

BLOQUE SEGUNDO ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

UNIDAD DIDÁCTICA SÉPTIMA: EL PRESUPUESTO PÚBLICO Y SU CONTABILIDAD

1. EL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL Y EL PRESUPUESTO:

Tras la Constitución española de 1978, y el posterior proceso de descentralizador, el sector público español se configura en cuatro grandes niveles:

- **La Administración central.** Compuesta por el Estado, los organismos autónomos y la Seguridad Social.
- **Las comunidades autónomas.** Tienen su propio sistema presupuestario, y su financiación procede de los ingresos del Estado, de recargos sobre impuestos estatales y a través de tributos propios o cedidos (total o parcialmente) por el Estado.
- **Las corporaciones locales.** También elaboran sus presupuestos. Reciben aportaciones de la Administración central y recaudan sus propias tasas e impuestos.
- **Sector público empresarial.** El sector público produce determinados bienes y servicios mediante empresas públicas: unas de carácter financiero y otras de carácter no financiero.

A. El presupuesto del sector público:

Antes de cada periodo económico, las distintas entidades que componen el sector público preparan un plan que abarca el conjunto de los gastos e ingresos vistos para ese periodo. Con estos datos, elaboran el documento contable conocemos como **presupuesto**.

Presupuesto público, presupuestos del Estado o presupuestos generales de los poderes públicos, constituye la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las **obligaciones (gastos)** que, como máximo, pueden reconocer y los **derechos (ingresos)** que prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio (anual).

El presupuesto del sector público es una descripción de sus planes gastos y de los ingresos que es preciso obtener para financiarlos en periodo de tiempo determinado.

Tanto los impuestos como las actuaciones que el sector público lleva a cabo en relación con su gasto público se recogen en el presupuesto.

Este documento se puede definir de forma esquemática como sigue:

Ingresos públicos - Gastos públicos = Presupuesto del sector público

Si los ingresos superan a los gastos, habrá un **superávit presupuestario**. Por el contrario, habrá un déficit presupuestario cuando los ingresos sean menores que los gastos. **El presupuesto estará equilibrado** cuando ambas partidas sean iguales.

Lógicamente, las medidas expansivas, como el aumento del gasto público o la reducción de impuestos, tenderán a crear déficit en el presupuesto; mientras que las políticas restrictivas actuarán en sentido contrario.

B. El presupuesto como instrumento de política económica:

El presupuesto representa un instrumento básico de planificación financiera a corto y medio plazo, puesto que su contenido principal es el conjunto de gastos necesarios para desarrollar las actividades del sector público, incluye también los instrumentos de financiación y suele estar referido a un determinado plazo, normalmente un año.

Para las administraciones públicas, el presupuesto es el marco jurídico y financiero al que deben ajustar toda su actividad.

Los gastos que recoge tienen carácter limitativo, mientras que los ingresos tienen un carácter estimativo.

2. PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS:

- **Competencia:** Los presupuestos del Estado son elaborados por el poder ejecutivo y presentados al poder legislativo, que los aprueba mediante ley. La discusión y aprobación de este documento es una de las tareas fundamentales de cualquier Parlamento.
- **Universalidad:** Los presupuestos deben recoger todos los gastos e ingresos del sector público estatal, esto es, del Estado, los organismos autónomos, la Seguridad Social y otros entes públicos y sociedades estatales.
- **Unidad:** La totalidad de gastos e ingresos públicos ha de presentarse en un presupuesto único. La actualización de este principio hace que no se refiera a un único documento, ya que existen distintos sujetos dentro del sector público estatal, sino a un conjunto de presupuestos que forman una unidad indivisible.
- **Especialidad:** Las cantidades especificadas en los presupuestos se deben gastar únicamente y precisamente en aquello para lo que hablan sido asignadas.
- **Temporalidad:** Todo el presupuesto ha de referirse a un plazo determinado, normalmente el año natural, después del cual pierde su vigencia.
- **Publicidad:** La aprobación y la gestión del presupuesto tienen naturaleza pública. El Parlamento y la opinión pública siguen la gestión a través de las sesiones de control al Gobierno de las Cámaras.

3. LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO:

Los presupuestos del Estado español se elaboran siguiendo los principios presupuestarios (que a continuación se exponen), y sus características básicas son las recogidas en el Art.134 de la Constitución. La normativa presupuestaria se complementa con la Ley General Presupuestaria, las leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado, las Ordenes anuales sobre elaboración de presupuestos y otras disposiciones de rango inferior.

A. Constitución Española (Art.134):

La Constitución en su Título VII, que lleva por título “Economía y Hacienda” trata de los temas de los Presupuestos del Estado, concretamente el Art.134 indica quien es el responsable de su elaboración, indicando en su apartado primero: “Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación.”.

