

TEMA 3

EL PRESUPUESTO PÚBLICO Y LAS OPERACIONES A CONSIDERAR EN LA GESTIÓN PRESUPUESTARIA

- 3.1. El presupuesto: concepto, estructura, principios presupuestarios y técnicas de elaboración
- 3.2. Los Presupuestos en las Administraciones Públicas españolas
- 3.3. Vinculación jurídica de los créditos y modificaciones presupuestarias
- 3.4. Gastos de carácter plurianual
- 3.5. Proyectos de gasto y Gastos con financiación afectada

La necesidad de planificar las actividades realizadas por las unidades económicas, ya sean públicas o privadas, está fuera de toda discusión. El instrumento por excelencia para la planificación a corto y medio plazo es sin duda el presupuesto. Ahora bien, mientras que para cualquier empresa privada el presupuesto adquiere un carácter meramente indicativo, ya que puede sufrir modificaciones en función de las circunstancias cambiantes, sin embargo para las Administraciones Públicas el presupuesto debe interpretarse de manera diferente, pues representa el marco jurídico y financiero al que tales entidades deben sujetar su actuación, habida cuenta que los gastos previstos presentan carácter limitativo, es decir que su cifra no podrá ser superada salvo autorizaciones legales específicas.

Así, pues, dada su trascendencia, no debe resultarnos extraño que la Contabilidad Pública haya tenido como objetivo prioritario a lo largo de la historia el reflejo de su ejecución, enfoque que, según hemos señalado con anterioridad, se ha visto hoy día ampliamente superado por la incorporación a la misma de otros fines distintos de los estrictamente vinculados al control de legalidad.

Pero, el seguimiento de las fases por las que atraviesa el presupuesto, por haber dejado de ser el único fin de la Contabilidad Pública, no debe quedar relegado a un segundo plano, sino que constituye otro de los fines de la moderna concepción de esta disciplina; es más, su papel sigue siendo primordial en la gestión de dichas entidades.

Con estas premisas, hemos considerado imprescindible dedicar el primer epígrafe a los principales aspectos del presupuesto en las Administraciones Públicas. De esta forma, realizamos un breve recorrido por su concepto, sus principales características, su posible estructuración, y los principios que deben regir la gestión presupuestaria. Con posterioridad entramos en el análisis de los presupuestos en las administraciones españolas, deteniéndonos en determinados aspectos de interés.

1. El Presupuesto

1.1. Concepto

Aunque, desde una perspectiva genérica, son múltiples los autores que podríamos citar en relación con la conceptualización del presupuesto, nos han parecido especialmente significativas las ideas de Anthony (1973: 475), al explicar que "... sólo al trabajo de las personas que llevan sus planes a un documento, en forma ordenada y sistemática", se le puede llamar Presupuesto; la aportación de Caillet (Citado por Ciber, 1978: 254), quien, haciendo hincapié en las funciones de descentralización y control, lo define como "una previsión coordinada que permite la organización y el control del ejercicio de responsabilidades"; y, más recientemente, la definición propuesta por Horngren *et alt.* (1996: 183), para quienes el presupuesto es "una expresión cuantitativa de un plan de acción y una ayuda para la coordinación e implantación de este plan".

Sin embargo, hay que tener presente que, cuando nos trasladamos al ámbito de las Administraciones Públicas, el presupuesto se convierte, además, es un instrumento de carácter normativo donde se refleja la voluntad política y económica de los órgano ejecutivo y legislativo de la Administración. El Hacendista alemán Fritz Neumark (Citado por Lozano Irueste, 1983: 15), en una de las definiciones más extendidas en la literatura especializada, entiende por presupuesto "la recopilación sistemática a intervalos regulares de los cálculos de los gastos planeados para determinado período futuro -los cuales, en principio, tienen carácter obligatorio para el poder ejecutivo- y de estimación de los recursos previstos para cubrir dichos gastos".

Para Doost (1984: 48), "el presupuesto es una herramienta que se usa en la planificación y desarrollo de planes futuros. Es un medio para el control de gastos, logros y programas. Es un vehículo para la coordinación de actividades gubernamentales que implican un impacto financiero".

En opinión de Grayson (1984: 289), "el presupuesto es la función de asegurar que las organizaciones tengan los recursos financieros para llevar a cabo sus programas y planes. El presupuesto es una parte de la planificación y de la formulación de estrategias. Encierra estimaciones de ingresos y gastos, intercambios y decisiones como la asignación de recursos ante necesidades diferentes para las que no suele haber fondos suficientes".

También desde una posición actual, para el GASB (1987: 15) "el presupuesto es el método primario para dirigir y controlar el proceso de financiación. Es a través de él que los gobiernos establecen los objetivos a alcanzar en el período, sobre todo los de carácter financiero".

1.2. Características

Por lo que se refiere a las características del presupuesto, del contenido de las anteriores definiciones se observa las siguientes notas distintivas comunes:

1. La actividad presupuestaria constituye un acto de previsión. Hace referencia, por tanto, a una estimación de lo que han de ser los gastos y los ingresos precisos para cubrirlos durante el período de tiempo que se determine. De ello se deduce que las técnicas de previsión con que se elabora el documento presupuestario tienen una gran importancia, tanto en el orden político como en el económico. Políticamente, la exactitud de las previsiones presupuestarias constituye un elemento fundamental para no desvirtuar la finalidad del control, y económicamente el acierto de las previsiones resulta de máxima importancia, sobre todo en el marco de un sistema económico en el que la intervención de los entes públicos tiene un papel relevante.
2. El presupuesto es un documento de elaboración periódica, llevando implícita la idea de regularidad en su confección. La práctica presupuestaria actual es la de que la vigencia del presupuesto, salvo excepciones, sea anual, no coincidiendo con el año natural en determinados países.
3. El presupuesto se fundamenta en el equilibrio cuantitativo entre ingresos y gastos, expresado a través de un lenguaje contable. El presupuesto, al recoger los gastos previstos para el ejercicio económico correspondiente

y la financiación para atender los mismos, habrá de presentarse formalmente equilibrado, si bien este equilibrio contable no debe ser confundido con el equilibrio económico. Es posible que los gastos previstos no coincidan con los ingresos que se prevean obtener por vía ordinaria. Puede ocurrir que los gastos sean superiores a los ingresos ordinarios, en cuyo caso el ente público habrá de recurrir a una financiación ajena con que financiarlos (presupuesto deficitario) o que los gastos sean inferiores a los ingresos (presupuesto con superávit), en cuyo caso genera ahorro.

4. El presupuesto es una previsión normativa. "Esto quiere decir que el proyecto de presupuesto es algo más que una simple estimación y más también que un simple plan financiero, ya que obliga al gobierno y a la administración, tanto política como jurídicamente" (Fuentes Quintana, 1986: 253).
5. El presupuesto refleja, expresado en cifras, el plan de actuación económica del Ejecutivo para un determinado período, en el que se articulan objetivos marcados y recursos necesarios para su cumplimiento.

1.3. Estructura

En lo concerniente a la estructura del presupuesto, según Guitián de Lucas (1970: 26-32), se pueden distinguir tres etapas en su evolución. La primera, denominada orgánico-económica, que supone, por una parte, una clasificación por centros, organismos o instituciones, cuantificando los recursos que se le asignan para saber, en todo momento, y a través del correspondiente control, la cantidad que gasta cada uno de ellos. Por otra parte, implica la discriminación económica que nos permite cifrar cuales son los tipos de gastos a través del conjunto de partidas en las que dicha cantidad se distribuye.

La segunda, conocida por estructuración funcional, consiste en delimitar las funciones realizadas por el Estado y los recursos financieros que se tiene previsto aplicar en cada una de ellas. Como dicha estructuración, en ningún caso, significaba el abandono de las anteriores sino que, por el contrario, se sumaban a ellas, los controles anteriores se complementaban con una técnica de selección de opciones en virtud de criterios económicos.

Finalmente, dada la visión genérica de análisis de actividades que representaba la estructura funcional, se tiende a un más preciso detalle a través de la desagregación, proponiéndose una estructuración, denominada por programas, donde se desarrollan económicamente las partidas presupuestarias en cada uno de ellos, suponiendo una mayor especificación de los objetivos concretos a cumplir y, como indica Seidman (1983: 399), concibiéndose de forma que sea posible realizar mediciones de efectividad y, por ende, su evaluación.

Refiriéndonos a la situación actual en nuestro país, cualquier análisis de la estructura presupuestaria nos obligaría a contemplar varias modalidades que, según los artículos 39, 40 y 41 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante LGP), obedecen, en el caso de los gastos, a la clasificación orgánica, por programas, y la económica, mientras que, para los ingresos, solo se emplean dos, la clasificación orgánica y la económica.

1.4. Principios presupuestarios

Bajo este epígrafe intentamos realizar una labor de síntesis que nos permita recoger un conjunto de principios o reglas, cuya formulación de manera actualizada contribuirá a entender la dimensión que el presupuesto tiene como mecanismo de asignación recursos e instrumento de control para las entidades públicas en general.

Para Garcia y Salinas (1985: 175), "el objetivo último de la normatividad presupuestaria que se plasma en los denominados principios presupuestarios es el dar contestación a tres preguntas básicas que plantea una deseable racionalidad presupuestaria: ¿Quién debe diseñar el presupuesto? ¿Cómo debe ser este diseño del presupuesto? ¿En base a qué criterios económicos?". Para contestar a la primera pregunta se formulan los denominados principios políticos, en aras a dar respuesta a la segunda se formulan los principios contables y para obtener la tercera se formulan los principios económicos.

a) Principios políticos

- Principio de competencia
- Principio de universalidad
- Principio de unidad
- Principio de especialidad
- Principio de temporalidad
- Principio de publicidad
- Otros principios políticos
- Principio de claridad
- Principio de no afectación de ingresos
- Principio de exactitud
- Principio de anticipación

b) Principios contables

- Principio de presupuesto bruto
- Principio de unidad de caja
- Principio de especificación
- Principio de ejercicio cerrado

c) Principios económicos

- Principio de gestión mínima
- Principio de nivelación presupuestaria
- Principio de neutralidad impositiva
- Principio de autoliquidación de la deuda

a) Principios políticos

1.- *Principio de competencia.* De acuerdo con el mismo, corresponde al poder legislativo la aprobación y promulgación del presupuesto, cuya elaboración ha de realizar el Ejecutivo. Este principio tienen reflejo constitucional al señalar artículo 134.1 de la Constitución que "corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación".

