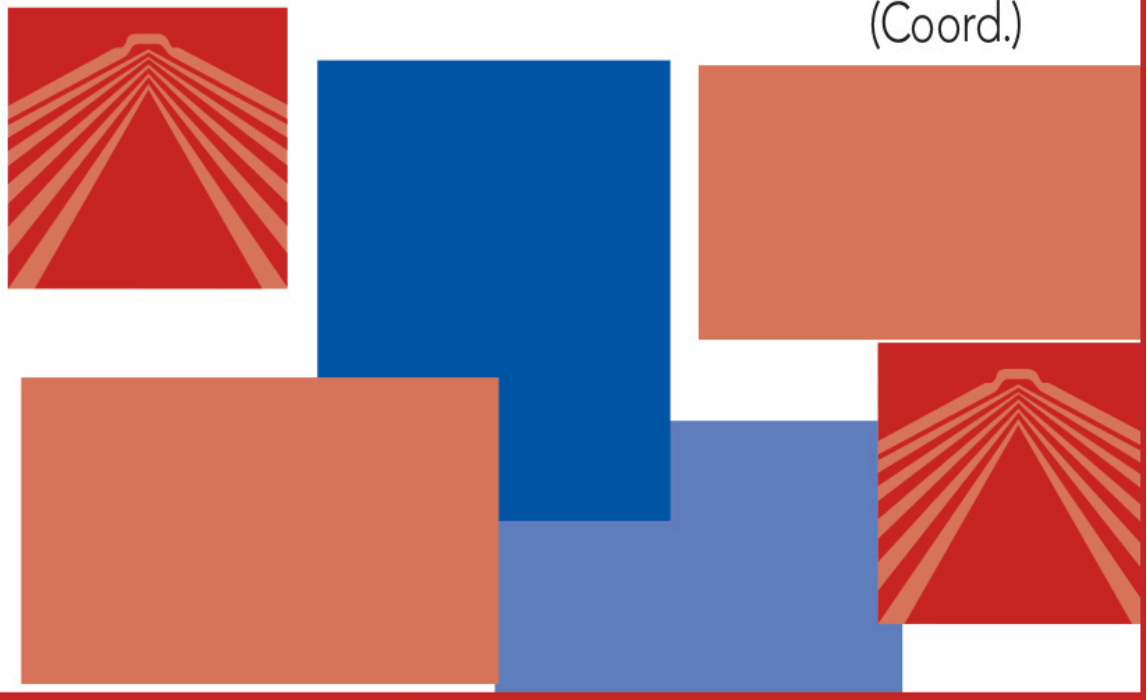
Contabilidad pública

Adaptada al PGCP 2010

Fundamentos y ejercicios

Daniel Carrasco Díaz
(Coord.)



PIRÁMIDE

Contabilidad pública

Coordinador

DANIEL CARRASCO DÍAZ

CATEDRÁTICO DE UNIVERSIDAD.
UNIVERSIDAD DE MÁLAGA

Contabilidad pública

EDICIONES PIRÁMIDE

COLECCIÓN «ECONOMÍA Y EMPRESA»

Edición en versión digital

Está prohibida la reproducción total o parcial de este libro electrónico, su transmisión, su descarga, su descompilación, su tratamiento informático, su almacenamiento o introducción en cualquier sistema de repositorio y recuperación, en cualquier forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, conocido o por inventar, sin el permiso expreso escrito de los titulares del copyright.

© Daniel Carrasco Díaz (Coord.), José María Carlos Álvarez López, Pedro Manuel Balboa La Chica, Dionisio Buendía Carrillo, Juan Francisco Galera Martín, María José Luna Jiménez, Virginia Llorente Muñoz, Andrés Navarro Galera, Concepción Ortega Jiménez y María del Pino Pérez Castellano, 2016
© Primera edición electrónica publicada por Ediciones Pirámide (Grupo Anaya, S. A.), 2016
Para cualquier información pueden dirigirse a piramide_legal@anaya.es
Juan Ignacio Luca de Tena, 15. 28027 Madrid
Teléfono: 91 393 89 89
www.edicionespiramide.es
ISBN digital: 978-84-368-3555-7

Relación de autores

José María Carlos Álvarez López
Profesor titular de Universidad. Universidad de Jaén.

Pedro Manuel Balboa La Chica
Profesor titular de Universidad. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

Dionisio Buendía Carrillo
Profesor titular de Universidad. Universidad de Granada.

Daniel Carrasco Díaz (coord.)
Catedrático de Universidad. Universidad de Málaga.

Juan Francisco Galera Martín
Profesor asociado. Universidad de Málaga.

María José Luna Jiménez
Profesora titular de Universidad. Universidad de Málaga.

Virginia Llorente Muñoz
Profesora colaboradora. Universidad de Málaga.

Andrés Navarro Galera
Profesor titular de Universidad. Universidad de Granada.

Concepción Ortega Jiménez
Profesora titular de Universidad. Universidad de Málaga.

María del Pino Pérez Castellano
Profesora colaboradora. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

© Ediciones Pirámide

Índice

Prólogo 17

1. Delimitación del sector público e introducción al presupuesto 19

1.1. Delimitación y fenomenología económico-financiera del sector público .. 21
1.2. El presupuesto en las entidades públicas 31
1.3. Principios presupuestarios 35
1.4. Estructuras presupuestarias 40
1.5. Elaboración y aprobación del presupuesto 50
1.6. Modificaciones del presupuesto 59
1.7. Ejecución del presupuesto 65
1.8. Liquidación y control del presupuesto 71

2. La contabilidad pública 83

2.1. La contabilidad pública: concepto, ámbito de aplicación, fines y división... 85
2.2. Usuarios, requisitos y características cualitativas de la información contable pública 90
2.3. La contabilidad pública como sistema de información 93
2.4. Normalización y planificación contable: concepto e importancia 95
2.5. La regulación de la contabilidad pública en España: antecedentes y situación actual 96
2.6. El Plan General de Contabilidad Pública de 2010: características, estructura y contenido 100
2.7. La normalización contable internacional 107

3. El marco conceptual de la contabilidad pública en el PGCP de 2010 .. 111

3.1. Introducción 113
3.2. Principios contables 116

© Ediciones Pirámide

3.3. Elementos de las cuentas anuales 120
3.4. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales 123
3.5. Criterios de valoración 126

4. Contabilización de las operaciones del presupuesto de gastos 131

4.1. Objeto, contenido y fin de la contabilidad del presupuesto de gastos 133
4.2. Presupuesto de gastos corriente: operaciones de gestión de los créditos ... 136
4.2.1. Apertura del presupuesto de gastos 137
4.2.2. Cambio de situación de los créditos 139
4.2.3. Modificaciones de los créditos iniciales 141
4.3. Presupuesto de gastos corriente: operaciones de ejecución presupuestaria .. 147
4.3.1. Autorización del gasto 147
4.3.2. Disposición o compromiso del gasto 149
4.3.3. Reconocimiento de la obligación 152
4.3.4. Ordenación del pago 157
4.3.5. Pago de las obligaciones reconocidas 157
4.3.6. Reintegros 159
4.4. Presupuesto de gastos corriente: cierre del presupuesto 161
4.5. Operaciones de presupuestos cerrados y de ejercicios posteriores 166
4.5.1. Operaciones de presupuestos cerrados 166
4.5.1.1. Modificación del saldo inicial de obligaciones 168
4.5.1.2. Anulación de obligaciones 171
4.5.1.3. Ordenación del pago 171
4.5.1.4. Pago de obligaciones 171
4.5.1.5. Prescripción de obligaciones 173
4.5.2. Operaciones de ejercicios posteriores 174

5. Contabilización de las operaciones del presupuesto de ingresos ... 175

5.1. Objeto, contenido y fin de la contabilidad del presupuesto de ingresos 177
5.2. Presupuesto de ingresos corriente: operaciones de gestión de las previsiones 180
5.2.1. Apertura del presupuesto de ingresos 181
5.2.2. Modificación de las previsiones iniciales 183
5.3. Presupuesto de ingresos corriente: operaciones de ejecución presupuestaria 186
5.3.1. Reconocimiento de derechos 187
5.3.2. Extinción de derechos 192
5.4. Presupuesto de ingresos corriente: operaciones de regularización y cierre del presupuesto 209
5.4.1. Regularización 209
5.4.2. Cierre del presupuesto 211
5.5. Operaciones de presupuestos cerrados y de ejercicios posteriores 212
5.5.1. Operaciones de presupuestos cerrados 214

© Ediciones Pirámide

5.5.1.1. Rectificación del saldo entrante de derechos 216
5.5.1.2. Extinción de derechos 218
5.5.1.3. Regularización 225
5.5.2. Operaciones de ejercicios posteriores 227

6. Gastos con financiación afectada 229

6.1. Concepto y notas características 231
6.1.1. Introducción 231
6.1.2. Seguimiento y control de los gastos con financiación afectada 233
6.2. El coeficiente de financiación 236
6.2.1. Introducción 236
6.2.2. Clasificación de los coeficientes de financiación 236
6.2.3. Determinación de los coeficientes de financiación 238
6.3. Las desviaciones de financiación 244
6.3.1. Introducción 244
6.3.2. Clasificación de las desviaciones de financiación 245
6.3.3. Determinación de las desviaciones de financiación 246
6.4. Repercusiones de los gastos con financiación afectada 250
6.4.1. Introducción 250
6.4.2. Repercusión en el resultado presupuestario 251
6.4.3. Repercusión en el remanente de tesorería 253

7. Activos económicos 257

7.1. Concepto y clasificación 259
7.2. Inmovilizado material 262
7.3. Inversiones inmobiliarias 322
7.4. Inmovilizado intangible 325
7.5. Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso 334
7.6. Otros activos económicos 338

8. Activos financieros 349

8.1. Concepto y clasificación 353
8.2. Reconocimiento y valoración 362
8.3. Créditos y partidas a cobrar 364
8.4. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento y activos financieros a valor razonable con cambios a resultados 370
8.4.1. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento 370
8.4.2. Activos financieros a valor razonable con cambios a resultados 378
8.5. Inversiones financieras en el grupo, multigrupo y asociadas, y activos financieros disponibles para la venta 383
8.5.1. Inversiones financieras en patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas 383
8.5.2. Activos financieros disponibles para la venta 389