B. Ley General Presupuestaria:

Del desarrollo del Título VII de la Constitución Española de 1978, y como **normativa básica** que regula los Presupuestos Generales del Estado, se aprobó por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, La Ley General Presupuestaria. Ha tenido desde entonces varias modificaciones la última en el 2003, con la Ley 47/2003 del 26 de noviembre.

La Ley General Presupuestaria, contiene 182 artículos, repartidos en 7 títulos, dieciocho disposiciones adicionales, cuatro disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y cuatro finales. El texto se articula en Títulos, Capítulos y Secciones.

Los Presupuestos Generales del Estado se aprueban para cada año natural mediante una ley.

No se limitan las Leyes de cada año a incluir los estados financieros de ingresos y gastos del Estado sino que además, incluyen, mediante su articulado, una serie de normas materiales que regulan diferentes aspectos relacionados con la actividad económica del sector público.

Los títulos tratan de las materias siguientes:

Título I	Del Ámbito de aplicación y de la Hacienda Pública Estatal.
Título II	De los Presupuestos Generales del Estado.
Título III	De las relaciones financieras con otras administraciones.
Título IV	Del Tesoro Público, de la Deuda del Estado y de las Operaciones Financieras.
Título V	Contabilidad del Sector Público Estatal
Título VI	Del control de la gestión económico-financiera efectuado por la Intervención General de la Administración del Estado:
Título VII	De las responsabilidades.

C. Títulos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado:

Los Presupuestos Generales del Estado (para el 2004 Ley 61/2003, de 30 de diciembre) se desarrolla habitualmente en los siguientes títulos:

1) De la aprobación de los presupuestos y de sus modificaciones.

Comprende el importe de la totalidad de gastos e ingresos de los diversos entes que se integran en los Presupuestos Generales del Estado, así como las normas sobre modificaciones de créditos para gastos.

2) De la gestión presupuestarla.

Incluye la normativa sobre la gestión de gastos y de contratación administrativa, de presupuestos docentes, de la gestión presupuestarla de sanidad y servicios sociales.

3) De los gastos de personal.

Recoge las normas relativas a las retribuciones del personal en activo.

4) De las pensiones públicas.

Comprende las normas en materia de clases pasivas y pensiones.

5) De las operaciones financieras.

Se incluyen en este título: avales públicos, deuda pública, relaciones del Estado con el Instituto de Crédito Oficial (ICO), etc.

6) Normas Tributarlas.

Incluye las normas sobre impuestos y otros tributos (tasas, etc.)

7) De los entes territoriales.

Se regulan aspectos presupuestarios y financieros, derivados de las relaciones del Estado con las corporaciones locales y Comunidades Autónomas.

8) Cotizaciones sociales.

Recoge las normas sobre recaudaciones de la Seguridad Social a los trabajadores y empresas.

D. Ley de acompañamiento:

La Ley de Presupuestos Generales del Estado va acompañada de la Ley de Acompañamiento de medidas fiscales, administrativas y de orden social (normas sobre el IRPF, tasas e Impuesto sobre Sociedades). Para el año 2004, Ley 62/2003, de 30 de diciembre.

Los objetivos de política económica marcados por el Gobierno requieren, para su mejor ejecución, la adopción de un conjunto de **medidas de distinta naturaleza y alcance**, cuyo denominador común es el de constituir instrumentos eficientes al servicio de la acción política del Gobierno en los distintos ámbitos sectoriales en que ésta se mueve.

En el año 2004 el gobierno decidió no hacer uso de esta ley de Acompañamiento del Estado para el año 2005 y siguientes.

E. Deficiencia de los Presupuestos Generales del Estado:

Definición (Art.32 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.

F. Los componentes de los Presupuestos Generales del Estado:

Los Presupuestos Generales del Estado están integrados por:

- El presupuesto del Estado y los presupuestos de los organismos autónomos.
- El presupuesto de la Seguridad Social.
- Los presupuestos de las sociedades estatales.
- Los presupuestos del resto de los entes del sector público.

- **Presupuestos del Estado.**

Los presupuestos del subsector Estado recogen, por un lado, las obligaciones generales del Estado, además de un conjunto de gastos que afectan a todos los departamentos ministeriales, sin tener cabida específica en ninguno de ellos; y, por otro, las obligaciones de los departamentos ministeriales.

Así mismo, en los presupuestos del Estado figuran los gastos específicos. Dentro de éstos, encontramos los gastos de diversos ministerios que, sin embargo, no es posible encuadrar separadamente por departamentos; y, por otra parte, tenemos los gastos destinados a financiar otros entes nacionales e internacionales.