2.- *Principio de universalidad.* Con arreglo a este principio, el presupuesto debe recoger la totalidad de los ingresos y de los gastos originados por la actividad financiera del Estado, al objeto de facilitar que los responsables de su aprobación tengan una visión de conjunto. Para Fuentes Quintana (1986: 258), "este principio parte de la desconfianza parlamentaria en la actuación del ejecutivo y por ello exige que no haya gasto o ingreso público alguno oculto, todos los ingresos y gastos deben figurar explícita y expresamente en el documento presupuestario". Nuestro Texto Constitucional dispone, en el artículo 134, apartado 2, que los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.

3.- *Principio de unidad.* Igualmente fundamentado en la defensa de que el presupuesto muestre una visión de conjunto, establece que la presentación total de ingresos y gastos debe hacerse en forma de un presupuesto único, complementándose con el principio de Universalidad en cuanto que ambos son contrarios a la existencia de presupuestos especiales o extraordinarios. Ferreiro (1986: 752) precisa que "nuestro derecho positivo ha consagrado este principio con una limitación fundamental: ligándolo a la idea de personalidad jurídica. No existe un único presupuesto que integre los gastos e ingresos de todos los entes públicos. Por el contrario, se dispone solamente que cada ente público ha de sujetar su actividad a un único presupuesto. La personalidad jurídica pública es pues el límite de la unidad presupuestaria".

4.- *Principio de especialidad.* Supone que la autorización para gastar concedida al Ejecutivo por el presupuesto no es una autorización general al gasto, sino especial y condicionada, para gastos concretos, en cantidad específica, por tiempo limitado. Esto

implica, como señala Magnet (1978: 156), que "los créditos son abiertos para una clase determinada de gastos, más o menos ampliamente definidos, y no pueden ser utilizados para gastos de otra clase". Este principio se desdobra en otros tres, fruto del tipo de especialidad que se contemple:

- *Especialidad cuantitativa*: sólo serán realizados gastos hasta el importe que se haya previsto para ellos en el presupuesto, importe que adquiere así un carácter limitativo. Por tanto, la autorización presupuestaria es para realizar gastos por una cantidad máxima y concreta, según se desprende del artículo 46 de la LGP, cuando señala que "Los créditos para gastos son limitativos. 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, sin perjuicio de las responsabilidades reguladas en el título VII de esta ley"
- *Especialidad cualitativa*. Las partidas de gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados, sin que puedan realizarse transferencias de recursos entre distintos destinos, a excepción de que una Ley, general o específica, así lo permita. El artículo 27.2 de la LGP decreta que " los créditos presupuestarios de la Administración General del Estado, sus organismos autónomos y de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado o por las modificaciones realizadas conforme a esta ley"
- *Especialidad temporal*. Los créditos sólo pueden ser gastados dentro del ejercicio presupuestario para el cual fueron aprobados. Así parece estar recogido en el artículo 49.2 de la LGP, al ordenar que "los créditos para gastos que en el último día del ejercicio presupuestario no estén afectados al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas quedarán anulados de pleno derecho, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 58 de esta ley", que se refiere a las incorporaciones de crédito.

5.- *Principio de temporalidad.* Complementario al de especialidad temporal, propugna que los créditos únicamente podrán ser gastados en el ejercicio para el que se concedieron. En opinión de Lozano Irueste (1983: 25), "esta norma no quiere decir sino que el presupuesto tendrá carácter periódico, es decir, se votará para regir durante un lapso de tiempo determinado". Por lo general, la periodicidad para la que rige el presupuesto es el año, aunque no todos los países establecen el inicio del año presupuestario en las mismas fechas. Para Duverger (1978: 275), este principio implica, de un lado, que "el presupuesto debe ser aprobado por un voto anual del parlamento" y, de otro que "debe llevarse a cabo una ejecución del presupuesto anual, refiriendo al año todos los gastos e ingresos que se realicen durante el ejercicio".

De su reflejo en el marco legislativo queda constancia en el artículo 134.2 de la Constitución, cuando establece que los PGE tendrán carácter anual, se reitera en el artículo 34.1 de la LGP, cuando señala la coincidencia del ejercicio presupuestario con el año natural. Aunque a veces los principios de especialidad temporal o el de temporalidad suelen confundirse, nos parece importante aclarar que, "el primero hace referencia al hecho de la afectación de los créditos a un año determinado y el segundo a la duración -la vida- del presupuesto en su conjunto, y a la necesidad, por tanto, de su control periódico por el órgano legislativo" (Lozano Irueste, 1983: 25-6).

6.- *Principio de publicidad.* Establece que las distintas fases por las que atraviesa el documento presupuestario deben estar abiertas a la información del público en general. De esta forma, el principio abarca tanto al presupuesto como la cuenta general en la que se recogen los resultados de su ejecución. Esto se cumple, por un lado, con el debate presupuestario anual de aprobación de los presupuestos y, de otro, con la exigencia de rendición de cuentas del ejecutivo sobre la forma en que han sido ejecutados. La Constitución Española establece al respecto, en su artículo 136, que las Cuentas del Estado y del sector Público Estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste.

7.- Otros principios presupuestarios políticos. Dentro de este grupo mencionamos cuatro principios que, aunque relevantes, no gozan de tanta trascendencia como el resto, a saber:

- *Principio de claridad.* Insiste en la búsqueda de un presupuesto que sea de fácil comprensión para los responsables de su aprobación y control.

De ahí que abogue por un documento presupuestario con estructura metódica y elaborado con criterios uniformes.

- *Principio de no afectación de ingresos.* Establece que todos los ingresos públicos deben destinarse de manera indistinta y global a la cobertura de los gastos públicos, no reconociéndose, en consecuencia, prioridad alguna a gasto público sobre determinada fuente financiera. En este sentido se expresa el artículo 27.3 de la LGP cuando dice que " los recursos del Estado, los de cada uno de sus organismos autónomos y los de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados".
- *Principio de exactitud.* Según este principio los recursos y gastos recogidos como previsiones en el documento presupuestario deben acercarse lo más posible a lo que se prevé serán los ingresos y gastos correspondientes a la ejecución presupuestaria.
- *Principio de anticipación.* Establece la necesidad de que los presupuestos sean aprobados con la suficiente antelación respecto al inicio del período en que los mismos van a entrar en vigor y, cuando así no fuere, requiere la prórroga del presupuesto anterior, hasta tanto esté en vigor el nuevo. Así, el artículo 37.1 de la LGP indica la fecha que, como máximo, el Ejecutivo deberá remitir al Congreso el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales, y, por su parte, el artículo 38 del mismo texto legal contempla la situación de no aprobación antes del primer día del ejercicio económico.

b) Principios contables

En este segundo grupo recogemos los principios o reglas que tratan de concretar el contenido de los principios políticos a la práctica contable y de esta forma hacerlos operativos. Generalmente se reconoce que los principios que deben guiar la contabilidad presupuestaria son los siguientes:

1.- *Principio de presupuesto bruto.* Es la expresión contable del principio de universalidad y, en su virtud, los gastos e ingresos deben reflejarse en el presupuesto por sus valores brutos y no netos. De esta forma, en el artículo 27.4 de la LGP se recoge explícitamente que “los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas se aplicarán a los presupuestos por su importe íntegro, quedando prohibido atender obligaciones mediante minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados, salvo que la Ley lo autorice de modo expreso”. Sin duda alguna, como señala Montesinos (1987: 27), este principio “está en consonancia con el principio de contabilidad generalmente aceptado de la no compensación de activos, pasivos, ingresos y gastos”.

2.- *Principio de unidad de caja.* Es la versión contable del principio de unidad. En opinión de Sánchez Revenga (1989: 37) este principio “postula la necesidad de que todos los ingresos y todos los pagos se centralicen en una caja única, con la ventaja que ello tiene para una gestión eficaz de la tesorería”. Una lectura actual de este principio precisa adaptarse a la realidad, con la existencia de servicios públicos autónomos con cajas especiales y formas de pago peculiares que han forzado la apertura de cajas autónomas de la general, sin que ello suponga la quiebra del principio.

3.- *Principio de especificación.* Se corresponde con el principio de especialidad cualitativa, y de acuerdo con él todas las partidas de ingresos y gastos deben ser clasificados de acuerdo con criterios lógicos (en España: orgánicamente, económicamente, territorialmente, funcionalmente y por programas), debiendo estar perfectamente identificados.

4.- *Principio de ejercicio cerrado.* Es la concreción del principio de temporalidad y hace referencia a que la autorización presupuestaria no es por tiempo indefinido sino que tiene un límite temporal. Como señala Domínguez Alonso (1978, p. 33), “pretende la afectación de los gastos e ingresos a un determinado ejercicio económico”. Supone que sólo podrán aplicarse al presupuesto de un ejercicio los ingresos y gastos que se realicen durante el período temporal del mismo. Ahora bien, la proliferación de planes económicos y de inversiones públicas con vigencia superior a la del presupuesto ha forzado la flexibilización en la interpretación de este principio, introduciendo la práctica de los gastos con cargo a ejercicios futuros y las

incorporaciones de remanentes de créditos, tal como contemplan los artículos 47 y 58 respectivamente, de la LGP.

c) Principios económicos

Hacen referencia a las condiciones que el presupuesto debe cumplir como instrumento que refleja la actividad económica del sector público, con el objetivo de que esta actividad no perjudique a la economía privada y por consiguiente a la nacional. La formulación original de estos principios descansaba en los supuestos de la teoría económica clásica, de tal forma que los cambios acontecidos en el marco socioeconómico en que se desarrolla la actividad financiera precisa que la significación de los mismos sea actualizada, ya que su vigencia en los términos en que fueron establecidos no encuentran lugar en la realidad presupuestaria pública actual. Para Montesinos (1987: 27), en estos principios "es donde se manifiesta con mayor intensidad la crisis de la teoría clásica".