© Ediciones Pirámide

9. Patrimonio neto 399

9.1. Concepto y clasificación 401
9.2. Patrimonio aportado y generado 402
9.2.1. Patrimonio aportado 402
9.2.2. Patrimonio generado 405
9.3. Ajustes por cambios de valor 409
9.3.1. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta 409
9.3.2. Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura 420
9.3.3. Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero 424
9.4. Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados 432
9.4.1. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta 434
9.5.2. Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos .. 438
9.4.3. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras 441

10. Pasivos financieros y provisiones 443

10.1. Concepto y clasificación 445
10.2. Obligaciones y otros valores negociables 456
10.2.1. Obligaciones y otros valores negociables a largo plazo 457
10.2.2. Obligaciones y otros valores negociables a corto plazo 465
10.3. Deudas por préstamos 473
10.3.1. Deudas por préstamos a largo plazo 474
10.3.2. Deudas por préstamos a corto plazo 481
10.4. Provisiones 491
10.4.1. Introducción 491
10.4.2. Provisión a largo plazo para responsabilidades 494
10.4.3. Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero 496
10.4.4. Provisión a largo plazo para transferencias y subvenciones ... 499
10.4.5. Otras provisiones a largo plazo 500
10.4.6. Provisión a corto plazo para devolución de ingresos 500

11. Operaciones no presupuestarias 503

11.1. Tesorería 505
11.1.1. Movimientos internos de tesorería 507
11.1.2. Cobros y pagos materiales y virtuales 508
11.1.3. Aplicación de los cobros y pagos 511
11.1.4. Anticipo de caja fija 516
11.1.5. Pagos a justificar 523
11.2. Acreedores y deudores no presupuestarios 529
11.2.1. Contabilización del impuesto sobre el valor añadido 529
11.2.1.1. IVA soportado deducible 530

© Ediciones Pirámide

11.2.1.2. IVA repercutido 531
11.2.1.3. Liquidación del IVA 533
11.2.1.4. Autoconsumo 534
11.2.1.5. Regla de prorrata 535
11.2.2. Contabilización de las fianzas y depósitos 538
11.2.2.1. Fianzas y depósitos constituidos..... 538
11.2.2.2. Fianzas y depósitos recibidos..... 541
11.2.3. Otros acreedores y deudores no presupuestarios..... 546
11.2.3.1. Otros acreedores no presupuestarios..... 546
11.2.3.2. Otros deudores no presupuestarios 557
11.3. Administración de recursos por cuenta de otros entes públicos..... 561
11.3.1. Operaciones de gestión..... 562
11.3.1.1. Reconocimiento del derecho de cobro 562
11.3.1.2 Cobro de derechos 563
11.3.1.3. Anulación de derechos..... 564
11.3.1.4. Cancelación de derechos de cobro 566
11.3.1.5. Rectificación del saldo entrante 567
11.3.1.6. Regularización de la contabilidad de los recursos administrados por cuenta de otros entes públicos.. 567
11.3.2. Operaciones de liquidación 568

12. Las operaciones de fin de ejercicio 577

12.1. Correcciones valorativas 579
12.2. Periodificación 603
12.3. Otras operaciones 610
12.4. Regularización 614
12.5. Cierre 618

13. Información contable periódica I: balance, cuenta del resultado económico-patrimonial, estado de liquidación del presupuesto y memoria 623

13.1. Normas de elaboración de las cuentas anuales: cuestiones clave y normas comunes..... 627
13.2. Normas de elaboración del balance, cuenta del resultado económico-patrimonial, estado de liquidación del presupuesto y memoria 629
13.2.1. Normas para el balance (B) 629
13.2.2. Normas para la cuenta del resultado económico-patrimonial (CREP) 632
13.2.3. Normas para el estado de liquidación del presupuesto (ELP).. 636
13.2.4. Normas para la elaboración de la memoria (M)..... 637
13.3. El balance 637
13.4. La cuenta del resultado económico patrimonial 647
13.5. El estado de liquidación del presupuesto 658
13.5.1. Estado de liquidación del presupuesto de gastos (ELPG) 659
13.5.2. Estado de liquidación del presupuesto de ingresos (ELPI)..... 661

© Ediciones Pirámide

13.5.3. Estado del resultado de operaciones comerciales (EROC) 664
13.5.4. Estado del resultado presupuestario (ERP) 669
13.6. La memoria 678
Bibliografía básica 718
Bibliografía complementaria 718

14. Información contable periódica II: estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo 721

14.1. Normas de elaboración de las cuentas anuales: estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo 725
14.1.1. Normas para el estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN) 726
14.1.2. Normas para el estado de flujos de efectivo (EFE) 728
14.2. El estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN) 733
14.2.1. Estado total de cambios en el patrimonio neto (ETCPN) 735
14.2.2. Estado de ingresos y gastos reconocidos (EIGR) 741
14.2.3. Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias (EOEP) 755
14.3. El estado de flujos de efectivo (EFE) 764
14.3.1. Utilidad, contenido y modelo 764
14.3.2. Metodología de elaboración del EFE 773
14.3.2.1. Postura del PGCP 2010: opción por el método directo 773
14.3.2.2. Un proceso operativo a seguir para la elaboración del EFE por el método directo 775
14.3.2.3. Forma de presentación de los datos finales 801
14.3.2.4. Notas cruzadas en la memoria 802
Bibliografía básica 803
Bibliografía complementaria 803

15. Análisis de las cuentas anuales de las entidades públicas 805

15.1. Definición, objetivos e información básica para el análisis 807
15.2. Técnicas de análisis 811
15.2.1. Análisis vertical o porcentajes 811
15.2.2. Análisis horizontal o comparación 811
15.2.3. Números índices o método de tendencias 814
15.2.4. Representación gráfica 815
15.2.5 Ratios o indicadores 815
15.3. Análisis presupuestario 819
15.3.1. Calidad en la presupuestación 820
15.3.2. Estabilidad presupuestaria 821
15.4. Análisis patrimonial 825
15.4.1. Liquidez 825
15.4.2. Solvencia 826
15.5. Análisis de resultados 828

© Ediciones Pirámide

16. El control de la actividad económica-financiera de las entidades públicas 831

16.1. Definición y objetivos del control público 833
16.2. Control interno y control externo 834
16.2.1. El control interno 836
16.2.2. El control externo 838
16.3. Los órganos de control externo en España 839
16.4. Las normas de auditoría en España 841
16.5. Tipos de auditoría 844
16.5.1. Auditoría financiera 846
16.5.2. Auditoría de cumplimiento de la legalidad 846
16.5.3. Auditoría operativa 847

17. Contabilidad analítica e indicadores de gestión 849

17.1. Antecedentes 851
17.2. Los Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas (PGCAAP) 853
17.2.1. Agregados contables: elementos de costes, ingresos, centros, actividades y márgenes 859
17.2.2. Relaciones entre estructuras, criterios de imputación, conciliación y *outputs* de información 862
17.3. Los indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios en el PGCP 2010 866
17.4 Información sobre costes e indicadores de gestión en el PGCP 2010... 869

Bibliografía 871

© Ediciones Pirámide

Prólogo

El libro que tengo el placer de presentar, titulado *Contabilidad pública,* es sin duda una excelente obra de una oportunidad única para quienes necesiten conocer la profundidad y las implicaciones que está suponiendo la reforma contable en el ámbito del sector público español, así como su proyección en los cambios en la información contable que los entes públicos han de suministrar para mejorar la transparencia y la rendición de cuentas; todo ello acompañado de un gran esfuerzo para armonizar los parámetros de esa información con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP o ISFAS).

A lo largo de los diecisiete capítulos que integran este manual se aborda, de una forma muy equilibrada, el contenido de las materias que debe recoger un texto eminentemente didáctico, tanto por la exposición rigurosa de los conceptos como de los casos prácticos, para comprender en toda su magnitud el proceso de elaboración, divulgación e interpretación de los estados contables de los entes públicos en España, a la luz de las nuevas exigencias de información contable, que cada vez reclaman con mayor interés todos los usuarios y gestores de un sector con tanto calado e importancia en la economía de un país como es el sector público.

El manual abarca la estructura, elaboración y ejecución del presupuesto, a los que se dedica el capítulo 1; la normalización contable, con especial referencia al Nuevo Plan General de Contabilidad Pública, en los capítulos 2 y 3; el análisis pormenorizado del contenido y registro de todas la operaciones contables vinculadas al presupuesto (capítulos 4 a 10), y las operaciones no presupuestarias y de fin de ejercicio (capítulos 11 y 12). Tras el riguroso y acertado tratamiento de las operaciones citadas, utilizando como hilo conductor la exposición de casos prácticos, que son de gran ayuda para entender la complejidad jurídico-presupuestaria del registro de las operaciones a que da lugar el presupuesto, el manual aborda, a la luz del Nuevo Plan General de Contabilidad Pública, en vigor desde enero de 2011, la estructura y elaboración de los estados contables (capítulos 13 a 15), haciendo especial hincapié en el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado

© Ediciones Pirámide

de flujos de efectivo, que han de elaborar los entes públicos junto con los estados contables tradicionales: el balance de situación, la cuenta de resultados económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria.

El contenido de este manual se amplía también con los dos últimos capítulos que constituyen un complemento imprescindible, a la vez que novedoso, sobre el control de la actividad económico-financiera de los entes públicos (capítulo 16), tanto en su vertiente del control interno como en la del externo, y la información sobre gestión (capítulo 17 y último), que se dedica a la contabilidad analítica y al diseño e implantación de indicadores de gestión en el sector público. Son muy escasos los manuales que llegan a completar claramente estos aspectos, sobre todo, en particular, el diseño e implantación de indicadores de gestión, lo que sin duda va a ser de una gran ayuda para elaborar los apartados 24 a 26 de la Memoria del Nuevo Plan General de Contabilidad Pública sobre los costes de las actividades y los indicadores de gestión.

Así pues, el contenido del manual es absolutamente armonioso y de una claridad en la exposición que invita a adentrarse en una materia tan compleja, pero sin duda atractiva y apasionante, como es la Contabilidad Pública, en toda su extensión. Los autores de esta obra, todos ellos con una larga y brillante trayectoria de profesores universitarios entregados al *arte* de la docencia, han sabido transmitir, como conocedores de las necesidades reales de quien tiene que elaborar e interpretar la información contable que han de suministrar los entes públicos, la lógica y el razonamiento que debe guiar la comprensión de las operaciones económico-financieras del sector público.

