX	
(0032)	Crèdits retinguts per transferències		- XXXX

## 2.2. L'autorització

La fase d'autorització constitueix l'inici del procés de l'execució de la despesa. Comptablement reflecteix l'acte pel qual l'autoritat competent acorda la realització d'una despesa concreta, per un import exacte o estimat, per la qual cosa es procedeix a la reserva de la totalitat o d'una part del crèdit corresponent.

Aquesta fase és l'operació interna que no implica relació amb tercers, ni un deute, raó per la qual es continua comptabilitzant amb comptes del grup 0.

L'autorització constitueix l'inici del procediment d'execució de la despesa, i encara no implica relacions amb tercers externs a l'Administració.

Per exemple, en una contractació d'obres coincideix amb l'aprovació del plec de condicions, que és l'oferta del contracte als contractistes interessats perquè presentin les seves ofertes. En el cas de les despeses ja contractades i que es reiteren cada any, per exemple, les nòmines dels funcionaris que ja estan contractats per temps indefinit, es comptabilitza a començament d'any per l'import anual previst de les seves retribucions.

El compte que suporta la informació és el (004).

Concepte. Fase d'autorització de la despesa (A)

FASE A					
	(0030)	Crèdits disponibles			
			a	(004)	Pressupost de despeses: despeses autoritzades

El compte «(004) Pressupost de despeses: despeses autoritzades» recull l'import de les autoritzacions de despesa.

La suma del seu deure recollirà el seu import total de despeses compromeses; la del seu haver, el de despeses autoritzades. Abans del tancament, el seu saldo, creditor, recollirà l'import de les autoritzacions de despesa pendents de comprometre.

## 2.3. El compromís o disposició

La **disposició** o compromís és l'acte mitjançant el qual s'acorda, després del compliment dels tràmits legalment establerts, la realització de despeses, prèviament autoritzades, per un import determinat.

### Nota

Aquest compte s'utilitza per al control pressupostari i per això té un desenvolupament per a tots i cada un dels conceptes pressupostaris que estiguin previstos en el pressupost aprovat per l'entitat que estem comptabilitzant.

En el cas de la contractació d'obres o serveis, coincideix amb l'elecció del contractista que executarà l'obra o servei i l'adjudicació del contracte.

La disposició o compromís és un acte amb rellevància jurídica envers tercers, vinculant a l'Administració i al contractista adjudicatari a la realització d'una despesa concreta i determinada, tant en la seva quantia com en les condicions d'execució.

En el cas de les despeses ja contractades i que es reiteren cada any, per exemple, les nòmines dels funcionaris que ja estan contractats per temps indefinit es comptabilitza a començament d'any per l'import anual previst de les seves retribucions.

Aquesta fase continua sent una operació interna que encara no implica l'existència d'un deute, raó per la qual es continua comptabilitzant amb comptes del grup 0.

El compte que suporta la informació és el (005).

Concepte. Fase de disposició de la despesa (D). Disposició o compromís

FASE D	(004)	Pressupost de despeses: despeses autoritzades			
			a	(005)	Despeses compromeses

El compte «(005) Pressupost de despeses: despeses compromeses» recull l'import de les despeses compromeses.

La suma del seu haver recollirà l'import total de despeses compromeses durant l'exercici. Abans del tancament, el seu saldo, creditor, recollirà l'import dels compromisos de crèdit.

## 2.4. El reconeixement de les obligacions

Seguint el tràmit i com a conseqüència de les fases anteriors arriba el moment en què el tercer o proveïdor realitza la contraprestació i es converteix en creditor davant l'Administració. És el naixement d'una obligació amb un creditor ja definit.

Aquesta fase ja no és una mera operació interna, sinó que implica l'existència d'un deute, raó per la qual ja no es continua comptabilitzant amb comptes del grup 0, sinó que és necessària la utilització d'un compte del grup 4.