1.- *Principio de gestión mínima.* Según este principio el gasto público debe ser mínimo y referirse exclusivamente a aquellas materias que no pueden ser ejercidas por el sector privado. En opinión de Lozano Iruete (1983: 32), "dos creencias están en el origen de este principio profundamente arraigado en la mentalidad liberal: una, la smithiana de que el gasto público es un consumo improductivo y debe limitar su ámbito a las funciones imprescindibles de defensa exterior, orden interior e inversiones necesarias llevadas a cabo por los particulares; otro, la desconfianza en la capacidad del Estado para intervenir en el campo de la actividad económica".

Si bien es cierto que actualmente este principio parece haber perdido vigencia, no lo es menos que, después de un período de auge del intervencionismo estatal, una nueva filosofía comienza a emerger, como bien deja constancia Stiglitz (1995: 18), al señalar que "hoy la idea dominante en los economistas de los países occidentales es que una intervención estatal limitada podría aliviar los problemas más graves: el Estado debe participar activamente en el mantenimiento del pleno empleo y en la erradicación de los peores aspectos de la pobreza, pero la empresa privada deben desempeñar el papel más importante en la economía".

2.- *Principio de nivelación presupuestaria.* Establece que los gastos del presupuesto deben ser financiados en su totalidad por ingresos ordinarios. Este

principio, también, ha pasado de ser la regla de oro del derecho presupuestario clásico a ser considerado, en el sentido en el que los clásicos lo entendían, una mera reliquia del pasado. Y es que su aplicación en sentido estricto implicaría la renuncia del Estado a sus actuaciones destinadas a suavizar los ciclos económicos, redistribución de la riqueza, etc., de ahí que, actualmente, se interprete como una regla que merece ser aceptada como orientadora de las prácticas presupuestarias a largo plazo.

3.- *Principio de neutralidad impositiva.* Pretende que la imposición sea neutral y esté en relación con la protección y satisfacción que los individuos reciben del Estado, lo que significaría renunciar a corregir una posible injusta distribución de la renta originada por el sistema de mercado. Actualmente su interpretación se inclina hacia la obligación de que la recaudación de los impuestos no perjudique el desarrollo económico y, en todo caso, se administren con la máxima economía, se requieran con la mayor certeza y se recauden con la máxima comodidad para el contribuyente.

4.- *Principio de autoliquidación de la deuda.* Estipula que en el caso excepcional de que la Hacienda Pública tenga que recurrir a la emisión de deuda pública, debe ser utilizada para financiar gastos públicos de inversión capaces de generar recursos suficientes como para hacer frente a la carga financiera que origina.

Finalmente podemos señalar, de acuerdo con Carrasco (1997: 345), que “cuando la lucha contra el déficit público es tarea común de todos los países de la Unión Europea y la preocupación de su control ha sido una constante de la economía española de los últimos años, la importancia de aplicar los anteriores principios se hace aún más palpable”. Así lo enfatiza Fuentes Quintana (1996: 9-10) cuando afirma que “no es posible ni creíble luchar contra el Déficit Público sin una presupuestación estricta ajustada a unos criterios cuya importancia ratifica la experiencia de los principales países”, siendo tales criterios los siguientes:

- a) Eliminar el incrementalismo como base de la presupuestación, es decir, superar la inercia de que cada presupuesto se base estrictamente en el anterior y lo que se discute para elaborarlo es sólo el aumento que experimentarán sus partidas en el año siguiente;

- b) Exigir el cumplimiento elemental de que el presupuesto contenga todas las decisiones que afectan al uso de los recursos públicos. Además, los compromisos de gasto público contenidos en el presupuesto deben contar siempre con un tope cuantitativo y una limitación temporal para su disposición;
- c) La presupuestación debe responder a la definición y utilización escrupulosa de unos principios contables que eviten toda contabilización creativa u opaca, causa de la falta de transparencia del contenido verdadero de las elecciones presupuestarias y un obstáculo importante para el logro de la consolidación presupuestaria y para el control del gasto público;
- d) El proceso presupuestario deberá conceder la mayor importancia y publicidad a la rendición anual de las cuentas públicas, realizando un examen minucioso de las causas que han producido el déficit o la deuda;
- e) Deberá mejorarse el contenido informativo y la transparencia del presupuesto, permitiendo que el Parlamento y el público estén en condiciones de evaluar la política presupuestaria programada por el Gobierno. Dicha información debe facilitar comparaciones relevantes para evaluar las decisiones presupuestarias y dar a conocer los compromisos futuros y obligaciones contingentes.

1.5. Técnicas de elaboración

Para el desarrollo de este apartado se pueden consultar los siguientes artículos incluidos en el Anexo I del presente tema:

- MORETA SANTAMARÍA, A. (2000): “Técnicas presupuestarias modernas” *Análisis Local*, nº 31, pp. 41-50.
- ZAPICO GOÑI, E. (2000): “Técnicas ‘modernas’ de presupuestación: limitaciones y posibilidades para su introducción” *Análisis Local*, nº 31, pp. 25-40

2. EL PRESUPUESTO EN LA ADMINISTRACIÓN ESPAÑOLA

2.1. Los Presupuestos Generales del Estado: contenido y estructura

Antes de analizar el contenido y la estructura de los Presupuestos Generales del Estado resulta interesante destacar que las disposiciones básicas en materia presupuestaria están constituidas por determinados artículos de la Constitución (especialmente, el Título VII, "Economía y Hacienda"), por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, por las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado, por las Ordenes Ministeriales anuales sobre elaboración de presupuestos y por disposiciones de rango inferior que dan cumplimiento a normas contenidas en las anteriormente citadas (normas sobre estructura presupuestaria, sobre códigos definidores del contenido de rúbricas presupuestarias, etc.).

Veremos, entonces, a continuación, y en base a toda esta amplia legislación, cual es el contenido o ámbito de aplicación de los Presupuestos Generales del Estado (PGE), así como la estructura del Presupuesto de gastos y la del Presupuesto de ingresos. Para comenzar, nos detenemos en la definición legal de PGE, recogida en el artículo 32 de la LGP: "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"

2.1.1. Contenido

Por lo que se refiere al ámbito subjetivo, según la Orden EHA/1645, de 3 de junio de 2004, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2005, los Presupuestos Generales del Estado comprenderán los presupuestos correspondientes a:

- Estado
- Organismos Autónomos del Estado.
- La Seguridad Social.
- Las Entidades Públicas Empresariales.
- Las Sociedades Mercantiles Estatales.
- Las Fundaciones del Sector Público Estatal.

- Los Fondos carentes de personalidad jurídica a los que se refiere el artículo 2.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- Los demás Organismos y Entidades del sector público estatal.

De otro lado, el artículo 33.1 de la LGP determina el contenido de los Presupuestos al decir que:

"Los Presupuestos Generales del Estado 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"

Además, por mandato constitucional¹, recogido en el punto 2, apartado e), del artículo 33 de la LGP, también debe consignarse el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. Al cumplimiento de este mandato se le ha venido denominando "Presupuesto de gastos fiscales" y constituye una previsión de las cantidades que el Estado va a dejar de recaudar como consecuencia de las medidas de política fiscal y tributaria que suponen deducciones, desgravaciones o minoraciones de cualquier tipo en los tributos del Estado².

Dicho presupuesto se incluye como anexo en el Presupuesto de ingresos y se clasifica en virtud de las figuras impositivas afectadas, indicando dentro de cada una de ellas el motivo concreto de la deducción o desgravación y cifrando el importe de la misma.

¹ Artículo 134.2 de la Constitución.

² Sobre el concepto de gasto fiscal puede verse Carbajo Vasco, D. (1991).

2.1.2. Estructura del Presupuesto de gastos

La citada Orden Ministerial por la que dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2005, establece que “el presupuesto de gastos se estructura teniendo en cuenta: Las finalidades u objetivos que el presupuesto pretende conseguir, la organización de los distintos Entes integrantes del Sector público estatal, la naturaleza económica de los gastos y la distribución territorial de las inversiones”. Por ello, y de acuerdo con lo previsto en el artículo 40 de la LGP, los estados de gastos de los presupuestos a que se refiere el artículo 33.1.a) de esta ley se estructurarán de acuerdo con las siguientes clasificaciones:

- a) Por funciones.
- b) Por unidades orgánicas.
- c) Por categorías económicas.

2.1.2.1. Clasificación funcional

Presenta una ordenación de los gastos según la finalidad y los objetivos que con ellos se pretende conseguir y constituye la clasificación principal del Presupuesto de gastos.

Al objeto de facilitar diversos escalones de información de los gastos se establecen varios niveles de agregación:

- 1. Grupo de función.
- 2. Función.
- 3. Subfunción.
- 4. Programa.

El programa representa el nivel más desagregado de información dentro de esta clasificación y sirve para la asignación en detalle de los recursos públicos, mientras que los demás niveles de esta clasificación sirven para priorizar las asignaciones globales del gasto. Los objetivos que se prevén obtener, así como los indicadores de seguimiento se fijan al nivel de programa. No obstante, podrá establecerse, cuando se

crea oportuno, una estructura de subprograma para una mejor clasificación del contenido de determinados programas y una mayor facilidad en la determinación y el seguimiento de sus objetivos. En todo caso, estos subprogramas tendrán el carácter de estructura no tipificada, con fines exclusivamente informativos, de gestión y de seguimiento de objetivos.