La obra que aquí se presenta también tiene un especial valor añadido por dos motivos: por un lado, el escaso tiempo transcurrido desde la entrada en vigor del Nuevo Plan General de Contabilidad Pública, que ha llevado a los autores a tener que adelantarse a ofrecer interpretaciones sobre aspectos todavía no claramente resueltos, tales como la aplicación del valor razonable a la valoración de determinados activos vinculados al potencial de demanda de los usuarios, y, por otro, la necesidad de modificar las metodologías de estudio de la Contabilidad Pública sobre la base de las directrices marcadas desde el Espacio Europeo de Educación Superior, que los autores han tenido en cuenta para reenfocar la forma de presentar los contenidos de todo el manual, muy especialmente los capítulos 13, 14 y 15, dedicados a las cuentas anuales de los entes públicos.

Deseo finalizar la redacción de este prólogo agradeciendo a los autores de este manual haber depositado en mí su confianza en presentar su trabajo, felicitándoles, así como augurándoles éxito en esta aventura editorial, que sin duda será altamente agradecida por todos los profesores que nos dedicamos a la enseñanza de esta apasionante materia y por los profesionales de la contabilidad, quienes encontrarán en él una gran ayuda para resolver sus dudas en la aplicación del Nuevo Plan General de Contabilidad Pública.

HELIO ROBLEDA
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad
Presidente de la Cámara de Comptos de Navarra

© Ediciones Pirámide

1 Delimitación del sector público e introducción al presupuesto

Daniel Carrasco Díaz
Dionisio Buendía Carrillo

CONTENIDO

Introducción
Objetivos formativos
1.1. Delimitación y fenomenología económico-financiera del Sector Público.
1.2. El presupuesto en las entidades públicas.
1.3. Principios presupuestarios.
1.4. Estructuras presupuestarias.
1.5. Elaboración y aprobación del presupuesto.
1.6. Modificaciones del presupuesto.
1.7. Ejecución del presupuesto.
1.8. Liquidación y control del presupuesto.

INTRODUCCIÓN

En este capítulo se introduce al alumno en la delimitación de las distintas entidades que integran el sector público y la actividad que desarrollan, poniendo especial énfasis en el estudio de su presupuesto, dada la repercusión que éste tiene en su actividad.

OBJETIVOS FORMATIVOS

Conocimientos

— Composición del sector público.
— Fenomenología económico-financiera en las administraciones públicas.
— Características y contenido de los presupuestos de las distintas administraciones públicas.
— Principios presupuestarios.
— Estructura del presupuesto.
— Elaboración, aprobación, ejecución, liquidación y control del presupuesto.

Capacidad para

— Distinguir los diversos tipos de entes que integran el sector público.
— Identificar las actividades y fenomenología económico-financiera que realizan las administraciones públicas.
— Analizar los principales componentes del presupuesto, su estructura, formación, aprobación, proceso de ejecución y liquidación.

© Ediciones Pirámide

1.1. DELIMITACIÓN Y FENOMENOLOGÍA ECONÓMICO-FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO

El Sector Público Español está constituido por un grupo tan diverso de entes y su actividad es tan heterogénea que resulta difícil su delimitación. Por tanto, para su análisis, como señalan López y Utrilla (2000: 18), se suele acudir a tres fuentes fundamentales:

— La Constitución Española.
— La Ley General Presupuestaria.
— La Contabilidad Nacional.

De la primera de ellas, la Constitución Española, se desprende que el Sector Público Español está formado por el Sector Público Estatal, las Comunidades Autónomas y los municipios y provincias.

Por su parte, la Ley General Presupuestaria, al ser su objeto la regulación del régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero del sector público estatal, hace referencia exclusivamente a este último.

Por último, la SEC/95 considera que el sector Administraciones Públicas está integrado por todas las unidades institucionales que son otros productores no de mercado cuya producción se destina al consumo individual o colectivo, que se financian principalmente mediante pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores y/o que efectúan operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional. Así, dentro de este sector, distingue cuatro subsectores, a saber: Administración Central, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y Administraciones de la Seguridad Social.

© Ediciones Pirámide

Sea como fuere, y a efectos de este manual, podemos sintetizar que el sector público español de encuentra integrado por:

— Sector Público Estatal.
— Sector Público Autonómico.
— Sector Público Local.

El Sector Público Estatal, como señala el artículo 2 de la Ley General Presupuestaria, está integrado por[1]:

a) La Administración General del Estado[2].
b) Los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado.
c) Las entidades públicas empresariales, dependientes de la Administración General del Estado o de cualesquiera otros organismos públicos vinculados o dependientes de ella.
d) Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social, así como sus centros y entidades mancomunados.
e) Las sociedades mercantiles estatales, definidas en la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas.
f) Las fundaciones del sector público estatal, definidas en la Ley de Fundaciones.
g) Las entidades estatales de derecho público distintas a las mencionadas en los párrafos *b*) y *c*) de este apartado.
h) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refieren los artículos 6, apartado 5, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, cuando uno o varios de los sujetos enumerados en este artículo hayan aportado mayoritariamente a los mismos dinero, bienes o industria, o se haya comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente, siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado.

---

[1] Si bien habría que completar estos entes con lo que López y Utrilla (2000: 19) denominan Órganos Constitucionales, que estarían integrados por la Casa de su Majestad el Rey, las Cortes Generales, el Defensor del Pueblo, el Tribunal de Cuentas y el Consejo General del Poder Judicial.

[2] Para un análisis más profundo, consúltese la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y funcionamiento de la Administración General del Estado.

© Ediciones Pirámide

i) Los órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado que careciendo de personalidad jurídica no están integrados en la Administración General del Estado.

A su vez, el artículo 3 de la Ley General Presupuestaria reclasifica a este sector en administrativo, empresarial y fundacional. Así, el sector público administrativo estaría integrado por:

— Los sujetos mencionados en los párrafos *a*), *b*), *d*) e *i*) anteriores.
— Las entidades mencionadas en los párrafos *g*) y *h*) anteriores que cumplan alguna de las dos características siguientes:
  • Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro.
  • Que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Por su parte, el sector público empresarial está integrado por:

— Las entidades públicas empresariales.
— Las sociedades mercantiles estatales.
— Las entidades mencionadas en los párrafos *g*) y *h*) del artículo 2 de la Ley General Presupuestaria.

Por último, el sector público fundacional está integrado por las fundaciones del Sector Público Estatal.

En cuanto al Sector Público Autonómico, estaría integrado por las 17 Comunidades Autónomas existentes en nuestro país. Con carácter general, para cada una de ellas suele haber:

— La Administración General de la Comunidad Autónoma, integrada habitualmente por Consejerías o Departamentos, comprendiendo tanto sus servicios centrales como los periféricos o locales.
— Organismos autónomos.
— Entidades públicas empresariales.
— Entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
— Sociedades mercantiles.
— Fundaciones.

© Ediciones Pirámide

— Consorcios.
— Otras entidades de Derecho Público.

Por su parte, el Sector Público Local está integrado, de acuerdo con el artículo 3 de la Ley de Bases de Régimen Local, por:

— El municipio.
— La provincia.
— La isla, en los archipiélagos balear y canario.
— Las entidades de ámbito territorial inferior al municipal.
— Las comarcas u otras entidades que agrupen varios municipios, instituidas por las Comunidades Autónomas.
— Las áreas metropolitanas.
— Las mancomunidades de municipios.

A su vez, dentro de la mayoría de entes locales se pueden establecer:

— La Administración General o Central que, en terminología de la legislación local, se denomina a la propia entidad local, comprendiendo los servicios centrales y, en su caso, los periféricos o locales.
— Organismos autónomos.
— Entidades públicas empresariales locales.
— Sociedades mercantiles.
— Consorcios.
— Fundaciones.

Sea cual fuere el ente público al que hagamos referencia, lo que está claro es que la mayor parte de su actividad habitualmente se desarrolla como consecuencia de las competencias que las distintas normas les otorgan. Así, si mantenemos la clasificación anterior, la Constitución, en su artículo 143, otorga al Estado las siguientes competencias exclusivas:

1. La regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales.
2. Nacionalidad, inmigración, emigración, extranjería y derecho de asilo.
3. Relaciones internacionales.
4. Defensa y Fuerzas Armadas.
5. Administración de Justicia.
6. Legislación mercantil, penal y penitenciaria y legislación procesal, sin perjuicio de las necesarias especialidades que en este orden se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de las Comunidades Autónomas.

© Ediciones Pirámide

7. Legislación laboral, sin perjuicio de su ejecución por los órganos de las Comunidades Autónomas.
8. Legislación civil, sin perjuicio de la conservación, modificación y desarrollo por las Comunidades Autónomas de los derechos civiles, forales o especiales, allí donde existan. En todo caso, las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas, relaciones jurídico-civiles relativas a las formas de matrimonio, ordenación de los registros e instrumentos públicos, bases de las obligaciones contractuales, normas para resolver los conflictos de leyes y determinación de las fuentes del Derecho, con respeto, en este último caso, a las normas de Derecho foral o especial.
9. Legislación sobre propiedad intelectual e industrial.
10. Régimen aduanero y arancelario y comercio exterior.
11. Sistema monetario: divisas, cambio y convertibilidad y bases de la ordenación del crédito, banca y seguros.
12. Legislación sobre pesas y medidas y determinación de la hora oficial.
13. Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica.
14. Hacienda general y Deuda del Estado.
15. Fomento y coordinación general de la investigación científica y técnica.
16. Sanidad exterior. Bases y coordinación general de la sanidad. Legislación sobre productos farmacéuticos.
17. Legislación básica y régimen económico de la Seguridad Social, sin perjuicio de la ejecución de sus servicios por las Comunidades Autónomas.
18. Las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y del régimen estatutario de sus funcionarios, que, en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas; el procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas; legislación sobre expropiación forzosa; legislación básica sobre contratos y concesiones administrativas, y sistema de responsabilidad de todas las Administraciones Públicas.
19. Pesca marítima, sin perjuicio de las competencias que en la ordenación del sector se atribuyan a las Comunidades Autónomas.
20. Marina mercante y abanderamiento de buques; iluminación de costas y señales marítimas; puertos de interés general; aeropuertos de interés general; control del espacio aéreo, tránsito y transporte aéreo, servicio meteorológico y matriculación de aeronaves.
21. Ferrocarriles y transportes terrestres que transcurran por el territorio de más de una comunidad autónoma; régimen general de comunicaciones; tráfico y circulación de vehículos a motor; correos y telecomunicaciones; cables aéreos, submarinos y radiocomunicación.