En aquest moment, conflueixen els actes de gestió pressupostària i els que alhora tenen un significat economicopatrimonial i financer, típics de la comptabilitat d'empresa.

### Nota

Aquest compte s'utilitza per al control pressupostari i per això té un desenvolupament per a tots i cada un dels conceptes pressupostaris que estiguin previstos en el pressupost aprovat per l'entitat que estem comptabilitzant.



En l'haver de l'assentament utilitzarem un compte «(400) Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost corrent», que tindrà com a subdivisionària la partida pressupostària corresponent a l'obligació que reconeixem.

El document o fase (O) constitueix el suport d'entrada i justificació dels assentaments comptables del reconeixement de l'obligació del pressupost corrent. I en funció de l'aplicació pressupostària de l'obligació reconeguda, en el deure de l'assentament aplicarem el seu corresponent del PGCP.

En relació amb el registre del compte d'imputació, s'haurà d'utilitzar aquell que correspongui a la seva naturalesa econòmica. En aquest sentit, existeix una connexió entre la classificació econòmica de despeses pressupostàries amb els grups del PGCP, segons quina sigui la partida pressupostària a què s'apliqui la despesa.

És un compte del passiu que recull les obligacions reconegudes durant el període de vigència del pressupost amb càrrec als crèdits figurats en el mateix. La seva anotació en l'haver exigeix una anotació en el deure d'un compte d'imputació que ens permetrà l'obtenció d'un balanç o un compte de resultats.

Les equivalències entre capítols pressupostaris de despeses i grups del PGCP són les següents:

Capítol de pressupost despeses	Grup del PGCP
1. Despeses de personal 2. Despeses en béns corrents i serveis 3. Despeses financeres 4. Transferències corrents	6. Compres i despeses per naturalesa
<b>6. Inversions reals</b>	<b>2. Immobilitzat</b>
7. Transferències de capital	6. Compres i despeses per naturalesa
<b>8. Actius financers</b>	<b>2. Immobilitzat</b>
9. Passius financers	1. Finançament bàsic

El compte que suporta la informació és el (400).

En general, els assentaments seran:

a.1) Comptes del grup 1, «Finançament bàsic», en els casos, entre altres, de reemborsament anticipat del passiu a llarg termini, així com, en el seu cas, en els de devolució anticipada de fiances i dipòsits rebuts a llarg termini.	a	(400) Creditors per obligacions reconegudes. Reconeixement de les obligacions de pagament de caràcter pressupostari
--	---	--

a.2) Comptes del grup 2, «Actiu no corrent», per les inversions realitzades en immobilitzat intangible, material, financer, inversions immobiliàries, i en el seu cas, per la constitució de fiances i dipòsits a llarg termini.

a.3) Comptes del grup 5, «Comptes financers», en els casos de reembors del passiu a curt termini, inversions financeres a curt termini, així com, en el seu cas, la constitució de fiances i dipòsits a curt termini.

a.4) Comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», per les compres d'existències, les despeses i les pèrdues.

Núm. compte	Denominació	Deure	Haver
(1..)	Finançament bàsic	x €	
(2..)	Adquisició d'immobilitzat	x €	
(5..)	Comptes financers	x €	
(6..)	Compres, despeses...	x €	
(400/...)	COR del pressupost corrent		X €

COR: creditors per obligacions reconegudes

#### Nota

Aquest compte s'utilitza per al control pressupostari i per això té un desenvolupament per a tots i cada un dels conceptes pressupostaris que estiguin previstos en el pressupost aprovat per l'entitat que estem comptabilitzant.

## 2.5. El pagament

El pagament de les obligacions reconegudes pressupostàries és el procediment més habitual d'extinció d'aquestes.

Tot i que hi ha diverses formes de pagament (compensació, formalització, etc.), només farem referència al pagament mitjançant comptes bancaris i caixa.