Según se recoge en la Orden EHA/1645/2004, de 3 de junio, por la que se dictan normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2005, la clasificación por programas de gasto presenta, nivel de dos dígitos, el siguiente detalle:

Área de Gasto 1: Servicios públicos básicos

- 11. Justicia
- 12. Defensa
- 13. Seguridad ciudadana e instituciones penitenciarias
- 14. Política exterior

Área de Gasto 2: Actuaciones de protección y promoción social

- 21. Pensiones
- 22. Otras prestaciones económicas
- 23. Servicios sociales y promoción social
- 24. Fomento del empleo
- 25. Desempleo
- 26. Acceso a la vivienda y fomento de la edificación
- 29. Gestión y administración de la Seguridad Social

Área de Gasto 3: Producción de bienes públicos de carácter preferente

- 31. Sanidad
- 32. Educación
- 33. Cultura

Área de Gasto 4: Actuaciones de carácter económico

- 41. Agricultura, pesca y alimentación
- 42. Industria y energía
- 43. Comercio, turismo y PYMES
- 44. Subvenciones al transporte
- 45. Infraestructuras
- 46. Investigación, desarrollo e innovación
- 49. Otras actuaciones de carácter económico

Área de Gasto 9: Actuaciones de carácter general

- 91. Alta dirección
- 92. Servicios de carácter general
- 93. Administración financiera y tributaria
- 94. Transferencias a otras administraciones públicas
- 95. Deuda Pública

Según la citada Orden Ministerial para la elaboración de presupuestos citada anteriormente, la estructura de programas diferenciará los programas de carácter finalista de los programas instrumentales y de gestión. Esta diferenciación se establece con el cuarto carácter del código de programas, de forma que las letras A a L identifican a los programas finalistas y las letras M a Z a los instrumentales y de gestión. A título ilustrativo presentamos el siguiente ejemplo:

- 13. Seguridad ciudadana e instituciones penitenciarias
 - 131 Administración General de Seguridad y Protección Civil
 - 131M Dirección y Servicios Generales de Seguridad y Protección Civil
 - 131N Formación de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado
 - 1310 Fuerzas y Cuerpos en reserva
 - 132 Seguridad y Orden Público
 - 132A Seguridad ciudadana
 - 132B Seguridad vial
 - 132C Actuaciones policiales en materia de droga
 - 133 Instituciones Penitenciarias
 - 133A Centros e Instituciones Penitenciarias
 - 133B Trabajo, formación y asistencia a reclusos
 - 134 Protección Civil
 - 134 M Protección Civil
 - 135 Protección de datos
 - 135M Protección de datos de carácter general

2.1.2.2. Clasificación orgánica

Nos indica el agente del sector público estatal que realiza el gasto. Siguiendo con la Orden de 3 de junio de 2004 ya mencionada, 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. La clasificación orgánica de los créditos y dotaciones debe realizarse en función de los siguientes subsectores:

- a) El Estado, que se dividirá en Secciones y éstas a su vez en Servicios.
- b) Los Organismos Autónomos del Estado, que se agruparán según el Ministerio al que estén adscritos.
- c) La Seguridad Social.
- d) Las demás Entidades que integren el sector público administrativo estatal, de acuerdo con los términos previstos en el artículo 3.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Separadamente figurarán los presupuestos de explotación y capital correspondientes a:

- a) Las Entidades Públicas Empresariales.
- b) Las Sociedades Mercantiles Estatales.
- c) Las Fundaciones del sector público estatal.
- d) Los Fondos carentes de personalidad jurídica a los que se refiere el artículo 2.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- e) El resto de unidades incluidas en el sector público empresarial del Estado, de acuerdo con los términos previstos en el artículo 3.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

2.1.2.3. Clasificación económica

Pone de manifiesto el objeto del gasto, esto es, en que se está gastando, y divide a los gastos públicos en los dos grandes bloques: operaciones corrientes y operaciones de capital.

Igualmente, estos gastos son desagregados en distintos grados: capítulo, artículo, concepto y subconcepto (puede no existir).

El bloque de operaciones corrientes se refiere a los gastos corrientes, que comprenden los siguientes capítulos del Presupuesto de gastos:

Capítulo 1. Personal.

Capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios.

Capítulo 3. Gastos financieros.

Capítulo 4. Transferencias corrientes.

El bloque de operaciones de capital incluye:

- a. Gastos de capital, con los siguientes capítulos:

Capítulo 6. Inversiones reales.

Capítulo 7. Transferencias de capital.

- b. Gastos de operaciones financieras, que agrupa los capítulos:

Capítulo 8. Activos financieros.

Capítulo 9. Pasivos financieros.

También se suele dividir el gasto presupuestario en gasto no financieros (Capítulos del 1 al 7) y gasto financiero (Capítulos 8 y 9).

La definición de los capítulos, artículos, conceptos y, en su caso, subconceptos, nos viene dada por la Resolución de 29 de abril de 1994, de la Dirección General de Presupuestos, por la que se establecen los códigos que definen la estructura económica establecida por la Orden del MEH de 20 de abril de 1994 (BOE de 7 de mayo de 1994), de la que extractamos la definición de los distintos capítulos.

Capítulo 1. Gastos de personal.

Se aplicarán a este capítulo los gastos siguientes:

Todo tipo de retribuciones e indemnizaciones, a satisfacer por el Estado, organismo autónomos y entes públicos a todo su personal por razón del trabajo realizado por éste y, en su caso, del lugar de residencia obligada del mismo.

Retribuciones del personal militar de reemplazo, voluntariado especial de la Guardia Civil, y personal objetor de conciencia.

No se incluyen en este apartado las indemnizaciones por razón del servicio.

Cotizaciones obligatorias del Estado, organismos autónomos y entes públicos a la Seguridad Social y a las entidades gestoras del sistema de previsión social de su personal.

Prestaciones sociales, que comprenden pensiones a funcionarios y familias, de carácter civil y militar.

Gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de las disposiciones vigentes, por el Estado, organismos autónomos y entes públicos con destino a su personal

Capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios.

Este capítulo recoge los recursos destinados a atender los gastos corrientes en bienes y servicios, necesarios para el ejercicio de las actividades del Estado, organismos autónomos y entes públicos que no originen un aumento del capital o el patrimonio público.

Son imputables a este capítulo los gastos originados por la adquisición de bienes que reúnan algunas de las características siguientes:

- a) Ser bienes fungibles.
- b) Tener una duración previsiblemente inferior al ejercicio presupuestario.
- c) No ser susceptibles de inclusión en inventario.
- d) Ser, previsiblemente, gastos reiterados.

No podrán imputarse a los créditos de este capítulo los gastos destinados a satisfacer cualquier tipo de retribución, por los servicios prestados o trabajos realizados por el personal dependiente de los departamentos, organismos autónomos o entes públicos respectivos, cualquiera que sea la forma de esa dependencia.

Además se aplicarán a este capítulo los gastos de carácter inmaterial que puedan tener carácter reiterativo, no sean susceptibles de amortización y no estén directamente relacionados con la realización de las inversiones.

Capítulo 3. Gastos financieros.

Carga financiera por intereses, de todo tipo de deudas contraídas o asumidas por el Estado, organismos autónomos o entes públicos, tanto en el interior como en el exterior, cualquiera que sea la forma en que se encuentren representadas.

Gastos de emisión, modificación y cancelación de las deudas anteriormente indicadas.

Carga financiera por intereses de todo tipo de depósitos y fianzas recibidas.

Capítulo 4. Transferencias corrientes.

Pagos, condicionados o no, efectuados por el Estado, organismos autónomos, o entes públicos sin contrapartida directa por parte de los agentes receptores, los cuales destinan estos fondos a financiar operaciones corrientes.

Todos los artículos de este capítulo se desagregarán a nivel de concepto para recoger el agente receptor o/y la finalidad de la transferencia.

Capítulo 6. Inversiones reales.

Este capítulo comprende los gastos a realizar directamente por el Estado, organismos autónomos o entes públicos destinados a la creación o adquisición de bienes de capital, así como los destinados a la adquisición de bienes de naturaleza inventariable necesarios para el funcionamiento operativo de los servicios y aquellos otros gastos de naturaleza inmaterial que tengan carácter amortizable.

Un gasto se considerará amortizable cuando contribuya al mantenimiento de la actividad del sujeto que lo realiza en ejercicios futuros.

En general serán imputables a este capítulo los gastos que tengan cabida en los proyectos que, a tal efecto, se definen en los anexos de inversiones reales que se unen a los Presupuestos del Estado.

Capítulo 7. Transferencias de capital.

Pagos, condicionados o no, efectuados sin contrapartida directa por parte de los agentes receptores, los cuales destinan estos fondos a financiar operaciones de capital.

Todos los artículos de este capítulo se desagregarán a nivel de concepto para recoger el agente receptor o / y la finalidad de la transferencia.

Capítulo 8. Activos financieros.

Comprende los créditos destinados a la adquisición de activos financieros, que puedan estar representados en títulos valores, anotaciones en cuenta, contratos de préstamo o

cualquier otro documento que inicialmente los reconozca, así como los destinados a la constitución de depósitos y fianzas.

Capítulo 9. Pasivos financieros.

Amortización de deudas emitidas, contraídas o asumidas por el Estado, organismo autónomos o entes públicos, tanto en el interior como en el exterior, en moneda nacional o extranjera, a corto y largo plazo, según su precio de reembolso.

Devolución de depósitos y fianzas constituidos por terceros.

Seguidamente se presentan algunos ejemplos de la clasificación económica del presupuesto de gastos:

Capítulo 1. Gastos de Personal

10. Altos Cargos

100. Retribuciones básicas y otras remuneraciones de altos cargos

00. Retribuciones básicas

01. Retribuciones complementarias

11. Personal eventual

110. Retribuciones básicas y otras remuneraciones de personal eventual

00. Retribuciones básicas

01. Retribuciones complementarias

02. Otras remuneraciones

12. Funcionarios

120. Retribuciones básicas

00. Sueldos del grupo A

01. Sueldos del grupo B

02. Sueldos del grupo C

03. Sueldos del grupo D

04. Sueldos del grupo E

05. Trienios

06. Pagas extraordinarias

07. Otras retribuciones básicas

10. Sueldos del grupo C de tropa y marinería profesional

11. Sueldos del grupo D de tropa y marinería profesional

Capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios

20. Arrendamientos y cánones

200. Arrendamientos de terrenos y bienes naturales

202. Arrendamientos de edificios y otras construcciones

203. Arrendamientos de maquinaria, instalaciones y utillaje

204. Arrendamientos de material de transporte

205. Arrendamientos de mobiliario y enseres

206. Arrendamientos de equipos para procesos de información

.....