© Ediciones Pirámide

22. La legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos, cuando las aguas discurran por más de una Comunidad Autónoma, y la autorización de las instalaciones eléctricas cuando su aprovechamiento afecte a otra comunidad o el transporte de energía salga de su ámbito territorial.
23. Legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección. La legislación básica sobre montes, aprovechamientos forestales y vías pecuarias.
24. Obras públicas de interés general o cuya realización afecte a más de una comunidad autónoma.
25. Bases del régimen minero y energético.
26. Régimen de producción, comercio y tenencia y uso de armas y explosivos.
27. Normas básicas del régimen de prensa, radio y televisión y, en general, de todos los medios de comunicación social, sin perjuicio de las facultades que en su desarrollo y ejecución correspondan a las Comunidades Autónomas.
28. Defensa del patrimonio cultural, artístico y monumental español contra la exportación y la expoliación; museos, bibliotecas y archivos de titularidad estatal, sin perjuicio de su gestión por parte de las Comunidades Autónomas.
29. Seguridad pública, sin perjuicio de la posibilidad de creación de policías por las Comunidades Autónomas en la forma que se establezca en los respectivos estatutos en el marco de lo que disponga una ley orgánica.
30. Regulación de las condiciones de obtención, expedición y homologación de títulos académicos y profesionales y normas básicas para el desarrollo del artículo 27 de la Constitución, a fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones de los poderes públicos en esta materia.
31. Estadística para fines estatales.
32. Autorización para la convocatoria de consultas populares por vía de referéndum.

No obstante lo anterior, el Estado podrá transferir o delegar en las Comunidades Autónomas facultades correspondientes a materia de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación (artículo 150 de la Constitución).

Por su parte, las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias en las siguientes materias (artículo 148 de la Constitución):

a) Organización de sus instituciones de autogobierno.
b) Las alteraciones de los términos municipales comprendidos en su territorio y, en general, las funciones que correspondan a la Administración del Estado sobre las Corporaciones locales cuya transferencia autorice la legislación sobre Régimen Local.

© Ediciones Pirámide

c) Ordenación del territorio, urbanismo y vivienda.
d) Las obras públicas de interés de la Comunidad Autónoma en su propio territorio.
e) Los ferrocarriles y carreteras cuyo itinerario se desarrolle íntegramente en el territorio de la comunidad autónoma y, en los mismos términos, el transporte desarrollado por estos medios o por cable.
f) Los puertos de refugio, los puertos y aeropuertos deportivos y, en general, los que no desarrollen actividades comerciales.
g) La agricultura y ganadería, de acuerdo con la ordenación general de la economía.
h) Los montes y aprovechamientos forestales.
i) La gestión en materia de protección del medio ambiente.
j) Los proyectos, construcción y explotación de los aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos de interés de la comunidad autónoma y las aguas minerales y termales.
k) La pesca en aguas interiores, el marisqueo y la acuicultura, la caza y la pesca fluvial.
l) Ferias interiores.
m) El fomento del desarrollo económico de la comunidad autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional.
n) La artesanía.
o) Museos, bibliotecas y conservatorios de música de interés para la comunidad autónoma.
p) Patrimonio monumental de interés de la comunidad autónoma.
q) El fomento de la cultura, de la investigación y, en su caso, de la enseñanza de la lengua de la comunidad autónoma.
r) Promoción y ordenación del turismo en su ámbito territorial.
s) Promoción del deporte y de la adecuada utilización del ocio.
t) Asistencia social.
u) Sanidad e higiene.
v) La vigilancia y protección de sus edificios e instalaciones. La coordinación y demás facultades en relación con las policías locales en los términos que establezca una ley orgánica.

Por último, dentro del Sector Público Local, y en relación al Municipio, la Ley 7/1985 le atribuye, en el artículo 25, competencias en las siguientes materias:

a) Seguridad en lugares públicos.
b) Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas.

© Ediciones Pirámide

c) Protección civil, prevención y extinción de incendios.
d) Ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística; promoción y gestión de viviendas, parques y jardines, pavimentación de vías públicas y conservación de caminos y vías rurales.
e) Patrimonio histórico-artístico.
f) Protección del medio ambiente.
g) Abastos, mataderos, ferias, mercados y defensa de usuarios y consumidores.
h) Protección de la salubridad pública.
i) Participación en la gestión de la atención primaria de la salud.
j) Cementerios y servicios funerarios.
k) Prestación de los servicios sociales y de promoción y reinserción social.
l) Suministro de agua y alumbrado público y servicios de limpieza viaria, de recogida y tratamiento de residuos, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales.
m) Transporte público de viajeros.
n) Actividades o instalaciones culturales y deportivas: ocupación del tiempo libre y turismo.
o) Participación en la programación de la enseñanza y cooperación con la administración educativa en la creación, construcción y sostenimiento de los centros docentes públicos; intervención en sus órganos de gestión y participación en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.

Por su parte, en relación a las Diputaciones esta norma le atribuye, en su artículo 36, las siguientes competencias propias:

a) La coordinación de los servicios municipales entre sí para la garantía de la prestación integral y adecuada.
b) La asistencia y la cooperación jurídica, económica y técnica a los municipios, especialmente los de menor capacidad económica y de gestión.
c) La prestación de servicios públicos de carácter supramunicipal y, en su caso, supracomarcal.
d) La cooperación en el fomento del desarrollo económico y social y en la planificación en el territorio provincial, de acuerdo con las competencias de las demás Administraciones Públicas en este ámbito.
e) En general, el fomento y la administración de los intereses peculiares de la provincia.

Además de estas competencias propias, los entes locales podrán tener:

— Competencias atribuidas o delegadas, que se ejercerán en los términos de la delegación.

© Ediciones Pirámide

— Competencias compartidas o concurrentes, que son las ejercidas conjuntamente por la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas y la Administración Local a través de la constitución de entes instrumentales de carácter público o privado.
— Por último, mediante acuerdo, los Entes Locales podrán asumir o colaborar en la realización de obras o en la gestión de servicios del Estado, incluidos los de la Seguridad Social, a través de cualquiera de las formas de gestión previstas en las leyes, y, en todo caso, mediante consorcio o convenio.

Como comentamos, sea cual sea la organización a la que hagamos referencia, la actividad de estos entes se centra en el desarrollo de las distintas competencias que les son atribuidas y se materializa en una fenomenología económico-financiera propia encaminada a ofrecer el correspondiente servicio. Así, para que estos entes funcionen necesitan de unos bienes y servicios que pueden adquirir en el mercado, apareciendo las correspondientes obligaciones. A partir de estos bienes se obtienen otros bienes y/o servicios, que cederán a los ciudadanos, con o sin contraprestación, según los casos. Además, recibirán otros ingresos sin contraprestación, vía impuestos. Todos estos ingresos se materializan en derechos de cobro.

Para llevar a cabo dicha actividad, estas organizaciones deben relacionarse con personas, empresas, entidades financieras y otras organizaciones públicas; es decir, con un mundo externo a la propia organización. Dicha relación se produce

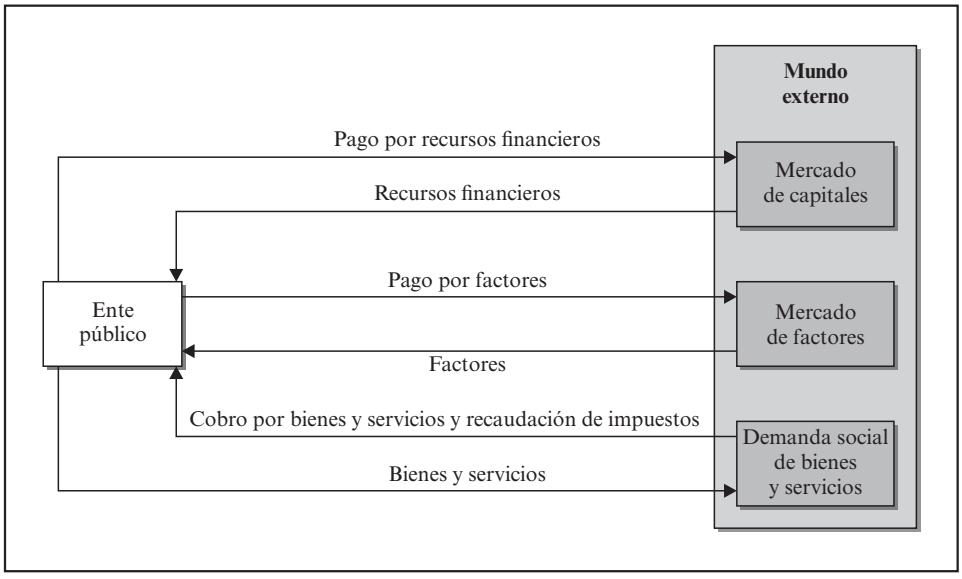


Figura 1.1. Relaciones entre el ente público y su mundo externo.

© Ediciones Pirámide

tanto cuando se acude al mercado de capitales o de factores productivos como cuando se presta el servicio que le es propio.

Lo anterior implica intercambios de forma continua entre la organización y dicho mundo externo, intercambios tanto en términos reales —factores y bienes y servicios— como en términos monetarios —dinero y medios de pago—, que definen la doble realidad económico-financiera que se produce en cualquier unidad económica, ya sea pública o privada.

Como consecuencia, por una parte, de las actividades realizadas en el interior de estos organismos públicos y, por otra, de sus relaciones con el mundo exterior, se produce en los mismos una circulación de valores que podría esquematizarse de la siguiente forma:

1. Financiación. Aportaciones realizadas por diversos agentes del mundo externo al ente público que permitirán obtener los recursos necesarios para su funcionamiento.
2. Inversión. Aplicación de los recursos en la compra de los factores necesarios para desarrollar la actividad económica (mano de obra, maquinaria, edificios, suministros, materiales, etc.) que se deriva del cumplimiento de las competencias que le son atribuidas.
3. Producción. Transformación o adaptación de factores en el proceso productivo para obtener los bienes o prestar los servicios que constituyen su razón de ser.
4. Desinversión. Cesión de toda o parte de dicha producción a la ciudadanía, con o sin contraprestación, para recuperar, en su caso, parte del dinero invertido, iniciándose de nuevo el ciclo.