FASE P: pagament d'una obligació prèviament reconeguda

(400/...)	COR de pressupost de despeses corrent			
		a	(57)	Tresoreria

### 3. Fases d'execució de l'estat d'ingressos

#### 3.1. Obertura del pressupost d'ingressos

Utilitzarem els següents comptes:

1) Atès que el compte (000), en el deure, recull el total del pressupost corrent de despeses, ja que en l'haver figura el total del pressupost d'ingressos, el saldo indica si el pressupost s'aprova anivellat o no. Saldo zero significa que el pressupost està anivellat, i saldo creditor significa que el pressupost s'ha aprovat amb superàvit. No pot aprovar-se el pressupost amb dèficit.

2) El compte (006) mostra l'import inicial del pressupost d'ingressos corrents una vegada aprovat el pressupost definitiu i sempre estarà saldat.

3) El compte (008) recull totes les previsions definitives del pressupost d'ingressos, és a dir, també se li acumularan les modificacions pressupostàries, que vindran canalitzades pel compte (007) de modificacions de les previsions.

#### Nota

Tots aquests comptes (00X) tenen un desenvolupament per tots i cada un dels conceptes pressupostaris que estiguin previstos en el pressupost aprovat per l'entitat que estem comptabilitzant.

#### OBERTURA DE LA COMPTABILITAT D'INGRESSOS

RECORDATORI: Despeses = ( 000 a 001)  
( 001 a 003)

INGRESSOS:

DEURE

HAYER

Aprovació inicial del pressupost:

(006)	Pressupost d'ingressos	a	(000)	Previsions inicials. Pressupost exercici
	Previsió inicial			

Previsió definitiva:

(008)	Pressupost d'ingressos	a	(006)	Pressupost d'ingressos
	Previsió definitiva			Previsió inicial

Aquest assentament es fa simultàniament a la comptabilització de l'obertura de l'estat de despeses del pressupost que vam veure anteriorment.

#### 3.1.1. Modificació de les previsions inicials

Les modificacions de les previsions inicials d'ingressos pressupostaris es produiran com a conseqüència d'un acte formal que augmenti o disminueixi l'import previst inicialment en el concepte de pressupost d'ingressos correspo-

ment, ja que el seu import és estimatiu i el reconeixement de drets s'efectuarà per l'import que resulti de l'aplicació de la norma corresponent en cada cas, amb independència de l'import que figuri en el pressupost inicial.

Amb la comptabilització d'aquestes modificacions no es tracta de recollir més recaptació o més reconeixement de drets sobre los previstos inicialment en el concepte corresponent, sinó que l'acte formal de modificació del pressupost d'ingressos és la conseqüència d'una modificació dels crèdits inicials del pressupost de despeses en el mateix import i representa el finançament d'aquesta per a mantenir l'equilibri pressupostari.

Per la modificació de les previsions inicials:

Núm. compte	Denominació	Deure	Haver
(007)	Pl. modificació de previsions	XXXX	
(000)	Pressupost de l'exercici corrent		XXXX

Simultàniament, pel traspàs de la modificació a previsió definitiva:

Núm. compte	Denominació	Deure	Haver
(008)	Pl. previsions definitives	XXXX	
(007)	Pl. modificació de previsions		XXXX

Aquests assentaments es realitzen amb signe positiu o negatiu segons es tracti d'un augment o disminució, respectivament.

L' anul·lació de la modificació es realitza mitjançant assentaments idèntics però amb signe contrari.

Els comptes 006 i 007 apareixen sempre saldats.

El deure del 007 representa el total de les modificacions de les previsions.