21. Reparaciones, mantenimiento y conservación

- 210. Infraestructura y bienes naturales
- 212. Edificios y otras construcciones
- 213. Maquinaria, instalaciones y utillaje
- 214. Elementos de transporte
- 215. Mobiliario y enseres
- 216. Equipos para procesos de la información
-
- 22. Material, suministros y otros
 - 220. Material de oficina
 - 00. Ordinario no inventariable
 - 01. Prensa, revistas, libros y otras publicaciones
 - 02. Material informático no inventariable
 - 15. Material de oficina en el exterior

De la conjunción de las tres clasificaciones anteriores obtenemos el concepto de "partida presupuestaria" y la expresión cifrada de esa partida presupuestaria, o lo que es lo mismo, su equivalente monetario, nos define el "crédito presupuestario".

De esta forma, el "Código Contable" que identifica a la partida presupuestaria de gastos está compuesto de la siguiente forma:

AA, BB, CCC.X, DDD.EE

donde:

AA = representa al agente del sector público estatal que realiza el gasto y se identifica con las secciones que mencionábamos en la clasificación orgánica del gasto.

BB = representa la Dirección General o servicio que dentro de cada una de las secciones anteriores efectúa concretamente el gasto de referencia.

CCC.X = indica el programa al cual se imputa el gasto. Los tres primeros dígitos son numéricos y el cuarto es alfabético. Representan, respectivamente, el grupo de función, la función, la subfunción, y el programa al que se refiere el gasto.

DDD.EE = representa la clasificación económica del gasto. Todos los dígitos son numéricos y representan, respectivamente: los tres primeros, el capítulo, artículo y

concepto al que se imputa el gasto; los dos últimos, el número del subconcepto presupuestario si lo hubiere.

Este "Código Contable" se completa con una clasificación territorial para conocer el área geográfica de afectación del gasto y con la identificación del proyecto, cuando se trata de gastos de inversión.

2.1.3. Estructura del Presupuesto de ingresos

Los recursos que integran el Presupuesto de ingresos se clasifican exclusivamente de forma orgánica y económica, no existiendo por tanto imputación de los ingresos a programas. No obstante, como veremos más adelante, existen determinados tipos de ingresos que si están afectados a proyectos concretos.

2.1.3.1. Clasificación orgánica

Nos indica el agente del sector público estatal al cual se imputan los ingresos. Dado que el Presupuesto de ingresos del Estado es único, al contrario de lo que ocurría en el de gastos, donde existían secciones y servicios, la clasificación orgánica de los ingresos coincidirá con cada uno de los agentes que tenga Presupuesto de ingresos independiente y que son:

- El Estado: existe un solo Presupuesto de ingresos.
- Los Organismos Autónomos: un Presupuesto de ingresos para cada uno de ellos.
- Las Sociedades estatales: habrá un Presupuesto de ingresos para cada una de ellas.
- La Seguridad Social: existe un solo Presupuesto de ingresos.
- Otros Entes públicos: un Presupuesto de ingresos para cada uno de ellos.

2.1.3.2. Clasificación económica

Define el objeto o clase de ingreso y dentro de la misma puede establecerse tres grandes bloques de:

- Operaciones corrientes, que se refiere a los ingresos corrientes.
- Operaciones de capital, que incluye los ingresos de capital e ingresos por operaciones financieras.

Igual que sucedía en la clasificación económica del Presupuesto de gastos, los ingresos se dividen en capítulos, artículos, conceptos y subconceptos.

a) Ingresos corrientes.

Capítulo 1. Impuestos directos y cotizaciones sociales.

Capítulo 2. Impuestos indirectos.

Capítulo 3. Tasas, precios públicos y otros ingresos.

Capítulo 4. Transferencias corrientes.

Capítulo 5. Ingresos patrimoniales.

b) Ingresos de capital.

Capítulo 6. Enajenación de inversiones reales.

Capítulo 7. Transferencias de capital.

c) Ingresos por operaciones financieras.

Capítulo 8. Activos financieros.

Capítulo 9. Pasivos financieros.

La definición de los diversos niveles de desagregación (capítulo, artículo, etc.) puede verse en la ya mencionada Resolución de 29 de abril de 1994, de la cual extractamos, al igual que para los gastos, la definición de los distintos capítulos.

Capítulo 1. Impuestos directos y cotizaciones sociales.

Se incluirán en este capítulo:

Todos tipo de recursos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible esté constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que pongan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio o la obtención de renta.

Cotizaciones obligatorias de emperadores y trabajadores a las sistemas de presión social.

Capítulo 2. Impuestos Indirectos.

Se incluirán en este capítulo todo tipo de recursos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible esté constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que pongan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la circulación de los bienes o el gasto de la renta.

Capítulo 3. Tasas , precios públicos y otros ingresos.

Ingresos derivados de al prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público, que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.
- b) Que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado, por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o, porque en relación a dichos servicios esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

Contraprestaciones pecuniarias obtenidas por los siguientes hechos:

- a) Utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.
- b) Prestaciones de servicios y entregas de bienes accesoria a las mismas efectuadas por los servicios públicos postales.
- c) Prestación de servicios o realización de actividades efectuadas en régimen de derecho público, cuando concorra alguna de las circunstancias siguientes:

Que los servicios o las actividades no sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.

Que los servicios o las actividades sean susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado por no implicar intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación de autoridad, o bien por no tratarse de servicios en los que esté declarada la reserva a favor del Sector Público conforme a la normativa vigente.

Ingresos derivados de prestación de servicios que no tengan la consideración de precios públicos; los procedentes de la venta de bienes, los reintegros de operaciones corrientes ; y otros.

Capítulo 4. Transferencias corrientes.

Recursos, condicionados o no, recibidos por el Estado, organismos autónomos, o entes públicos sin contrapartida directa por parte de los agentes que los reciben, y que se destinan a financiar operaciones corrientes.

Capítulo 5. Ingresos patrimoniales.

Recoge los ingresos procedentes de rentas de la propiedad o patrimonio del Estado, organismo autónomos y entes públicos así como los derivados de actividades realizadas en régimen de derecho privado.

Capítulo 6. Enajenación de inversiones reales.

Comprende los ingresos derivados de la venta de bienes de capital de propiedad del Estado, organismos autónomos, y entes públicos.

Capítulo 7. Transferencias capital.

Recursos, condicionados o no, recibidos por el Estado, organismos autónomos y entes públicos sin contrapartida directa por parte de los agentes que los reciben, y que se destinan a financiar operaciones de capital.

Capítulo 8. Activos financieros.

Recoge los ingresos procedentes de enajenación de activos financieros, así como los ingresos procedentes de reintegros de préstamos concedidos y de depósitos y fianzas constituidos.

Capítulo 9. Pasivos financieros.

Se imputarán a este capítulo los ingresos obtenidos por el Estado, organismos autónomos y entes públicos procedentes de:

La emisión de deuda y la obtención de préstamos tanto en el interior como en el exterior, en moneda nacional o extranjera, a corto o largo plazo.

Los depósitos y las fianzas recibidas.

A continuación se incluyen algunos ejemplos de la clasificación económica del presupuesto de ingresos.

Capítulo 1. Impuestos Directos y Cotizaciones Sociales

10. Sobre la renta

100. De las personas físicas

00. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

101. De sociedades

00. Impuesto sobre sociedades

102. De no residentes

00. Impuesto sobre la renta de no residentes

11. Sobre el capital

119. Otros impuestos sobre el capital

12. Cotizaciones sociales

120. Cotizaciones de los regímenes especiales de funcionarios

00. Cuotas de derechos pasivos

01. Cuotas de funcionarios a Mutualidades

02. Aportación obligatoria del Estado a Mutualidades de funcionarios

129. Otras cotizaciones

00. Cuota de desempleo

01. Cuota de formación profesional

02. Cuotas empresariales al Fondo de Garantía Salarial

Capítulo 2. Impuestos Indirectos

21. Sobre el valor añadido

210. Impuesto sobre el valor añadido

00. IVA sobre importaciones

01. IVA sobre operaciones interiores

22. Sobre consumos específicos

220. Impuestos especiales

00. Sobre el alcohol y bebidas derivadas

01. Sobre cerveza

02. Sobre vinos y bebidas fermentadas

03. Sobre labores del tabaco

- 04. Sobre hidrocarburos
- 05. Sobre determinados medios de transporte
- 06. Sobre productos intermedios
- 07. Sobre electricidad
- 99. Otros

3. Vinculación jurídica de los créditos y Modificaciones presupuestarias

3.1 Vinculación jurídica

En el proceso de gestión de los créditos para gastos podríamos diferenciar tres niveles:

- a) Nivel de presupuestación. Se refiere al nivel de desagregación con que los créditos han de presentarse en el Presupuesto.
- b) Nivel de vinculación jurídica. Sobre el que operan las limitaciones cualitativas y cuantitativas, es decir, sobre el que se efectuará el control fiscal.
- c) Nivel de ejecución. Sobre el que se efectuará el seguimiento del Presupuesto de gastos. El registro contable de los créditos, de sus modificaciones y de las operaciones de ejecución del gasto, se realizará a este nivel. Como resulta lógico pensar, interesa el máximo nivel de desglose o desagregación.

Así pues, el carácter vinculante de los créditos para gastos significa que éstos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos o por las modificaciones aprobadas conforme a la LGP. Así, el artículo 27.2 de esta última Ley establece que el carácter limitativo y vinculante de los créditos será el correspondiente al nivel de especificación con que aparezcan en el Presupuesto.

Sobre este particular, el artículo 43 de la LGP, indica que:

“1. En el presupuesto del Estado los créditos se especificarán a nivel de concepto, salvo los créditos destinados a gastos de personal y los gastos corrientes en bienes y servicios, que se especificarán a nivel de artículo y las inversiones reales a nivel de capítulo.

2. No obstante, se especificarán al nivel que corresponda conforme a su concreta clasificación económica, los siguientes créditos:

- a) Los destinados a atenciones protocolarias y representativas y los gastos reservados.
- b) Los declarados ampliables conforme a lo establecido en el artículo 54 de esta ley.
- c) Los que establezcan subvenciones nominativas.
- d) Los que, en su caso, se establezcan en la Ley de Presupuestos de cada ejercicio.
- e) Los créditos extraordinarios que se concedan durante el ejercicio".