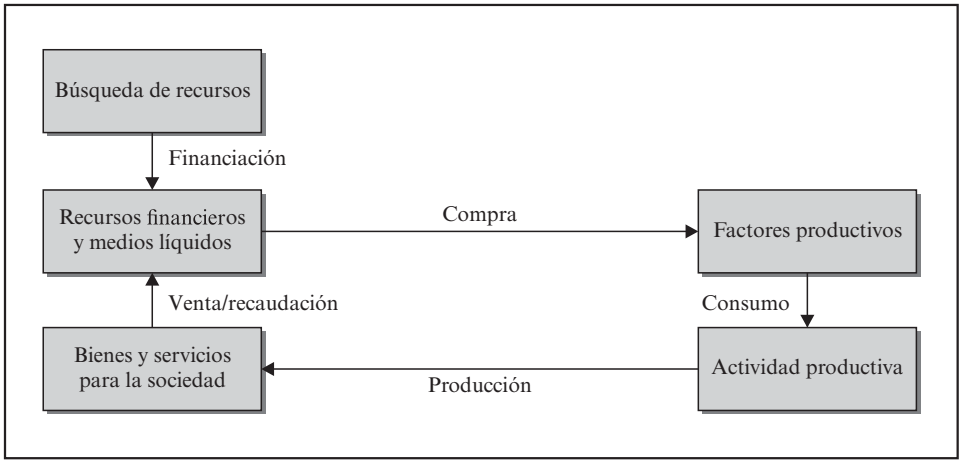


Figura 1.2. Esquema de circulación de valores.

© Ediciones Pirámide

La actividad económico-financiera que se produce en las unidades económicas de carácter público debe someterse a un marco económico y jurídico que las condiciona en su modo de actuación. Uno de tales condicionamientos se concreta en el sometimiento al régimen jurídico público, en general, y al presupuestario que tiene efectos fundamentales en el sistema de información económico-financiera de las mismas.

1.2. EL PRESUPUESTO EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS

Cómo señalan Garrison et al. (2007: 390), en términos generales, «un presupuesto es un plan detallado para adquirir y utilizar recursos financieros y de otro tipo durante un período especificado. Representa un plan para el futuro expresado en términos formales cuantitativos». Sin embargo, si dicho concepto se aplica a las Administraciones Públicas se le ha de añadir que se trata de un instrumento de carácter normativo donde se refleja la voluntad política y económica de los órganos ejecutivo y legislativo.

Por tanto, como señala Neumark (1994), el presupuesto público es un resumen sistemático confeccionado en períodos regulares, de las previsiones, en principio obligatorias de los gastos previstos y de los posibles ingresos para cubrir dichos gastos.

Así, si nos centramos en la Administración General del Estado, el artículo 32 de la Ley General Presupuestaria señala que los Presupuestos Generales del Estado constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman parte del sector público estatal. Añade, en su artículo 33, que estarán integrados por:

a) Los presupuestos de los órganos con dotación diferenciada y de los sujetos que integran el sector público administrativo.

b) Los presupuestos de operaciones corrientes y los de operaciones de capital y financieras de las entidades del sector público empresarial y del sector público fundacional.

c) Los presupuestos de los fondos a que se refiere el artículo 2.2 de esta Ley[3].

Además, dichos presupuestos determinarán:

a) Las obligaciones económicas que, como máximo, pueden reconocer los sujetos referidos en el párrafo *a*) anterior.

[3] Hace referencia a los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales del Estado.

© Ediciones Pirámide

b) Los derechos a reconocer durante el correspondiente ejercicio por los entes mencionados en el párrafo anterior.

c) Los gastos e ingresos y las operaciones de inversión y financieras a realizar por las entidades contempladas en el párrafo *b*) del apartado anterior.

d) Los objetivos a alcanzar en el ejercicio por cada uno de los gestores responsables de los programas con los recursos que el respectivo presupuesto les asigna.

e) La estimación de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.

f) Las operaciones financieras de los fondos a que se refiere el párrafo *c*) del apartado anterior.

Por su parte, si nos centramos en la administración autonómica, prácticamente todas las Comunidades Autónomas desarrollan su correspondiente ley de hacienda pública, y en la misma definen el presupuesto general de la comunidad autónoma como la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman parte del sector público autonómico. Los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma suelen estar integrados por:

a) Los presupuestos de la Administración General, de sus organismos autónomos y de las entidades del sector público autonómico con presupuesto limitativo, así como de los órganos con dotación diferenciada.

b) Los presupuestos de las entidades del sector público autonómico empresarial y del sector público autonómico fundacional.

Además, determinarán:

a) Las obligaciones económicas que, como máximo, pueden reconocer y los derechos a liquidar durante el correspondiente ejercicio.

b) Los gastos e ingresos y las operaciones de inversión y financieras a realizar por las entidades contempladas en el sector público autonómico empresarial y el sector público autonómico fundacional.

c) La estimación de los beneficios fiscales que afecten a los tributos de la comunidad autónoma.

Por su parte, con relación a las entidades locales, el artículo 162 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales señala que sus presupuestos generales constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer la entidad, y sus organismos autónomos, y de los derechos que prevean liquidar durante el correspondiente

© Ediciones Pirámide

ejercicio, así como de las previsiones de ingresos y gastos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local.

El artículo 164 del citado texto refundido señala, además, que las entidades locales elaborarán y aprobarán anualmente un presupuesto general en el que se integrarán:

a) El presupuesto de la propia entidad.
b) Los de los organismos autónomos dependientes de ésta.
c) Los estados de previsión de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local.

En el artículo 165 añade que el presupuesto general contendrá, para cada uno de los presupuestos que en él se integren:

a) Los estados de gastos, en los que se incluirán, con la debida especificación, los créditos necesarios para atender al cumplimiento de las obligaciones.
b) Los estados de ingresos, en los que figurarán las estimaciones de los distintos recursos económicos a liquidar durante el ejercicio.

De igual modo se han de incluir las bases de ejecución, que contendrán la adaptación de las disposiciones generales en materia presupuestaria a la organización y circunstancias de la propia entidad, así como aquellas otras necesarias para su acertada gestión, estableciendo cuantas prevenciones se consideren oportunas o convenientes para la mejor realización de los gastos y recaudación de los recursos, sin que puedan modificar lo legislado para la administración económica ni comprender preceptos de orden administrativo que requieran legalmente procedimiento y solemnidades específicas distintas de lo previsto para el presupuesto. En este sentido, el artículo 9.2 del Real Decreto 500/1990 establece que en las bases de ejecución del presupuesto las entidades locales regularán, entre otras materias, las siguientes:

a) Niveles de vinculación jurídica de los créditos.
b) Relación expresa y taxativa de los créditos que se declaren ampliables, con detalle de los recursos afectados.
c) Regulación de las transferencias de créditos, estableciendo en cada caso el órgano competente para autorizarlas.
d) Tramitación de los expedientes de ampliación y generación de créditos, así como de incorporación de remanentes de créditos.
e) Normas que regulen el procedimiento de ejecución del Presupuesto.
f) Desconcentraciones o delegaciones en materia de autorización y disposición de gastos, así como de reconocimiento y liquidación de obligaciones.

© Ediciones Pirámide

g) Documentos y requisitos que, de acuerdo con el tipo de gastos, justifiquen el reconocimiento de la obligación.

h) Forma en que los perceptores de subvenciones deban acreditar encontrarse al corriente de sus obligaciones fiscales con la Entidad y justificar la aplicación de fondos recibidos.

i) Supuestos en los que puedan acumularse varias fases de ejecución del Presupuesto de gastos en un solo acto administrativo.

j) Normas que regulen la expedición de órdenes de pago a justificar y anticipos de caja fija.

k) Regulación de los compromisos de gastos plurianuales.

Además, como se indica en el artículo 166 del citado texto refundido, al presupuesto general habrán de añadirse los siguientes anexos:

a) Los planes y programas de inversión y financiación que, para un plazo de cuatro años, podrán formular los municipios y demás entidades locales de ámbito supramunicipal.

b) Los programas anuales de actuación, inversiones y financiación de las sociedades mercantiles de cuyo capital social sea titular único o partícipe mayoritario la entidad local.

c) El estado de consolidación del presupuesto de la propia entidad con el de todos los presupuestos y estados de previsión de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles.

d) El estado de previsión de movimientos y situación de la deuda comprensiva del detalle de operaciones de crédito o de endeudamiento pendientes de reembolso al principio del ejercicio, de las nuevas operaciones previstas a realizar a lo largo del ejercicio y del volumen de endeudamiento al cierre del ejercicio económico, con distinción de operaciones a corto plazo, operaciones a largo plazo, de recurrencia al mercado de capitales y realizadas en divisas o similares, así como de las amortizaciones que se prevén realizar durante el mismo ejercicio.

Además, el plan de inversiones, que deberá coordinarse, en su caso, con el programa de actuación y planes de etapas de planeamiento urbanístico, se completará con el programa financiero, que contendrá:

— La inversión prevista a realizar en cada uno de los cuatro ejercicios.

— Los ingresos por subvenciones, contribuciones especiales, cargas de urbanización, recursos patrimoniales y otros ingresos de capital que se prevean obtener en dichos ejercicios, así como una proyección del resto de los ingresos previstos en el citado período.

— Las operaciones de crédito que resulten necesarias para completar la financiación, con indicación de los costes que vayan a generar.

© Ediciones Pirámide

1.3. PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS

El presupuesto está sometido a unas reglas básicas que determinan su contenido y ámbito temporal, así como determinados aspectos del mismo. A este conjunto de reglas se le conoce como principios presupuestarios, y trata de responder a cuestiones básicas como ¿quién debe elaborar el presupuesto?, ¿cuál debe ser su estructura? o ¿en función de qué criterios económicos ha de elaborarse? De esta manera podemos enumerar los siguientes principios presupuestarios:

— Principio de competencia.

Hace referencia a que el presupuesto debe ser elaborado y aprobado por los órganos competentes para ello, de acuerdo a la legislación vigente.

Así, en el ámbito estatal, el artículo 134.1 de la Constitución establece que corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación.

En el ámbito autonómico, tomando como ejemplo la Comunidad Autónoma de Andalucía, en el artículo 190 de su Estatuto de Autonomía se establece que corresponde al Consejo de Gobierno la elaboración y ejecución del presupuesto de la Comunidad Autónoma, y al Parlamento su examen, enmienda, aprobación y control.

Con relación a las administraciones locales, en los artículos 168 y 169 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales se señala que el presupuesto general será formado por el presidente de la entidad y aprobado por el Pleno de la Corporación. Además, en los municipios de gran población, como se establece en el artículo 127 de la Ley de Bases de Régimen Local, la aprobación del proyecto de presupuesto le corresponde a la Junta de Gobierno Local.