- **Presupuestos de los organismos autónomos administrativos.**

Los órganos autónomos administrativos son entes públicos con personalidad jurídica y distinta de la del Estado. Se crean mediante Ley. Se adopta esta fórmula jurídica para dar una mayor agilidad y eficacia a la prestación de servicios. Su gestión presupuestarla es muy similar a la del Estado. Sin embargo, a diferencia de éste, los organismos autónomos administrativos no pueden presentar sus presupuestos con déficit, ya que deben estar equilibrados o con superávit. Son organismos de este tipo el Museo del Prado y el Instituto Nacional de Estadística.

- **Presupuestos de los organismos autónomos comerciales, industriales y financieros.**

Las funciones de los organismos comerciales, industriales y financieros, en teoría, son diferentes de las funciones administrativas del Estado y los organismos administrativos. Por ello, su sistema presupuestarlo tiene algunas particularidades. Así, además de presentar un *presupuesto administrativo* muy parecido al de los organismos autónomos administrativos, están obligados a elaborar unos estados financieros similares a los de cualquier sociedad mercantil, aunque adaptados a sus propias características.

- **La Seguridad Social:**

Los presupuestos de la Seguridad Social constituyen un subsector dentro de los Presupuestos Generales del Estado, y la responsabilidad de su elaboración recae en el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

Dentro de los gastos de la Seguridad Social, la partida más significativa es la de Prestaciones económicas pensiones (-es la partida mayor-, etc.) seguida de la Asistencia Sanitaria. Estos gastos son financiados por las cotizaciones sociales de trabajadores y empresas y por las transferencias del Estado, esta última el pacto de Toledo sobre pensiones debería crecer a la par que disminuyen las aportaciones de los trabajadores y empresas.

- **Presupuestos de las sociedades estatales:**

Hay dos tipos de sociedades estatales: **las mercantiles**, en cuyo capital resulta mayoritaria la participación, directa o indirecta, de la Administración del Estado o de sus organismos autónomos y demás entidades estatales de Derecho público. Son de este tipo el Instituto Nacional de Hidrocarburos (INH) y el Instituto de Crédito Oficial (ICO).

Por otro lado, están las **entidades de Derecho público**, con personalidad jurídica, que por Ley han de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado. La más importante es RENFE.

Las sociedades estatales tienen la obligación de elaborar cada año un presupuesto de explotación y uno de capital, en los que se detallarán los recursos y dotaciones anuales correspondientes.

- **Presupuestos de otros entes públicos:**

El resto de los entes del sector público, aquellos que no están incluidos en los apartados anteriores, se rigen por normas específicas. Los más representativos se encuadran en dos grupos: el primero está integrado por el ente público Radiotelevisión Española (RTVE) y por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), y su presupuesto adopta la misma forma que el de una sociedad estatal. En el segundo grupo destacan el Patrimonio Nacional y el Instituto de Comercio Exterior (ICEX), cuyo presupuesto es semejante al de los organismos autónomos administrativos.

4. **CONTENIDO E ESTRUCTURA DE LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO:**

Los Presupuestos Generales incluyen tres tipos de documentos:

- 1) **Los estados de gastos**, en los que deben figurar los créditos necesarios para atender al cumplimiento de las obligaciones, esto es, una lista de los gastos con sus respectivas cantidades.
- 2) **Los estados de ingresos**, en los que se incluyen las estimaciones de los derechos económicos que hay que liquidar en el ejercicio, o lo que es lo mismo, una previsión de los ingresos.

Como anexo al presupuesto de ingresos se incluye el *presupuesto de gastos fiscales*, que constituye una estimación de lo que el Estado va a dejar de recaudar como consecuencia de las medidas de política fiscal o tributarla, las cuales suponen deducciones o desgravaciones que afectan a los tributos del Estado.

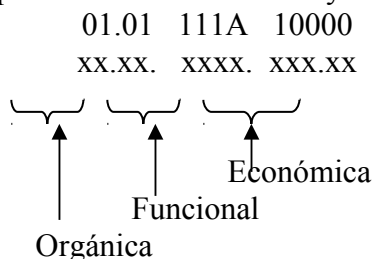
- 3) **Los estados financieros de las sociedades estatales**, en los que figuran los estados patrimoniales y financieros de las distintas sociedades estatales.



A. **Clasificación de los gastos:**

Los gastos se clasifican según tres criterios: *clasificación por programas, orgánica, y económica*.

Cada crédito está indicado por una serie de números y cifras:



→ La clasificación **por programas o funcional**:

Esta clasificación define los objetivos del gasto que se destinan a beneficiar a un grupo de actividad social. Solo se aplica a los estados de gastos y se agrupan según su finalidad, independientemente del órgano que lo realiza, de esta manera ofrece una visión de los servicios y bienes públicos de forma comprensiva para el ciudadano, que se obtienen a través de los impuestos que el Estado recauda.

Los recursos públicos se asignan con mucho detalle y a previsión incluye, además de los objetivos, unos *indicadores de seguimiento*.