El porqué de la vinculación de unos créditos a nivel de concepto y de otros a nivel de artículo nos lo da el hecho, como dice Sánchez Revenga (1989: 128), de que "a efectos meramente presupuestarios, en muchos casos el nivel de artículo sería un desarrollo suficiente para realizar la asignación de recursos con plena eficacia". De esta forma se consigue agilizar la gestión, ya que todos los créditos gestionados por debajo del nivel de vinculación tienen un carácter meramente indicativo, y pueden ser rebasados siempre y cuando sea respetada la cifra del artículo, que es la que tiene carácter vinculante.

Ejemplo Vinculación: nivel artículo

CONCEP.	DENOMINACION	PRESUP.	LIQUID.	DIFER.
220	Material de oficina	100	80	+ 20
221	Suministros	150	160	- 10
222	Comunicaciones	250	250	0
223	Transportes	300	450	-150
224	Primas de seguros	200	0	+200
BOLSA VINCULACIÓN (TOTAL ART.)		1.000	940	+ 60

Observaciones

Se pueden realizar gastos con cargo a cada uno de los conceptos que integran el artículo, mientras que el conjunto no exceda del crédito asignado al mismo.

El resultado práctico es la posibilidad de acceder a una "Bolsa" de vinculación, sin la necesidad de proceder a una modificación presupuestaria, siempre que exista crédito en dicha "Bolsa". Con ello se reduce el tener que acudir a modificaciones presupuestarias y se dota de una gran agilidad a la gestión de los gastos del Presupuesto.

3.2. Modificaciones presupuestarias

Las modificaciones de los créditos, también llamadas modificaciones presupuestarias, pueden ser definidas siguiendo a González Mozos (1993: 65), como "alteraciones en la cuantía, finalidad o temporalidad de los créditos inicialmente aprobados" por las leyes de aprobación de los Presupuestos de los distintos agentes que integran el sector público.

La razón de ser de las modificaciones presupuestarias hay que buscarla en los cambios de necesidades que pueden surgir a lo largo del ejercicio o las nuevas necesidades no previstas que es necesario atender. Considerando el carácter limitativo que imprime el principio de especialidad, en su triple sentido cuantitativo, cualitativo y temporal, a las cifras consignadas en los estados de gastos del Presupuesto y teniendo en cuenta que éste es una previsión elaborada durante el ejercicio anterior a su entrada en vigor, parece lógico que se regulen procedimientos que permitan alterar los límites establecidos.

Las modificaciones presupuestarias son un sistema reglado que permite alterar los créditos aprobados inicialmente y, de esta forma, dotar de mayor flexibilidad la ejecución de los mismos.

Por lo que se refiere al contenido de estas modificaciones, pueden clasificarse de la siguiente manera:

- a) Créditos extraordinarios.

- b) Suplementos de crédito.
- c) Ampliaciones de crédito.
- d) Transferencias de crédito.
- e) Incorporaciones de créditos.
- f) Generación de créditos.

Veamos a continuación en lo que consiste cada uno de estos tipos de modificación, refiriéndonos siempre al ámbito del sector público estatal.

3.2.1 Créditos extraordinarios y suplementos de créditos.

Encuentran su regulación inicial el artículo 55.1 de la LGP de 2003, que establece:

"Cuando haya de realizarse con cargo al Presupuesto del Estado algún gasto que no pueda demorarse hasta el ejercicio siguiente, y no exista crédito adecuado o sea insuficiente y no ampliable el consignado y su dotación no resulte posible a través de las restantes figuras previstas en el artículo 51, deberá procederse a la tramitación de un crédito extraordinario o suplementario del inicialmente previsto. "

Así pues, el Crédito Extraordinario constituye una modificación presupuestaria mediante la que se asigna crédito para la realización de un gasto concreto, perfectamente determinado y urgente, que no puede demorarse hasta el ejercicio siguiente, y para el que no existe consignación presupuestaria por no poder preverse su realización en el momento de la elaboración del presupuesto, siendo necesaria la creación de la aplicación presupuestaria a la cual se va asignar el correspondiente crédito.

Requisitos:

- El nuevo mayor gasto deberá realizarse con cargo al presupuesto de gastos del ejercicio corriente.
- Ha de ser un gasto concreto y estar claramente determinado.

- No existe aplicación y asignación presupuestaria.

Por su parte, el Suplemento de Crédito es una modificación presupuestaria mediante la cual se aprueba el aumento de un crédito presupuestario no ampliable, por resultar el previo insuficiente, hasta la cantidad que sea necesaria para hacer frente a un gasto concreto, que no puede demorarse hasta el ejercicio siguiente.

Requisitos:

- Existe aplicación presupuestaria para realizar el gasto resultando el crédito asignado insuficiente.
- El crédito ha de ser de naturaleza no ampliable.

Cuando la necesidad que ha de satisfacerse con el crédito extraordinario o suplemento de crédito fuese urgente y el procedimiento de tramitación de la modificación impidiese atender la situación con la suficiente celeridad, el artículo 60 de la LGP contempla la posibilidad de que el Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, conceda Anticipos de tesorería con el límite máximo de 1% de los créditos autorizados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Si posteriormente, el crédito extraordinario o suplemento de crédito no fuere aprobado, el Anticipo se cancelará con cargo a los créditos del Departamento ministerial u organismo afectado, cuya minoración ocasione menos trastornos para el servicio público.

3.2.2 Ampliaciones de crédito.

Son créditos ampliables aquellos en los que la cuantía máxima de la autorización presupuestaria es indeterminada, pero determinable con arreglo a los criterios establecidos en la propia Ley.

Se regulan en el artículo 54.1 de la LGP de la siguiente forma:

"Excepcionalmente, tendrán la consideración de ampliables los créditos destinados al pago de pensiones de Clases Pasivas del Estado y los destinados a atender obligaciones específicas del respectivo ejercicio,

derivadas de normas con rango de ley, que de modo taxativo y debidamente explicitados se relacionen en el estado de gastos de los Presupuestos Generales del Estado y, en su virtud, podrá ser incrementada su cuantía hasta el importe que alcancen las respectivas obligaciones.

Asimismo, tendrán la consideración de ampliables los créditos destinados a satisfacer obligaciones derivadas de la Deuda del Estado y de sus organismos autónomos, tanto por intereses y amortizaciones de principal como por gastos derivados de las operaciones de emisión, conversión, canje o amortización de la misma.”

3.2.3 Transferencias de crédito

Suponen trasladar el importe total o parcial de un crédito presupuestario a otro diferente. En virtud del artículo 52.1 de la LGP, las transferencias son traspasos de dotaciones entre créditos. Pueden realizarse entre los diferentes créditos del presupuesto incluso con la creación de créditos nuevos, con las siguientes restricciones:

- “a) No podrán realizarse desde créditos para operaciones financieras al resto de créditos, ni desde créditos para operaciones de capital a créditos para operaciones corrientes.*
- b) No podrán realizarse entre créditos de distintas secciones presupuestarias.*
- c) No minorarán créditos extraordinarios o créditos que se hayan suplementado o ampliado en el ejercicio. Esta restricción no afectará a créditos con carácter ampliable de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social o cuando afecten a créditos de la sección 06, Deuda Pública.*
- d) En el ámbito de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social no podrán minorarse créditos ampliables salvo para financiar otros créditos ampliables”.*

3.2.4 Incorporaciones de créditos.

Esta modificación consiste en la adición a los créditos del ejercicio corriente de los remanentes de créditos del ejercicio anterior que por diversas razones no fueron utilizados durante el mismo. Esta modificación supone una excepción al artículo 49.2 de la LGP, según el cual "los créditos para gastos que el último día del ejercicio presupuestario no estén afectados al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas quedarán anulados de pleno derecho".

Según el artículo 58 de la LGP de 2003, podrán incorporarse a los correspondientes créditos de un ejercicio los remanentes de crédito del ejercicio anterior, en los siguientes casos:

- a) Cuando así lo disponga una norma de rango legal.
- b) Los procedentes de las generaciones a que se refiere el apartado 2 del artículo 53, en sus párrafos a) y e).
- c) Los derivados de retenciones efectuadas para la financiación de créditos extraordinarios o suplementos de crédito, cuando haya sido anticipado su pago de acuerdo con el procedimiento previsto en esta ley y las leyes de concesión hayan quedado pendientes de aprobación por el Parlamento al final del ejercicio presupuestario.
- d) Los que resulten de créditos extraordinarios y suplementos de crédito que hayan sido concedidos mediante norma con rango de ley en el último mes del ejercicio presupuestario anterior.

Los créditos que se incorporen únicamente podrán ser aplicados en el ejercicio presupuestario en que se acuerde la incorporación.

3.2.5 Generación de créditos.

Esta modificación consiste en una habilitación de créditos motivada por la existencia de ingresos no previstos, lo que permite realizar nuevos gastos además de los inicialmente aprobados en el Presupuesto.

Conforme al artículo 53 de la LGP, podrán dar lugar a generaciones los ingresos realizados en el propio ejercicio como consecuencia de:

- a) Aportaciones del Estado a los organismos autónomos o a las entidades con presupuesto limitativo, así como de los organismos autónomos y las entidades con presupuesto limitativo y otras personas naturales o jurídicas al Estado u otros organismos autónomos o entidades con presupuesto limitativo, para financiar conjuntamente gastos que por su naturaleza estén comprendidos en los fines u objetivos asignados a los mismos.
- b) Ventas de bienes y prestación de servicios.
- c) Enajenaciones de inmovilizado
- d) Reembolsos de préstamos.
- e) Ingresos legalmente afectados a la realización de actuaciones determinadas.
- f) Ingresos por reintegros de pagos indebidos realizados con cargo a créditos del presupuesto corriente.

Cuando los ingresos provengan de la venta de bienes o prestaciones de servicios, las generaciones se efectuarán únicamente en aquellos créditos destinados a cubrir gastos de la misma naturaleza que los que se originaron por la adquisición o producción de los bienes enajenados o por la prestación del servicio.

Cuando la enajenación se refiera a inmovilizado, la generación únicamente podrá realizarse en los créditos correspondientes a operaciones de la misma naturaleza económica.

Los ingresos procedentes de reembolso de préstamos únicamente podrán dar lugar a generaciones en aquellos créditos destinados a la concesión de nuevos préstamos.