— Principio de temporalidad.

El presupuesto se elabora y aprueba para un período de tiempo determinado, que se conoce como ejercicio presupuestario, y que suele coincidir con el año natural (principio de anualidad). Además, el artículo 4 del texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria indica que la elaboración de los presupuestos en el sector público se enmarcará en un escenario plurianual compatible con el principio de anualidad por el que se rige la aprobación y ejecución presupuestaria (principio de plurianualidad).

En el ámbito estatal, el artículo 134.2 de la Constitución señala que los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual. En igual sentido, la Ley General Presupuestaria indica en su artículo 27 que la gestión del sector público estatal está sometida al régimen de presupuesto anual aprobado por las Cortes Generales y enmarcado en los límites de un escenario plurianual. Es por esto último que el artículo 26 de la misma Ley señala entre los principios que deben presidir la programación presupuestaria el de plurianualidad.

© Ediciones Pirámide

En la esfera autonómica, el texto refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía señala en su artículo 9 que la Administración de la Hacienda de la Junta de Andalucía estará sometida, entre otros, al principio de presupuesto anual. En idéntico sentido, la Ley de Hacienda Pública Canaria indica en su artículo 5 que la actividad económico-financiera de la Comunidad Autónoma de Canarias se inspirará, entre otros, en el principio de anualidad presupuestaria. Similar pronunciamiento tiene la Comunidad Autónoma de Extremadura al señalar en su Ley General de Hacienda Pública, en su artículo 36.1, que la gestión del sector público autonómico está sometida al régimen de presupuesto anual aprobado por la Asamblea y enmarcado en los límites de un escenario plurianual. Son distintos ejemplos de la aplicación del principio de temporalidad en el ámbito autonómico.

Los entes locales por su parte aplican este principio al señalarse en el artículo 163 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales que el ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural y añadir en el 164 que las entidades locales elaborarán y aprobarán anualmente un presupuesto general.

— Principio de universalidad.

Se hace referencia a que el presupuesto debe incluir todos los gastos e ingresos de la organización, los primeros con carácter limitativo y los segundos con carácter estimativo.

La Administración General del Estado aplica este principio al señalarse en el artículo 134.2 de la Constitución que los Presupuestos Generales del Estado incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal.

Además, este principio se encuentra implícito en las definiciones de supuesto que se dieron para los tres ámbitos de administración territorial (central, autonómica y local) en el apartado anterior.

— Principio de unidad.

Este principio implica la existencia de un único documento presupuestario que englobe todos los ingresos y gastos. Por tanto, no se permite la existencia de presupuestos especiales, extraordinarios o adicionales.

Este principio se establece en las tres administraciones territoriales (central, autonómica y local) al indicarse que se elaborará un (único) presupuesto general que estará integrado por una serie de documentos.

— Principio de especialidad.

Se hace referencia a que los créditos consignados en el presupuesto deben ser empleados única y exclusivamente en gastos concretos y determinados, totalmente especificados, en la cantidad autorizada y dentro del ejercicio para el que fueron

© Ediciones Pirámide

concebidos. Es decir, se plantea una triple acepción de este principio, que, por ejemplo, en el ámbito estatal[4] se centraría en:

a) Especialidad cualitativa. El artículo 42 de la Ley General Presupuestaria establece que los créditos para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos o a la que resulte de las modificaciones aprobadas conforme a esta Ley.

b) Especialidad cuantitativa[5]. El artículo 46 de la Ley General Presupuestaria señala que los créditos para gastos son limitativos y no podrán adquirirse compromisos de gasto ni adquirirse obligaciones por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a Ley que incumplan esta limitación.

c) Especialidad temporal[6]. El artículo 49 de la Ley General Presupuestaria establece que con cargo a los créditos del estado de gastos de cada presupuesto sólo podrán contraerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obras, servicios y demás prestaciones o gastos en general que se realicen en el propio ejercicio presupuestario.

— Principio de publicidad.

Las distintas fases por las que atraviesa el documento presupuestario deben ser públicas, para que las partes interesadas tengan conocimiento de las mismas.

Así, por ejemplo, en el ámbito local, el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales señala en su artículo 169.1 que aprobado inicialmente el presupuesto general, se expondrá al público, previo anuncio en el boletín oficial de la provincia o, en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial, por un período de 15 días, durante los cuales los interesados podrán examinarlos y presentar reclamaciones ante el Pleno. Su artículo 177 añade que en el caso de créditos extraordinarios o suplementos de crédito será de aplicación, entre otros, este principio de publicidad.

---

[4] Referencias similares se podrían encontrar en el ámbito autonómico y local.

[5] Una excepción a este principio general son los créditos ampliables, cuya cuantía se puede aumentar en función del efectivo reconocimiento de los derechos que se vinculan a estos créditos ampliables.

[6] No obstante, existen excepciones a este principio, como es el caso de los gastos plurianuales o la posibilidad de incorporación de remanentes de créditos al ejercicio posterior.

© Ediciones Pirámide

— Principio de claridad.

De acuerdo con este principio, la información que proporciona el presupuesto debe permitir comprender e identificar las diferentes partidas de gastos e ingresos. Es decir, se propugna la eliminación de créditos de naturaleza global y la superabundancia de detalles, estando el límite en aquel nivel de desglose que sea susceptible de control.

— Presupuesto bruto.

Se encuentra relacionado con el principio de universalidad y hace referencia a que todas las partidas se consignen en el presupuesto sin aumentos ni minoraciones. Así, por ejemplo, en el ámbito autonómico, el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía establece en su artículo 10, al definir este principio, que los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas se aplicarán al Presupuesto por su importe íntegro, quedando prohibido atender obligaciones mediante minoración de los derechos liquidados o ya ingresados.

— Principio de unidad de caja.

Este principio postula la centralización de cobros y pagos y la existencia de una caja única que permita una gestión más eficaz de la tesorería pública, prohibiendo las cajas especiales.

— Principio de especificación.

Tiene su origen en el principio de especialidad y hace referencia a que los gastos deben estar especificados y clasificados en el presupuesto no permitiéndose, salvo casos autorizados, las modificaciones y transferencias entre partidas presupuestarias.

— Principio de ejercicio cerrado.

Está íntimamente relacionado con el principio de temporalidad e indica que no se pueden efectuar trasvases de un presupuesto anterior al actual, ni de este último a otro posterior salvo aquellos casos autorizados legalmente.

— Principio de no afectación.

Como norma general, los ingresos se destinarán a financiar la totalidad de los gastos, sin que, en general, se vinculen determinados gastos a determinados ingresos, es decir, no existe prioridad de un determinado gasto respecto a una fuente concreta de financiación.

© Ediciones Pirámide

Así, por ejemplo, en la esfera local, el artículo 165.2 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales indica que los recursos de la entidad local y de cada uno de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo en el caso de ingresos específicos afectados a fines determinados.

Vemos, pues, que se contempla la posibilidad de que existan ingresos específicos afectados a fines determinados. En este sentido, el artículo 10.2 del Real Decreto 500/1990 señala que sólo podrán afectarse a fines determinados aquellos recursos que, por su naturaleza o condiciones específicas, tengan una relación objetiva y directa con el gasto a financiar, salvo en los supuestos expresamente establecidos en las leyes.

Como excepciones a este principio general, podemos señalar algunos supuestos en que ciertos ingresos están afectados a fines específicos:

— El producto de la enajenación de los bienes patrimoniales, que no podrá destinarse a la financiación de gastos corrientes, salvo casos excepcionales.
— Las cantidades recaudadas por contribuciones especiales, que sólo se podrán destinar a sufragar los gastos de la obra o servicio por la que se exigieron.
— Las subvenciones finalistas, que deben ser aplicadas a aquello para lo que fueron otorgadas.
— El producto de las operaciones de crédito que, salvo excepciones, debe destinarse a la financiación de inversiones.

Los principios que describimos a continuación tienen su razón de ser en el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

— Principio de estabilidad presupuestaria.

En el artículo 3 del texto refundido se establece que la elaboración, aprobación y ejecución de los Presupuestos se realizará dentro de un marco de estabilidad presupuestaria, entendiéndose por ésta la situación de equilibrio o superávit computada en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.

No obstante, el legislador contempla la posibilidad teórica de que algunas Entidades no hayan alcanzado el objetivo de estabilidad presupuestaria previsto. Así, por ejemplo, con relación a la administración local, el artículo 22 de este texto refundido establece que las entidades locales que no hayan cumplido el objetivo de estabilidad presupuestaria vendrán obligadas a la aprobación por el Pleno de la Corporación en el plazo de tres meses desde la aprobación o liquidación del Presupuesto o aprobación de la Cuenta General en situación de desequilibrio, de un plan económico-financiero de reequilibrio a un plazo máximo de tres años.

© Ediciones Pirámide

En este plan se recogerán las actividades a realizar y las medidas a adoptar en relación con la regulación, ejecución y gestión de los gastos y de los ingresos, que permitan garantizar el retorno a una situación de estabilidad presupuestaria.

— Principio de transparencia.

El artículo 5 del texto refundido señala que los Presupuestos en el sector público y sus liquidaciones deberán contener información suficiente y adecuada para permitir la verificación de la adecuación al principio de estabilidad presupuestaria, así como el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y la observancia de las obligaciones impuestas por las normas comunitarias en materia de contabilidad nacional.

— Principio de eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos.

El artículo 6 del texto refundido establece que las políticas de gastos públicos deben establecerse teniendo en cuenta la situación económica y el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, y se ejecutarán mediante una gestión de los recursos públicos orientada por la eficacia, la eficiencia y la calidad.

Por lo anterior, las disposiciones legales y reglamentarias, en su fase de elaboración y aprobación, los actos administrativos, los contratos y los convenios de colaboración, y cualquier otra actuación que afecte a los gastos públicos, deberán valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse de forma estricta al cumplimiento de las exigencias del principio de estabilidad presupuestaria.

1.4. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS

Para poder ofrecer una información adecuada y precisa, que dé respuesta a los diversos interrogantes que se plantean en relación con la actividad económico-financiera de los entes públicos, es necesario realizar una clasificación y ordenación de los distintos componentes del presupuesto.