### 3.2. La gestió dels drets que s'han de cobrar de l'exercici corrent

Dins de l'àrea comptable d'ingressos, els comptes de primer ordre estan agrupats sota el criteri del temps, segons afecti el present, el passat o el futur (compromisos d'ingrés):

a) El present o pressupost corrent està controlat mitjançant els comptes següents:

(000) Pressupost de l'exercici corrent

- (006) La previsió inicial
- (007) Modificacions de previsions
- (008) La previsió definitiva
- (430) El naixement del dret - Pressupost corrent
- (433) L'anul·lació del dret - Pressupost corrent
- (418, 437, 433.9) La devolució d'un ingrés indegut
- (438) Drets cancel·lats de pressupost corrent

**b) El passat o pressupost tancat està controlat mitjançant els comptes següents:**

- (431) Deutors per drets reconeguts. D'exercicis tancats
- (434) Drets anul·lats dels pressupostos tancats
- (439) Drets cancel·lats de pressupostos tancats

En la primera part dels ingressos del pressupost corrent, es tracten els aspectes de la previsió i el seguiment dels esmentats drets i que només afecten els comptes del grup (00).

El compte «(000) Pressupost de l'exercici corrent» registrarà en el deure els crèdits totals aprovats a l'exercici, per la qual cosa recollirà en l'haver les previsions inicials d'ingressos. El seu saldo, deutor o creditor, recollirà el dèficit o superàvit inicialment previst, però no efectivament realitzat.

El compte «(006) Pressupost d'ingressos: previsions inicials» recollirà en el seu deure i haver els ingressos inicialment previstos en el pressupost, per la qual cosa quedarà saldat.

El compte «(008) Pressupost d'ingressos: previsions definitives» registrarà en el seu deure els ingressos definitius aprovats, per la qual cosa no presentarà moviments en el seu haver, excepte al tancament de l'exercici.

Quan neix el dret a cobrar, a més de la seva faceta pressupostària, apareix l'observada per la comptabilitat general que analitza els fluxos de la gestió economicofinancera.

La vida de l'ingrés pressupostari transcorre per unes etapes que es poden sintetitzar en les següents:

1) **El naixement del dret.** El «contret» en sentit estricte, que presenta àmplies analogies amb la «meritació» del Pla general de comptabilitat.

2) **Les alteracions en la vida del dret a cobrar.** Es tracta de canvis en les situacions jurídiques dels drets reconeguts a favor de l'entitat

Per exemple, el fraccionament, l'ajornament de cobrament, els drets posats al cobrament en via voluntària i el seu passí a la via executiva, etc.

3) **L'extinció del dret, per cobrament o per baixa.** Dins de les baixes, és precís distingir-ne dues de grans grups.

a) Les anul·lacions, que es tramiten per les mateixes oficines que han liquidat el dret, representen una disminució dels drets reconeguts i es resten de les liquidacions brutes per obtenir els drets nets.

b) Les insolvències, prescripcions, cancel·lacions de drets, etc.

Per la seva banda, les cancel·lacions per cobraments en espècie afecten l'actiu del balanç.

### 3.2.1. La liquidació o naixement del dret

El reconeixement d'un dret de cobrament és el procés pel qual s'incorpora en el balanç un element que compleix les característiques de dret a cobrar.

Per reconèixer comptablement un dret a cobrar han de complir-se les condicions següents:

a) Que es tingui constància que s'ha produït un esdeveniment que hagi donat lloc al naixement del dret de cobrament.

b) Que el dret de cobrament tingui un valor cert i determinat.

c) Que el deutor pugui ser determinat.

Com a criteri general, i sense perjudici de determinades excepcions, els drets de cobrament que tinguin la consideració de pressupostaris es registraran en el moment en què es dictin els actes de liquidació corresponents que els quantifiquin, i s'aplicaran simultàniament al corresponent pressupost en vigor.

FASE RD: reconeixement d'un dret a cobrar

#### Nota

En la comptabilitat pressupostària, el naixement del dret està vinculat a l'acte administratiu que l'aprova.

Núm. compte	Denominació	Deure	Haver
(430/...)	DDR del pressupost corrent	x €	
(1..)	Finançament bàsic		x €
(2..)	Adquisició d'immobilitzat		x €
(5..)	Comptes financers		x €
(7..)	Vendes, ingressos...		x €
(38.)	Actius estat de venda		x €
(94.)	Ingressos per subvencions		x €

DDR: deutors per drets reconeguts

El reconeixement de drets s'aplicarà al pressupost d'ingressos de l'exercici.