4. Gastos de carácter plurianual

Los créditos asignados en los estados de gastos tienen validez exclusiva en el ejercicio para el que se aprueban, sin embargo existen ciertos tipos de gastos - fundamentalmente obras públicas-, cuya ejecución no puede realizarse en un solo ejercicio, siendo necesario tener la certeza de que en los presupuestos de ejercicios posteriores existirá la dotación presupuestaria suficiente para poder culminar la obra o servicio contratado.

Este tipo de gastos queda recogido en el artículo 47 de la LGP, cuyo contenido fundamental es el siguiente:

1. Podrán adquirirse compromisos de gastos que hayan de extenderse a ejercicios posteriores a aquel en que se autoricen, siempre que no superen los límites y anualidades fijados en el número siguiente.

2. El número de ejercicios a que pueden aplicarse los gastos no será superior a cuatro. El gasto que se impute a cada uno de los ejercicios posteriores no podrá exceder de la cantidad que resulte de aplicar al crédito inicial a que corresponda la operación los siguientes porcentajes: en el ejercicio inmediato siguiente, el 70%, en el segundo ejercicio, el 60%, y en los ejercicios tercero y cuarto el 50%.

3. El Gobierno, en casos especialmente justificados podrá acordar la modificación de los porcentajes anteriores, incrementar el número de anualidades o autorizar la adquisición de compromisos de gastos que hayan de atenderse en ejercicios posteriores en el caso de que no exista crédito inicial.

4. Los compromisos a que se refiere este artículo se especificarán en los escenarios presupuestarios plurianuales y deberán ser objeto de contabilización separada.

5. PROYECTOS DE GASTO Y GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA

5.1 Proyectos de gasto

5.1.1 Concepto

Puede definirse como la unidad de imputación de créditos, procedentes de una o varias aplicaciones, cuya ejecución, con independencia de que pueda extenderse a uno o más ejercicios presupuestarios, requeriría un seguimiento y control específico, independiente y complementario al del Presupuesto, cuando así lo establezca una norma, las condiciones particulares del proyecto o las necesidades de información del propio sujeto contable.

De esta definición podemos extraer las siguientes características de los proyectos de gasto:

- Todo proyecto de gasto deberá tener, en base a criterios objetivos, carácter unitario, cualquiera que sean los créditos que, en su realización, se vayan a gastar.
- Su realización puede dilatarse, sin alterar su condición unitaria, a lo largo de varios ejercicios presupuestarios.
- A su ejecución pueden tener que aplicarse créditos de una o varias aplicaciones presupuestarias, en todos, o en alguno de los ejercicios económicos a que afecte.
- El seguimiento y control de los proyectos de gasto, cuando se realice, deberá ser independiente del Presupuesto ya que, además de poder referirse a más de un ejercicio, frente al carácter anual del Presupuesto, presentará una serie de requerimientos específicos en función de las características particulares de cada proyecto.
- Finalmente, hay que señalar que el seguimiento y control de la ejecución de los proyectos de gasto será optativo, excepto, cuando por sus condiciones específicas, deban encuadrarse entre los gastos con financiación afectada.

5.1.2 Clases

Para la clasificación de los proyectos de gastos podría recurrirse a diferentes criterios, como puede ser, entre otros, su duración -anuales o plurianuales-, su nivel de vinculación, etc. Se ha adoptado en este punto por considerarlo representativo, el de la naturaleza económica de los créditos con que se financian, criterio que da lugar a dos tipos de proyectos:

- Proyectos de inversión, y
- Otros proyectos de gasto.

Bajo la denominación de proyectos de inversión se incluyen aquellos en los que se concreta la actividad inversora del sujeto contable y que, consecuentemente, deberá figurar en el Anexo de Inversiones aprobado para cada ejercicio, junto con el Presupuesto correspondiente.

El Anexo de Inversiones deberá especificar, para cada uno de los proyectos incluidos en el mismo, además de los datos necesarios para su completa identificación, el importe de los créditos que se le asignan, y la aplicación o aplicaciones en las que figuran consignados dentro del estado de gastos del Presupuesto.

Bajo la denominación de otros proyectos de gasto se incluyen aquellos que gestione el sujeto contable, no susceptibles de ser considerados como de inversión.

Para posibilitar el seguimiento y control de los proyectos de gasto, cuando deba efectuarse, cada uno de ellos deberá venir identificado, a lo largo de toda su vida, por un código único e invariable, definido de acuerdo con las normas que, a tal fin, se establezcan por el sujeto contable.

5.1.3. Vinculación jurídica de los proyectos

Independientemente de lo indicado con anterioridad en relación con la vinculación jurídica de los créditos presupuestarios, es preciso señalar que, los asignados a un proyecto de gasto, cualquiera que sea su tipo, pueden presentar especiales características de vinculación, pudiendo diferenciarse hasta tres hipótesis distintas en función de las condiciones del proyecto al que se asigne; así se distinguirán:

1) Créditos asignados a proyectos de gasto no vinculante.

Su utilización estará sujeta a las prescripciones generales sobre vinculación jurídica establecidas en las aplicaciones presupuestarias con cargo a las que se deban realizar. No hay reserva especial en relación con estos créditos por el hecho de estar asignados a proyectos de gastos.

2) Créditos asignados a proyectos de gasto vinculantes en sí mismos, cualitativa y cuantitativamente.

Los créditos asignados a un proyecto de gastos, en cada una de las aplicaciones presupuestarias con cargo a las que se prevea su realización, no podrán consumirse más que en él -limitación cualitativa-, pudiendo emplearse para tal fin, en cada aplicación presupuestaria, a su nivel de vinculación jurídica,

exclusivamente el importe asignado al proyecto -limitación cuantitativa- salvo que se proceda a realizar las oportunas modificaciones de crédito.

- 3) Créditos asignados a proyectos de gastos vinculantes, únicamente en sentido cualitativo.

La utilización de los créditos asignados a cada proyecto de gastos se registrará, en cada una de las aplicaciones presupuestarias con cargo a las que se prevea su realización, por las normas de vinculación jurídica de los créditos en ellas consignados, con la limitación adicional de que, dichos créditos, solo podrán consumirse en la realización del proyecto al que estén asignados. Esto conlleva, por una parte, la reserva de un importe determinado de créditos en las correspondientes aplicaciones para la ejecución del proyecto; y, por otra, la vigencia de las normas generales de vinculación, que permiten utilizar en su realización una mayor cuantía que la consignada, siempre que este disponible en la correspondiente bolsa de vinculación jurídica.

Para la mejor comprensión de esta materia en el Anexo II se propone un ejemplo aclaratorio, circunscrito al ámbito de los proyectos de inversión.

5.2 Gastos con financiación afectada

Podemos definir el gasto con financiación afectada, de acuerdo con lo señalado en el Documento nº 8 de la IGAE "Gastos con Financiación Afectada" como "toda aquella unidad de gasto presupuestario que -bien por su naturaleza o condiciones específicas, bien como consecuencia de convenios entre la entidad responsable de su ejecución y cualquiera otras entidades, de carácter público o privado- se financie, en todo o en parte, mediante recursos concretos que en el caso de no realizarse el gasto presupuestario no podrían percibirse o, si se hubiesen percibido, deberían destinarse a la financiación de otras unidades de gasto de similar naturaleza o, en su caso, ser objeto de reintegro a los agentes que los aportaron".

Como notas que caracterizan a todo gasto con financiación afectada, se pueden señalar las siguientes:

- a) El gasto con financiación afectada, en el entorno de las administraciones Públicas, es una figura de carácter presupuestario.
- b) Todo gasto con financiación afectada implica una unidad de gasto presupuestario, cualquiera que sea, y un conjunto de recursos presupuestarios específicos asociados a su financiación.
- c) La unidad de gasto a cuya financiación se encuentran afectados ciertos recursos debe ser susceptible de identificación, en términos genéricos o específicos, de conformidad con los criterios que se establezcan, en cada caso, en todos y cada uno de los períodos contables a los que se extienda su ejecución.
- d) Los ingresos afectados deberán aplicarse, necesariamente, a la financiación de la unidad de gasto a la que se destinan, de modo tal que de no realizarse aquélla no se recibirían dichos recursos o, en su caso, la entidad ejecutora quedaría obligada a su devolución, o, previo acuerdo de los agentes económicos que los hubieran aportado, a aplicarlos a otras unidades de gasto de similar naturaleza.
- e) El registro contable y la correspondiente imputación presupuestaria de los derechos y obligaciones que se deriven de la ejecución de un gasto con financiación afectada se efectuará de acuerdo con los criterios generales de reconocimiento e imputación establecidos.
- f) Se entenderá por período de ejecución de todo gasto con financiación afectada el lapso de tiempo transcurrido entre el primero y el último acto de gestión que se realicen en relación con el mismo, ya procedan dichos actos del presupuesto de gastos o del de ingresos, cualquiera que sea el número de períodos contables que abarque.

En determinadas ocasiones las Entidades Públicas, como consecuencia de la suscripción de convenios o acuerdos en los que se compromete a realizar algún gasto determinado, durante uno o varios ejercicios, recibe recursos que se encuentran condicionadas a su utilización para una finalidad concreta, apareciendo así la figura del gasto con financiación afectada. Así, los recursos presupuestarios principales que, según la normativa vigente, se contemplan como afectados son:

Ámbito Estatal

- Subvenciones
- Fondos de la Unión Europea

Ámbito Autonómico

- Contribuciones especiales.
- Operaciones de crédito.
- Fondo de Compensación Interterritorial.
- Fondos de la Unión Europea.

Ámbito Local

- Enajenación de bienes patrimoniales.
- Contribuciones especiales.
- Subvenciones.
- Operaciones de crédito.
- Fondos de la CEE.

La singularidad de esta figura y las repercusiones que puede acarrear su ejecución sobre la situación económico-financiera de la entidad responsable de la misma, hace ineludible establecer los adecuados mecanismos que permitan el seguimiento en términos contables de todos y cada uno de los actos de gestión relacionados con un gasto con financiación afectada.