Una clasificación primaria es aquella que diferencia dentro del presupuesto entre el estado de gastos y el estado de ingresos:

— En el estado de gastos se incluirán, con la debida separación, los créditos necesarios para atender al cumplimiento de las obligaciones.
— En el estado de ingresos figurarán las estimaciones de los distintos recursos económicos a liquidar durante el ejercicio.

Asimismo, los componentes de estos dos estados (créditos para gastos y previsiones de ingresos) deben clasificarse y ordenarse siguiendo unos criterios establecidos.

© Ediciones Pirámide

Para analizar dichas clasificaciones, y dentro del ámbito de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO,** tomaremos como base la Orden EHA/1320/2010, de 18 de mayo, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2011; concretamente nos centramos en su artículo 6, dedicado exclusivamente a la estructura de dichos Presupuestos.

En primer lugar, con relación al PRESUPUESTO DE GASTOS, establece una triple estructura[7]:

- Estructura por programas, atendiendo a las finalidades u objetivos que el presupuesto pretende conseguir.
- Estructura orgánica, teniendo en cuenta la organización de los distintos entes integrantes del sector público administrativo estatal.
- Estructura económica, considerando la naturaleza económica de los gastos.

Dentro de la **estructura por programas,** se diferencian de mayor a menor grado de agregación entre Áreas de Gasto, Políticas de Gasto, Grupos de Programas y Programas de Gasto. La asignación de recursos se efectuará dentro de una estructura de programas de gasto, que será adecuada a los contenidos de las políticas de gasto que delimitan y concretan las distintas áreas de actuación del presupuesto, y permitirá a los centros gestores agrupar los créditos presupuestarios atendiendo a los objetivos a conseguir.

La estructura de programas diferenciará entre:

- Programas de gasto de carácter finalista, que son aquellos a los que se puede asignar objetivos cuantificables e indicadores de ejecución mensurables. Los objetivos se expresarán en unidades físicas cuando ello sea posible, lo que, unido al establecimiento de los oportunos indicadores, permitirá efectuar un seguimiento de su grado de realización durante el ejercicio presupuestario. Estos programas se identifican en el cuarto carácter del código de programas al estar comprendido entre las letras A y L. Como ejemplo tenemos el programa de gasto 312A. «Asistencia hospitalaria en las Fuerzas Armadas», que a su vez estaría integrado dentro del Grupo de Programas 312. «Hospitales, servicios asistenciales y centros de salud», que también estaría integrado en la política de gasto 31. «Sanidad», dentro del área de gasto 3. «Producción de bienes públicos de carácter preferente».
- Programas instrumentales o de apoyo y los de gestión, que son aquellos que tienen por objeto alguna de las siguientes finalidades:

[7] Adicionalmente, se informará de la distribución territorial de las inversiones reales.

© Ediciones Pirámide

- La administración de los recursos necesarios para la ejecución de actividades generales de ordenación, regulación y planificación.
- La ejecución de una actividad que se perfecciona por su propia realización, sin que sea posible proceder a una cuantificación material de sus objetivos.
- Apoyo a un programa finalista.

Estos programas se identifican en el cuarto carácter del código de programas al estar comprendido entre las letras M y Z. Como ejemplo, tenemos el programa de Gasto 411M. «Dirección y Servicios Generales de Agricultura, Pesca y Alimentación», que a su vez estaría integrado dentro del Grupo de Programas 411. «Administración General de Agricultura, Pesca y Alimentación», que también estaría integrado en la Política de Gasto 41. «Agricultura, Pesca y Alimentación», dentro del Área de Gasto 4. «Actuaciones de carácter económico».

CUADRO 1.1

Áreas de Gasto del presupuesto de Gastos

Área de Gasto 1. Servicios públicos básicos.
Área de Gasto 2. Actuaciones de protección y promoción social.
Área de Gasto 3. Producción de bienes públicos de carácter preferente.
Área de Gasto 4. Actuaciones de carácter económico.
Área de Gasto 9. Actuaciones de carácter general.

Dentro de la **estructura orgánica,** las dotaciones consignadas en los programas de gasto se distribuirán por centros gestores, que son aquellas unidades orgánicas con diferenciación presupuestaria y responsabilidad en la gestión de los mismos. También se le puede dar el carácter de sección a un conjunto de gastos que representan obligaciones del Estado (Clases Pasivas) o que responden a criterios de adscripción territorial (Fondos de Compensación Interterritorial) o que tengan un carácter indivisible entre los distintos Departamentos (Gastos de Diversos Ministerios).

La clasificación orgánica de los créditos y dotaciones se realizará en función de los subsectores que se indican a continuación:

a) El Estado, que se dividirá en secciones y éstas a su vez en servicios.
b) Los organismos autónomos de la Administración General del Estado.
c) La Seguridad Social.
d) Las agencias estatales.
e) Los organismos públicos cuya normativa específica confiere carácter limitativo a los créditos de su presupuesto de gastos, que son:
   — Instituto Cervantes.
   — Agencia Española de Protección de Datos.

© Ediciones Pirámide

— Centro Nacional de Inteligencia.
— Agencia Estatal de Administración Tributaria.
— Comisión Nacional de la Competencia.
— Consejo Económico y Social.
— Instituto Español de Comercio Exterior.
— Consejo de Seguridad Nuclear.
— Museo del Prado.

Los organismos y entidades mencionadas en los apartados *b*), *d*) y *e*) anteriores se agruparán según el Ministerio al que estén adscritos.

Así, en los presupuestos generales del Estado para 2010 las secciones contempladas son las siguientes:

CUADRO 1.2

Secciones del presupuesto de gastos

Sección 01. Casa de S. M. el Rey.
Sección 02. Cortes Generales.
Sección 03. Tribunal de Cuentas.
Sección 04. Tribunal Constitucional.
Sección 05. Consejo de Estado.
Sección 06. Deuda Pública.
Sección 07. Clases Pasivas.
Sección 08. Consejo General del Poder Judicial.
Sección 12. Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación.
Sección 13. Ministerio de Justicia.
Sección 14. Ministerio de Defensa.
Sección 15. Ministerio de Economía y Hacienda.
Sección 16. Ministerio del Interior.
Sección 17. Ministerio de Fomento.
Sección 18. Ministerio de Educación.
Sección 19. Ministerio de Trabajo e Inmigración.
Sección 20. Ministerio de Industria, Turismo y Comercio.
Sección 21. Ministerio de Ciencia e Innovación.
Sección 22. Ministerio de Política Territorial.
Sección 23. Ministerio de Medio Ambiente, Medio Rural y Marino.
Sección 24. Ministerio de Cultura.
Sección 25. Ministerio de la Presidencia.
Sección 26. Ministerio de Sanidad y Política Social.
Sección 27. Ministerio de Vivienda.
Sección 28. Ministerio de Igualdad.
Sección 31. Gastos de Diversos Ministerios.
Sección 32. Entes Territoriales.
Sección 33. Fondos de Compensación Interterritorial.
Sección 34. Relaciones Financieras con la Unión Europea.
Sección 35. Fondo de Contingencia.

© Ediciones Pirámide

Dentro de la estructura económica, los créditos incluidos en los estados de gastos del presupuesto se ordenarán según su naturaleza económica. En dicha estructura se diferencia, de mayor a menor grado de agregación, entre:

— Capítulos.
— Artículos.
— Conceptos.
— Subconceptos.

Así, por ejemplo, el subconcepto 22601. «Atenciones protocolarias y representativas», estaría incluido dentro del concepto 226. «Gastos diversos», y a su vez dentro del artículo 22. «Material, suministros y otros», y a su vez también dentro del capítulo 2. «Gastos corrientes en bienes y servicios».

Además, dichos créditos se agruparán separando las operaciones corrientes (capítulos 1 a 4), las de capital (capítulos 6 y 7), las financieras (capítulos 8 y 9) y el fondo de contingencia de ejecución presupuestaria (capítulo 5).

CUADRO 1.3

Capítulos del presupuesto de gastos

Capítulo 1. Gastos de Personal.
Capítulo 2. Gastos Corrientes en Bienes y Servicios.
Capítulo 3. Gastos Financieros.
Capítulo 4. Transferencias Corrientes.
Capítulo 5. Fondo de Contingencia de Ejecución Presupuestaria[8].
Capítulo 6. Inversiones Reales.
Capítulo 7. Transferencias de Capital.
Capítulo 8. Activos Financieros.
Capítulo 9. Pasivos Financieros.

La conjunción de las tres estructuras anteriores conforma la partida presupuestaria, que indica quién va a realizar el gasto, para qué va a realizarlo y en qué va a consistir dicho gasto presupuestario. Por tanto, el orden a seguir será estructura orgánica —estructura por programas— y estructura económica. La cuantificación de la partida presupuestaria constituye el crédito presupuestario.

Así, por ejemplo, la partida 1806.322C.22601 se leería de la siguiente manera:

— Estructura orgánica: ¿Quién hace el gasto? 1806. Secretaría General de Universidades dentro del Ministerio de Educación.

[8] Este capítulo sólo existe a nivel estatal, no estando presente ni en los presupuestos de las comunidades autónomas ni en el de los entes locales.

© Ediciones Pirámide

— Estructura por programas. ¿Para qué se hace el gasto? 322C. Enseñanzas Universitarias.
— Estructura económica. ¿En qué consiste el gasto? 22601. Atenciones protocolarias y representativas.



Figura 1.3. Estructuras presupuestarias del presupuesto de gastos.

Con relación al PRESUPUESTO DE INGRESOS, se establece una doble estructura presupuestaria.

Por un lado tendremos la **clasificación orgánica,** que indica los agentes del Sector Público Estatal a los que se imputan los ingresos, es decir, los agentes que tengan presupuesto de ingresos independiente. De esta manera distingue los ingresos correspondientes a:

— El Estado[9].
— La Seguridad Social.
— Cada uno de los organismos autónomos.
— Agencias estatales.
— Organismos públicos cuya normativa específica confiere carácter limitativo a los créditos de su presupuesto de gastos.

La **estructura económica** toma como base la naturaleza del ingreso, distinguiendo entre:

— Ingresos corrientes.
  • Capítulo 1. Impuestos directos y cotizaciones sociales.
  • Capítulo 2. Impuestos indirectos.
  • Capítulo 3. Tasas, precios públicos y otros ingresos.

[9] En este sentido, siguiendo el principio de unidad de caja, sólo se distingue una sección, concretamente la Sección 98. Ingresos del Estado.

© Ediciones Pirámide

- Capítulo 4. Transferencias corrientes.
- Capítulo 5. Ingresos patrimoniales.