Utilitza el compte «(430) Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», que funciona amb subcomptes, que recullen les diferents formes de liquidació que tenen lloc en les administracions públiques.

Com en el cas del reconeixement de les obligacions de pagament, en el reconeixement dels drets de cobrament s'enllaça l'àrea pressupostària i patrimonial de la comptabilitat pública.

El compte «(430). Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent» és un compte d'actiu que recull els drets reconeguts durant l'exercici pressupostari. La seva anotació en el deure exigeix una anotació en l'haver d'un compte d'imputació que ens permetrà l'obtenció d'un balanç o un compte de resultats.

Les contrapartides habituals del compte (430) seran les següents:

#### Nota

Aquest compte s'utilitza per al control pressupostari i per això té un desenvolupament per tots i cada un dels conceptes pressupostaris que estiguin previstos en el pressupost aprovat per l'entitat que estem comptabilitzant.

Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrents (430)	a	Comptes del grup 1, «Finançament bàsic», en els casos, entre altres, de formalització d'operacions d'endeutament a llarg termini, així com, en el seu cas, la constitució de fiances i dipòsits rebuts a llarg termini.
		Comptes del grup 2, «Actiu no corrent», per l'alienació d'immobilitzat intangible, material, financer, inversions immobiliàries, reintegrament anticipat de crèdits, així com, en el seu cas, per la cancel·lació anticipada de fiances i dipòsits constituïts a llarg termini.
		Comptes del grup 5, «Comptes financers», per la formalització d'operacions d'endeutament, alienació d'inversions financeres temporals, reintegrament de crèdits concedits, així com, en el seu cas, la constitució de fiances i dipòsits rebuts a curt termini.
		Comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», per la venda d'existències, els ingressos i els beneficis.
		Comptes del subgrup 38, «Actius en estat de venda», per la venda d'aquests actius.
		Comptes del subgrup 94, «Ingressos per subvencions», pel reconeixement i recaptació del dret derivat de subvencions imputades al patrimoni net.

En relació amb el registre del compte d'imputació, s'haurà d'utilitzar aquell que correspongui a la seva naturalesa econòmica. En aquest sentit, existeix una connexió entre la classificació econòmica d'ingressos pressupostaris i els grups del PGCP, segons quina sigui la partida pressupostària a què s'apliqui l'ingrés.

Les equivalències entre capítols pressupostaris d'ingressos i grups del PGCP són les següents:

Capítol del pressupost ingressos	Grup del PGCP
1. Impostos directes 2. Impostos indirectes 3. Taxes, preus i altres 4. Transferències corrents 5. Ingressos patrimonials	7. Vendes i ingressos per naturalesa
6. Alienació d'inversions	2. Immobilitzat
7. Transferències de capital	7. Vendes i ingressos per naturalesa
8. Actius financers	2. Immobilitzat
9. Passius financers	1. Finançament bàsic

Les subvencions rebudes es comptabilitzaran, amb caràcter general, com a ingressos directament imputats al patrimoni net (94x), de la mateixa manera que s'hauran d'imputar al resultat de l'exercici de manera correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció.



### 3.2.2. Devolució d'ingressos indeguts

La devolució d'ingressos indeguts implica que es torna l'ingrés perquè prèviament l'ha cobrat l'Administració i, per tant, no figura com a pendent de cobrament en el saldo del compte (430), ja que aquesta va anotar el cobrament en l'haver del compte (430).

La seva comptabilització té diverses fases i origina els assentaments següents:

a) El reconeixement de l'obligació i l'aparició d'un creditor (el deutor que va pagar), a qui s'ha de tornar l'ingrés indegut. Comporta la disminució d'un ingrés per anul·lació i, per tant, una pèrdua en els comptes de resultats o de balanç.

b) El pagament o la devolució real de l'ingrés indegut. Hi ha una sortida de diners de la tresoreria.