Toda entidad contable pública ha de elaborar, al final del ejercicio, sus estados financieros y ha de proceder al cálculo de una serie de magnitudes. Si al final del período contable existen en la entidad gastos con financiación afectada en ejecución, en los que los derechos reconocidos afectados no coinciden con los que debieran haberse reconocido en función del gasto presupuestario efectivamente realizado, habrá de procederse en aras a la consecución del fin que se persigue con el cálculo de dichas magnitudes:

- Al análisis y explicación del valor que tome la magnitud Remanente de Tesorería.
- Al aumento o disminución del importe del Saldo Presupuestario calculado, en función de las asincronías que se produzcan entre la ejecución del gasto presupuestario y la del ingreso presupuestario que le esté afectado.

Para medir las repercusiones que los desfases temporales en la ejecución de un gasto con financiación afectada tienen sobre el Remanente de Tesorería y el Saldo Presupuestario de la entidad afín de ejercicio, se utilizará:

- El coeficiente de financiación y
- Las desviaciones de financiación.

5.2.1. Coeficiente de Financiación

El coeficiente de financiación (CF) constituye un elemento necesario, como podremos ver posteriormente, para cuantificar las desviaciones de financiación, ya que expresa, a fin de ejercicio, la parte del gasto con financiación afectada que queda cubierta con ingresos específicos. Es pues la magnitud resultante de dividir la totalidad de los ingresos presupuestarios (reconocidos y pendientes de reconocer) que se encuentran afectados a la realización de un gasto presupuestario, por el importe total del gasto presupuestario (realizado y a realizar). La expresión general del coeficiente de financiación sería la siguiente:

$$CF = \frac{\sum DR + \sum IP}{\sum OR + \sum GP}$$

siendo:

$\sum DR$ = Derechos reconocidos netos afectados desde el inicio del gasto hasta la fecha de cálculo.

ΣIP = Ingresos afectados que se prevean recibir desde la fecha de cálculo hasta la finalización del gasto a financiar.

ΣOR = Obligaciones reconocidas netas desde el inicio de la ejecución del gasto con financiación afectada hasta la fecha de cálculo.

ΣGP = Créditos que se prevé gastar a la realización del gasto desde la fecha de cálculo hasta su conclusión.

Los datos integrados en la expresión anterior variarán en función del momento en que se calcule el coeficiente, dando origen a tres acepciones del concepto:

- Coeficiente de financiación presupuestado o teórico. $CF(T)$
- Coeficiente de financiación variable. $CF(Vx)$
- Coeficiente de financiación efectivo. $CF(E)$

Si calculamos el coeficiente al iniciarse un gasto de este tipo, cualquiera que sea la duración prevista, estaremos ante el coeficiente de financiación teórico. En este momento, el numerador de la expresión general estará constituido por la totalidad de los ingresos que se prevean obtener, cualquiera que sea el ejercicio en que se produzcan y el denominador será la totalidad de los créditos que se estima asignar a su ejecución en el presupuesto, o presupuestos, en que se vayan a realizar.

Así tendremos que:

$$CF = \frac{\sum IP}{\sum GP} \quad ; \text{ dado que } \Sigma DR = 0 \text{ y } \Sigma OR = 0$$

Al cuantificar el coeficiente al 31 de diciembre de un ejercicio cualquiera, obtenemos el coeficiente de financiación variable, que coincidirá con la formulación general realizada para el mismo, referida a un ejercicio concreto. De esta forma tendremos que:

$$CF(Vx)_{(n)} = \frac{\sum DR_{(n)} + \sum IP_{(n)}}{\sum OR_{(n)} + \sum GP_{(n)}}$$

Siendo n el año en que se realiza el cálculo. El seguimiento secuencial del $CF(Vx)$ permitirá extraer conclusiones sobre la forma en que se cumplen las previsiones realizadas, a lo largo de la vida del gasto.

Una vez finalizada la realización del gasto, los ingresos previstos se habrán convertido en derechos reconocidos y los créditos asignados en obligaciones reconocidas. El valor del coeficiente determinado en este momento permite obtener el coeficiente de financiación efectivo:

$$CF(E) = \frac{\sum DR}{\sum OR}$$

El coeficiente de financiación podrá ser global o parcial, según se refiera a la totalidad de los recursos aplicados a la realización del gasto, o a parte de los mismos, relacionados de acuerdo a algún criterio, y que sumados coinciden con el total.

Esta diferenciación se refiere, exclusivamente, al ingreso, ya que el gasto se entenderá siempre global, sin considerar desagregaciones. El coeficiente de financiación global expresa la parte del gasto cubierto con la totalidad de los ingresos afectados. El coeficiente de financiación parcial expresará la parte del gasto que queda cubierta con una parte de los ingresos, seleccionada del total según un criterio único y homogéneo, como puede ser, agente del que proviene o aplicación presupuestaria en que se materializa. De cualquier forma, se cumple que la suma algebraica de todos los coeficientes de financiación parcial de un gasto, obtenidos por aplicación de algún criterio de desagregación de los ingresos, coincide con el coeficiente de financiación global de dicho gasto.

Durante la realización de un gasto con financiación afectada, cuya ejecución se extienda a más de un ejercicio presupuestario, resulta muy normal que se produzcan desajustes en el nivel de cobertura que, sobre el gasto ejecutado, representa la financiación recibida. La propia realidad económica facilita la existencia de una sincronía en la realización de las dos vertientes que integran el gasto con financiación afectada, surgiendo diferencias entre los recursos obtenidos en un momento determinado, para financiar un gasto, y los que se deberían haber obtenido de coincidir los ritmos de realización del gasto y los ingresos.

5.2.2. Desviaciones de Financiación

Estos desfases o diferencias entre la financiación recibida y la que debería haberse recibido, da origen al concepto de desviación de financiación (DF) que podemos definir como la magnitud que, en aquellos gastos con financiación afectada cuya ejecución deba extenderse a más de un ejercicio presupuestario, representa los desfases existentes entre la financiación recibida, hasta un determinado momento, para la financiación de la unidad de gasto, y la que, en función de la parte efectuada de dicha unidad en idéntico período, debería haberse recibido, si la ejecución de los ingresos presupuestarios afectados se realizase armónicamente con la ejecución de la unidad de gasto presupuestario que financian.

Así tenemos que:

$$DF = \sum DR - CF * \sum OR$$

Esta expresión, hace referencia a la desviación de financiación acumulada, es decir, referida a la totalidad de lo realizado para un gasto de este tipo, desde su inicio hasta el final de un determinado ejercicio. Sin embargo, hemos de distinguir entre la desviación acumulada y la desviación de financiación imputable al ejercicio en que se realiza el cálculo (DF) que será:

$$\overline{DF} = DF_{(n)} - DF_{(n-1)}$$

es decir, la diferencia entre la desviación acumulada hasta la fecha de cálculo y la acumulada del ejercicio precedente.

De la misma forma que ocurría con el coeficiente de financiación, las desviaciones de financiación pueden clasificarse, atendiendo al momento en que se realiza su cálculo, en teóricas y variables; o, atendiendo a la forma de seleccionar los ingresos, en globales o parciales.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

- ANTHONY, R.N. (1973): *La Contabilidad en la Administración de empresas*. UTEHA, México.
- CARBAJO VASCO, D. (1991): *Los gastos fiscales y su reflejo en el presupuesto español*, Fundación de Estudios de Economía Aplicada, Madrid.
- CARRASCO DÍAZ, D. (1997): *Proyecto Docente*. Concurso al acceso al Cuerpo de Catedráticos de Universidad. Universidad de Málaga.
- CIBER, A. (1978): *Comptabilité Analytique*. Dunod, Paris.
- DOMÍNGUEZ ALONSO, M. (1978): *Manual de Contabilidad de las Entidades Locales*. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid.
- DOOST, R.K. (1984): "Public Versus Private Budgeting. A Comparative Study". *The Government Accountants Journal*, Fall, pp. 47-52.
- DUVERGER, M. (1978) : *Finances Publiques*. Presses Universitaires de France, París.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. (1986): *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons, Madrid.
- FUENTES QUINTANA, E. (1986): *Hacienda pública. Introducción y Presupuesto*. El autor, Madrid.
- FUENTES QUINTANA, E. (1996): "El déficit público en la Democracia Española". Discurso de su investidura como Doctor Honoris Causa por la Universidad de Alcalá de Henares. *Boletín AECA*, nº 41 (anexo).
- GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J. (1985): *Manual de Hacienda Pública. General y de España*. Tecnos, Madrid.
- GUITIÁN DE LUCAS, J.M. (1970): *Procedimientos presupuestarios. Elaboración, modificaciones y ejecución del presupuesto* (Vol. I). Estudios del Instituto de desarrollo Económico, Madrid.
- GONZÁLEZ MOZOS, E. (1993): "Los Presupuestos Generales del Estado (II). Las Modificaciones Presupuestarias. Recursos Propios de la CEE", incluido en *Nociones de Derecho Financiero*, Tomo I, Escuela de Hacienda Pública, Madrid.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (1987): "Measurement Focus and Basis of Accounting Governmental Funds". Exposure Draft, Governmental Accounting Standard Series nº 44.
- GRAYSON, L.E. (1984): "Budgeting in Nonprofit Organisation". Incluido en Grayson y Tomkins (1984, pp. 289-293).
- GRAYSON, L. E. y TOMKINS, C. J. (1984): *Management Control of Public Sector and Nonprofit Organisations*, Reston Publishing Company, Virginia.

HORNGREN, C.T., FOSTER, G. y DATAR, S.M. (1996): *Contabilidad de Costos. Un Enfoque Gerencial*. Prentice-Hall Hispano Americana, México.

LOZANO IRUESTE, J. M. (1983): *Introducción a la teoría del presupuesto*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MAGNET, J. (1978): *Comptabilité Publique*. Presses Universitaires de France, Paris.

MONTESINOS JULVE, V. (1987): "La Auditoría en el Sector Público y los Organos de Control Externo". *Cuadernos Aragoneses de Economía*, nº 11, pp. 21-40.

SÁNCHEZ REVENGA, J. (1989): *Presupuestos Generales del Estado y aspectos básicos del Presupuesto General de las CEE*. Ariel, Barcelona.

SEIDMAN, D.R. (1983): "El PPP en Hew: algunos problemas de administración". Incluido en Lyden y Miller (1983).

STINGLITZ, J.E. (1995): *La Economía del Sector Público*. Antonio Bosch, Barcelona.

ANEXO I

ANEXO II