— Ingresos de capital.

- Capítulo 6. Enajenación de inversiones reales.
- Capítulo 7. Transferencias de capital.

— Operaciones financieras.

- Capítulo 8. Activos financieros.
- Capítulo 9. Pasivos financieros.

De igual forma que con el presupuesto de gastos, dentro de esta clasificación económica se diferencia entre capítulo, artículo, concepto y subconcepto. Así, por ejemplo, el subconcepto 30901. «Tasa de Juego», se encuentra incluido dentro del concepto 309. «Otras tasas», y a su vez dentro del artículo 30. «Tasas», y dentro del capítulo 3. «Tasas, precios públicos y otros ingresos».

En este caso, la partida presupuestaria del presupuesto de ingresos será la combinación de la estructura orgánica y la estructura económica. Así, por ejemplo, la partida 21401.32901 se desglosaría de la siguiente forma:

— Clasificación orgánica 21401 se correspondería con la Sección 21. «Ministerio de Ciencia e innovación», y el Organismo 401. «Consejo Superior de Investigaciones Científicas».
— Clasificación económica 32901 se correspondería con el capítulo 3. «Tasas, precios públicos y otros ingresos; artículo 32. «Otros ingresos procedentes de prestación de servicios»; concepto 329. «Otros ingresos procedentes de prestación de servicios», y subconcepto 32901. «De investigación controlada».

Respecto a los presupuestos de las Comunidades Autónomas, tienen mucho en común con los presupuestos generales del estado, siendo la principal diferencia que en el presupuesto de gastos, en lugar de utilizar la estructura por programas, utiliza la clasificación funcional[10]. En este sentido, cada comunidad autónoma dicta sus normas sobre elaboración y estructura de sus Presupuestos Generales, que, en esencia, son bastante similares.

Así, esta clasificación funcional responde a la finalidad y objetivo que se pretende alcanzar con el presupuesto, distinguiendo entre:

— Grupo de función.
— Función.

[10] Si bien algunas comunidades autónomas como Canarias toman ya para los presupuestos de 2011 la estructura por programas.

© Ediciones Pirámide

— Subfunción.
— Programa.

Para el resto de estructuras, tanto del presupuesto de gastos como del de ingresos, las consideraciones realizadas respecto de la Administración General del Estado son perfectamente válidas.

Así, si tomamos como ejemplo la Comunidad Autónoma de Andalucía, en la Orden de 20 de mayo de 2010, por la que se dictan normas para la elaboración del Presupuesto de la Junta de Andalucía para el año 2011, se establecen las siguientes estructuras presupuestarias.

Estructura funcional y por programas:

— Grupo de Función 0. Deuda pública.
— Grupo de Función 1. Servicios de carácter general.
— Grupo de Función 2. Protección civil y seguridad ciudadana.
— Grupo de Función 3. Seguridad, protección y promoción social.
— Grupo de Función 4. Producción de bienes públicos de carácter social.
— Grupo de Función 5. Producción de bienes públicos de carácter económico.
— Grupo de Función 6. Regulación económica de carácter general.
— Grupo de Función 7. Regulación económica de la actividad y los sectores productivos.
— Grupo de Función 8. Relaciones con otras administraciones.

Estructura económica del gasto público:

— Capítulo 1. Gastos de personal.
— Capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios.
— Capítulo 3. Gastos financieros.
— Capítulo 4. Transferencias corrientes.
— Capítulo 6. Inversiones reales.
— Capítulo 7. Transferencias de capital.
— Capítulo 8. Activos financieros.
— Capítulo 9. Pasivos financieros.

Clasificación orgánica por secciones:

— Sección 0100. Consejería de la Presidencia.
— Sección 0200. Parlamento de Andalucía.
— Sección 0300. Deuda Pública.
— Sección 0400. Cámara de Cuentas de Andalucía.
— Sección 0500. Consejo Consultivo de Andalucía.
— Sección 0600. Consejo Audiovisual de Andalucía.
— Sección 0900. Consejería de Gobernación y Justicia.

© Ediciones Pirámide

— Sección 1000. Consejería de Hacienda y Administración Pública.
— Sección 1100. Consejería de Educación.
— Sección 1200. Consejería de Economía, Innovación y Ciencia.
— Sección 1300. Consejería de Obras Públicas y Vivienda.
— Sección 1400. Consejería de Empleo.
— Sección 1500. Consejería de Salud.
— Sección 1600. Consejería de Agricultura y Pesca.
— Sección 1700. Consejería de Turismo, Comercio y Deporte.
— Sección 1800. Consejería para la Igualdad y Bienestar Social.
— Sección 1900. Consejería de Cultura.
— Sección 2000. Consejería de Medio Ambiente.
— Sección 3100. Gastos Diversas Consejerías.
— Sección 3200. A Corporaciones Locales por Participación en Ingresos del Estado.
— Sección 3300. Fondo Andaluz de Garantía Agraria.
— Sección 3400. Pensiones Asistenciales.
— Sección 3500. Participación de las entidades locales en los tributos de la Comunidad Autónoma.
— Sección 1031. Instituto Andaluz de Administración Pública.
— Sección 1039. Agencia Tributaria de Andalucía.
— Sección 1131. Agencia Andaluza de Evaluación Educativa.
— Sección 1132. Instituto Andaluz de Enseñanzas Artísticas Superiores.
— Sección 1231. Instituto de Estadística de Andalucía.
— Sección 1232. Agencia de Defensa de la Competencia de Andalucía.
— Sección 1233. Agencia Andaluza de Evaluación de la Calidad y Acreditación Universitaria.
— Sección 1431. Servicio Andaluz de Empleo.
— Sección 1432. Instituto Andaluz de Prevención de Riesgos Laborales.
— Sección 1531. Servicio Andaluz de Salud.
— Sección 1631. Instituto Andaluz de Reforma Agraria.
— Sección 1632. Instituto Andaluz de Investigación y Formación Agraria, Pesquera, Alimentaria y de la Producción Ecológica.
— Sección 1831. Instituto Andaluz de la Mujer.
— Sección 1832. Instituto Andaluz de la Juventud.
— Sección 1833. Agencia para la Atención de la Dependencia en Andalucía.
— Sección 1931. Patronato de la Alhambra y Generalife.
— Sección 1932. Centro Andaluz de Arte Contemporáneo.
— Sección 2031. Agencia Andaluza del Agua.

© Ediciones Pirámide

Clasificación económica de ingresos:

— Capítulo 1. Impuestos directos.
— Capítulo 2. Impuestos indirectos.
— Capítulo 3. Tasas, precios públicos y otros ingresos.
— Capítulo 4. Transferencias corrientes.
— Capítulo 5. Ingresos patrimoniales.
— Capítulo 6. Enajenación de inversiones reales.
— Capítulo 7. Transferencias de capital.
— Capítulo 8. Activos financieros.
— Capítulo 9. Pasivos financieros.

Por último, con relación a las estructuras presupuestarias de las **ENTIDADES LOCALES,** hay que remitirse a la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. En dicha normativa se establece que el PRESUPUESTO DE GASTOS se clasificará de acuerdo a los siguientes criterios:

a) **Por programas.** Los créditos se ordenarán según su finalidad y los objetivos que con ellos se proponga conseguir con arreglo a la clasificación por áreas de gasto, políticas de gasto y grupos de programas. El detalle de los créditos se presentará, como mínimo, a nivel de grupos de programas de gasto. La estructura por grupos de programas de gasto es abierta, por lo que podrán crearse los que se consideren necesarios. Los grupos de programas de gasto podrán desarrollarse en programas y subprogramas, cuya estructura será igualmente abierta.

b) **Por categorías económicas.** La clasificación económica del gasto agrupará los créditos por capítulos separando las operaciones corrientes, las de capital y las financieras. Atendiendo a su naturaleza económica, los capítulos se desglosarán en artículos, y éstos, a su vez, en conceptos, que se podrán subdividir en subconceptos. La estructura por conceptos y subconceptos es abierta, por lo que podrán crearse los que se consideren necesarios. Los subconceptos podrán desarrollarse en partidas, cuya estructura es igualmente abierta.

c) Opcionalmente, por **unidades orgánicas.**

Por su parte, las previsiones incluidas en los ESTADOS DE INGRESOS DEL PRESUPUESTO de la entidad local se clasificarán de acuerdo a un **criterio económico,** separando las operaciones corrientes, las de capital y las financieras, de acuerdo con la estructura por capítulos, artículos, conceptos y subconceptos. La estructura por conceptos y subconceptos es abierta, por lo que podrán crearse los que se consideren necesarios.

© Ediciones Pirámide

El contenido de estas estructuras presupuestarias es similar, con las lógicas adaptaciones a su esfera competencial, a las presentadas en los párrafos anteriores. Así, la clasificación por programas en su máximo nivel de agregación presenta las siguientes áreas de gasto:

— Área de Gasto 1. Servicios públicos básicos.
— Área de Gasto 2. Actuaciones de protección y promoción social.
— Área de Gasto 3. Producción de bienes públicos de carácter preferente.
— Área de Gasto 4. Actuaciones de carácter económico.
— Área de Gasto 9. Actuaciones de carácter general.

La clasificación económica del presupuesto de gastos presenta el siguiente detalle a nivel de capítulo:

— Capítulo 1. Gastos de personal.
— Capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios.
— Capítulo 3. Gastos financieros.
— Capítulo 4. Transferencias corrientes.
— Capítulo 6. Inversiones reales.
— Capítulo 7. Transferencias de capital.
— Capítulo 8. Activos financieros.
— Capítulo 9. Pasivos financieros.

Por último, la clasificación económica del presupuesto de ingresos a nivel de capítulo presenta el siguiente detalle:

— Capítulo 1. Impuestos directos.
— Capítulo 2. Impuestos indirectos.
— Capítulo 3. Tasas, precios públicos y otros ingresos.
— Capítulo 4. Transferencias corrientes.
— Capítulo 5. Ingresos patrimoniales.
— Capítulo 6. Enajenación de inversiones reales.
— Capítulo 7. Transferencias de capital.
— Capítulo 8. Activos financieros.
— Capítulo 9. Pasivos financieros.

1.5. ELABORACIÓN Y APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO

Iniciamos con este epígrafe lo que se suele conocer como ciclo presupuestario, que podemos definir como el conjunto de etapas que afectan al presupuesto, que, en términos generales, se concretan en su elaboración, aprobación, ejecución y

© Ediciones Pirámide