Fase	Import	Nom del compte	Cte. deure		Cte. haver	Nom del compte	Import
a)		Comptes d'imputació	1, 2, 5 o 7	a	418	Creditors per devolució d'ingressos i altres	
b)		Creditors per devolució d'ingressos i altres	418	a	57	Tresoreria	

El compte (418) és un compte creditor que recull el reconeixement de l'obligació de pagar o tornar quantitats indegudament recaptades, com a conseqüència d'haver-se dictat el corresponent acord de devolució. Figurarà, per tant, en el passiu del balanç i formarà part de l'agrupació «Creditors a curt termini».

La suma del seu haver indicarà el total d'obligacions que es reconeixen per devolució d'ingressos, és a dir, el total d'acords de devolució dictats a l'exercici més aquells que, dictats en exercicis anteriors, es trobaven pendents de pagament al començament. En canvi, la suma del seu deure indicarà les devolucions efectuades.

Simultàniament a aquest assentament, serà necessari fer els assentaments que recullen l'anul·lació del dret.

437	a	4339
-----	---	------

Abans del tancament serà necessari regularitzar aquests comptes perquè quedin saldats.

4339	a	437
------	---	-----

### 3.2.3. Els drets cancel·lats

La Llei general tributària i la Llei general pressupostària accepten formes de cancel·lació dels drets de la Hisenda pública diferents del pagament, per això el PGCP ha de preveure els corresponents comptes per a la seva formalització.

La cancel·lació de drets per adjudicació de béns és aquella que en comptes de cobrar en moneda el cobrament es fa en espècie. L'Administració s'adjudica un bé d'un contribuent (per saldar els impostos no satisfets, etc.).

L'esquema dels assentaments és el següent:

(Grup 1, 2...) Compte representatiu del valor	a	(438) Drets cancel·lats de l'exercici corrent o (439) Drets cancel·lats d'exercicis tancats
---	---	---

Els comptes (438) i (439) no afecten els comptes de tresoreria, i els seus saldos es traslladaran, en finalitzar l'exercici, als comptes (430) i (431), per obtenir el pendent de cobrament el dia 31 de desembre.

### 3.2.4. La no exigibilitat dels drets, els ajornaments i fraccionaments

Els drets liquidats que figuren al pressupost s'han de cobrar. L'Administració pot apressar el contribuent i utilitzar aquest mètode, si el deutor no ha pagat en el període voluntari. Però aquests poden ser ajornats o fraccionats; això suposa la suspensió de la seva efectivitat.

Aquesta suspensió pot néixer de la Llei, ja que interposa un recurs contra la liquidació, o per acte administratiu del mateix ens; no obstant això, en ambdós casos s'exigeix dipositar una garantia.

Al PGCP, es preveu una operativa i uns comptes especials per a les situacions que originen el traspàs de les quantitats ajornades o fraccionades del pressupost a uns comptes no pressupostaris i la seva nova incorporació al pressupost quan aquestes siguin exigibles.

També s'ha de preveure la repercussió que poden tenir aquests comptes dels drets a llarg termini, pel seu trasllat a comptes de drets a curt termini, en finalitzar l'exercici.

### 3.2.5. Esquema dels assentaments

En l'ajornament de cobrament per a l'exercici següent s'usa el compte (443), ja que és a curt termini, i per als exercicis posteriors al següent, el (2521), que és a llarg termini. En aprovar-se la suspensió del cobrament, donem de baixa un dret pressupostari.

Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament (443) o Deutors a llarg termini per ajornament o fraccionament (2521)	a	Drets anul·lats de l'exercici corrent (433)
---	---	---

Quan es produeixi el venciment o l'anul·lació de termini concedit, hem de tornar a aplicar al pressupost el dret ajornat.

Per reintegrar-se al pressupost corrent en el moment o exercici que correspongui.

(430) DDR	a	Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament (443) o Deutors a llarg termini per ajornament o fraccionament (2521)
-----------	---	---

Al final de l'exercici s'han de traslladar els debits de llarg a curt termini:

Deutors a llarg termini per ajornament o fraccionament (2521)	a	Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament (443)
---	---	---

### 3.3. El cobrament dels drets

El cobrament monetari dels drets reconeguts pressupostaris és el procediment més habitual d'extinció d'aquests.

Malgrat que existeixen altres formes de cobrament (aplicació diferida, en espècie, etc.), en aquesta assignatura només fem referència al cobrament per comptes bancaris o de caixa.

FASE I: cobrament d'un dret prèviament reconegut

( 57.)	Tresoreria			
		a	(430/...)	DDR Pressupost d'ingressos. Exercici corrent



## Exercicis d'autoavaluació

### 1. Enllaç de despeses pressupostàries i grups de PGCP

Concepte pressupostari	Classificació econòmica	Compte PGCP
<b>Despeses</b>		
- Retribucions bàsiques dels funcionaris		
- Seguretat social dels funcionaris		
- Contracte de recollida d'escombraries		
- Construcció de la piscina municipal		
- Consum d'energia elèctrica		
- Contracte de neteja edificis municipals		
- Despeses financeres derivades dels préstecs vigents		
- Amortitzacions de préstecs		
<b>Ingressos</b>		
- Previsió de liquidacions en concepte d'IBI urbà		
- Participació en tributs de l'Estat		
- Taxa de recollida d'escombraries		
- Operació de préstec a llarg termini		

### 2. Comptabilització de les operacions del pressupost de despeses

Es tracta d'un supòsit simplificat, però per mitjà del qual es veuen diferents operacions d'execució del pressupost i el seu reflex comptable.

L'ajuntament X té els crèdits inicials del pressupost de l'exercici 2017 recollits en les següents aplicacions pressupostàries:

130	(retribució personal biblioteca):	500 €
221	(subministrament gasolina vehicles policia):	400 €
	<b>TOTAL:</b>	<b>900 €</b>

Es demana:

1) Procedir a realitzar l'obertura del pressupost de despeses el dia 1 de gener de 2017, mostrant el seu reflex en la comptabilitat pressupostària i en la comptabilitat economicopatrimonial (partida doble).

2) Posteriorment, es comptabilitza una generació de crèdit de 200 € a la partida del personal de la biblioteca, ja que s'ha rebut una subvenció finalista de la Diputació que permet contractar un becari durant 3 mesos.

3) Uns dies més tard, s'autoritzen despeses de la partida del capítol 1 per import de 230 € i de capítol 2 per import de 225 €.

4) A continuació s'adquireixen compromisos de despesa pels imports següents:

- partida de capítol 1: 220 €
- partida de capítol 2: 150 €

5) Una setmana després es reconeixen obligacions per import de 95 € en concepte de gasolina per als vehicles de la policia.

6) Finalment, l'ajuntament efectua el pagament parcial de les obligacions reconegudes, per un import de 75 €.

7) Quin serà el saldo final del compte «(400) Creditors per obligacions reconegudes» (pressupost corrent)? Què caldrà fer l'1 de gener de 2018?

## Solucionari

### Exercicis d'autoavaluació

1. En aquesta solució s'han posat les partides de la classificació econòmica pressupostada a 5 dígits, en el cas que la OMEP EHA/3565 així ho detalli. Per als exercicis i avaluacions només cal posar el detall de 3 dígits (concepte) i, en cas que no es conegui o que l'enunciat no permeti deduir-lo, només es posaran en el cas de capítol o article.

Concepte pressupostari	Compte PGCP	Classificació econòmica
<b>Despeses</b>	640	120.00
– Retribucions bàsiques dels funcionaris	642	160.00
– Seguretat social dels funcionaris	629	227
– Contracte de recollida d'escombraries	215	622
– Construcció de la piscina municipal	628.0	221.00
– Consum d'energia elèctrica	629.2	227.00
– Contracte de neteja d'edificis municipals	651.1	48x
– Subvenció atorgada a un particular		
– Despeses financeres derivades dels préstecs vigents	662	310
– Amortitzacions de préstecs	170	913
<b>Ingressos</b>		
– Previsió de liquidacions en concepte d'IBI urbà	724	113
– Participació en tributs de l'Estat	750.1	420.00
– Taxa de recollida d'escombraries	740	302
– Operació de préstec a llarg termini	170	913.00

2. Es comença per registrar al llibre diari les operacions numerades de l'1 al 6 a l'enunciat.

Llibre diari:

Op	Fase	Import	Nom de compte	Cte. deure		Cte. haver	Nom de compte	Import
1)	O. Press	500	Press. despeses	000/130	a	001/130	Press. despeses Crèdits inicials	500
1)	O. Press	400	Press. despeses	000/221	a	001/221	Press. despeses Crèdits inicials	400
1)	O. Press	500	Press. despeses Crèdits inicials	001/130	a	003/130	Press. despeses Crèdits disponibles	500
1)	O. Press	400	Press. despeses Crèdits inicials	001/221	a	003/221	Press. despeses Crèdits disponibles	400
2)	MC	200	Press. despeses	000/130	a	002/130	Press. despeses Modificacions de crèdit	200
2)	MC	200	Press. despeses Modificacions de crèdit	002/130	a	003/130	Press. despeses Crèdits disponibles	200
3)	A	230	Crèdits disponibles	003/130		004/130	Crèdits autoritzats	230
3)	A	225	Crèdits disponibles	003/221		004/221	Crèdits autoritzats	225
4)	D	220	Crèdits autoritzats	004/130		005/130	Crèdits disposats	220
4)	D	150	Crèdits autoritzats	004/221		005/221	Crèdits disposats	150
5)	O	95	Reparacions	6283		400/221	Creditors per obligacions reconegudes en l'exercici corrent	95
6)	P	75	Creditors per obligacions reconegudes en l'exercici corrent	400/221		57x	Tresoreria. Bancs i caixes	75

En cada compte s'ha afegit darrere el símbol de la barra (/) i el concepte pressupostari al qual s'aplica l'operació en el cas que els assentaments tinguin la doble finalitat de comptabilitat financera i de control del pressupost i de les seves fases d'execució.

En el cas del compte 57x, donat que l'enunciat no especifica si els diners surten de la caixa de metàl·lic (570) o bé d'un compte en un banc (571), el que es fa és no concretar el tercer dígit i posar un símbol indeterminat, com x.

7) Per veure quin és el saldo del compte 400 cal construir el llibre major d'aquest compte:

400 Creditors ORN	
D	H
(6) 75	95 (5)
<b>Suma D 75</b>	<b>Suma H 95</b>
	<b>Saldo 20</b>

Els números entre parèntesi d'aquest llibre fan referència a quina operació de l'enunciat s'han produït.

El significat del compte és que la suma de l'haver representa el total d'obligacions reconegudes en el període. La suma del deure és el total d'aquestes obligacions reconegudes que han estat pagades en el període. El saldo, que sempre ha de ser creditor, ens indica les obligacions que han estat reconegudes i que estan pendents de pagar a la fi del període.

Aquesta explicació del significat de cada part del compte de major és una còpia de la que en fa el PGCP a la cinquena part, «Definicions i relacions comptables», on explica el funcionament del compte (400). És imprescindible per dur la comptabilitat tenir sempre al costat el PGCP, ja que és on s'explica el mecanisme comptable.

El dia 1 de gener del 2018, caldrà traslladar el saldo del compte (400) a l'haver del compte «(401) Creditors per obligacions reconegudes dels exercicis tancats», donat que el deute ja no serà de l'any corrent (2018), sinó que serà de l'any anterior o tancat (2017). El PGCP especifica, quan explica el compte (400), com cal operar al final de l'exercici.