Presenta varios grados de agregación: grupo funcional, función, subfunción y programa.

Suele tener cuatro cifras alfanuméricas: Ejemplo 124A

- 1º dígito (en el ejemplo el 1): determina el **Grupo funcional**.
- 2º dígito (en el ejemplo el 2): determina la **Función**.
- 3º dígito (en el ejemplo el 4): determina la **Subfunción**.
- 4º dígito (en el ejemplo el A): determina el **Programa**.

→ La **clasificación orgánica**:

Tiene carácter auxiliar respecto a la clasificación por programas. Indica quién está autorizado para gastar.

a) Secciones: (las dos primeras cifras)

- Alto órgano constitucional del estado (por ejemplo: la Corona).
- Departamentos Ministeriales.
- Cuentas de orden.

(Todas las secciones tienen un código de dos dígitos (ejemplo: 01 Casa del Rey))

b) Servicios: (las dos o tres cifras últimas)

Están dentro de las secciones y puede haber uno o varios.

Por ejemplo: la Dirección General o el servicio concreto que realiza el gasto dentro del Departamento Ministerial.

Para la clasificación de los organismos autónomos se utilizan tres cifras en lugar de dos. La primera de ellas será un 1, si se trata de un organismo autónomo administrativo (ejemplo: 15.106); un 2, si se trata de un organismo autónomo comercial, industrial o financiero, entidad pública empresarial (ejemplo: 15.206); y un 3, si el gasto lo realiza cualquier otro ente público (ejemplo: 15.306).

→ La **clasificación económica**:

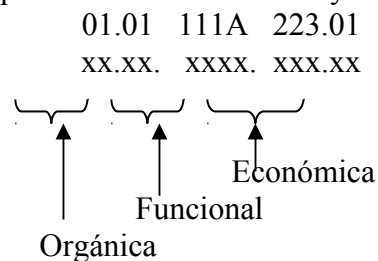
Es también auxiliar y muestra el objeto del gasto, es decir, en qué se gasta el dinero. Divide los gastos públicos en tres grandes grupos: *gastos corrientes, de capital y financieros*. Estos, a su vez se desagregan en capítulos, artículo, concepto y subconcepto.

Suele tener cifras: Ejemplo: 261.03

- 1º dígito (en el ejemplo el 2): determina el **Capítulo**.
- 2º dígito (en el ejemplo el 5): determina el **Artículo**.
- 3º dígito (en el ejemplo el 1): determina el **Concepto**.
- 4º dígito (en el ejemplo el 0): determina el **Subconcepto**.
- 5º dígito (en el ejemplo el 3): determina el **Subconcepto**.

CAPÍTULO	DENOMINACIÓN
1	Gasto de Personal.
2	Gastos de bienes corrientes y servicios.
3	Gastos Financieros.
4	Transferencias corrientes.
5	Fondo de Contingencia y otros imprevistos.
6	Inversiones reales.
7	Transferencias de capital.
8	Activos financieros.
9	Pasivos financieros.

Cada crédito esta indicado por una serie de números y cifras:



Ejemplos:

- 1) El Gabinete de Prensa del Ministerio de Educación quiere comprar un fax:
18.01.121A.620
- 2) El Instituto de la Juventud quiere traer a los “Fannes” a un pueblo:
19.01.456A.227.99
- 3) El Ministerio de Educación le da una beca para transporte a un alumno:
18.06.423A.480
- 4) Compra pintura para que el servicio (interno) de mantenimiento pinte la fachada del Ministerio de agricultura:
21.01.711A.212

B. El gasto público según destino:

Por otro lado, el gasto público según el destino puede clasificarse en: *gastos corrientes*, *gastos de inversión* y *otros gastos*.

- a) Gastos corrientes.** Constituyen el porcentaje más elevado de gastos del sector público, y se destinan a dotar a la sociedad de servicios públicos como educación, asistencia sanitaria, administración de justicia, defensa nacional, etc. Se subdividen en dos categorías:
 - (a).** *Adquisición o alquiler de bienes y servicios* producidos por empresas, o bien propiedad de otros agentes.
 - (b).** *Remuneración* de los funcionarios y el personal que trabaja en empresas, organismos e instituciones públicas.
- b) Gastos de inversión.** Son los que se destinan a mantener y ampliar el capital productivo del país. Se invierten en vías de comunicación, puertos y aeropuertos, centros educativos, hospitales, etc.
- c) Otros gastos.** Se incluyen en este apartado los gastos que efectúa el sector público sin contraprestación alguna. Dependiendo de su destino, distinguimos las *transferencias* y las *subvenciones*.
 - (a).** Las **transferencias** se destinan a personas físicas. En este grupo están los subsidios de desempleo, las becas, las prestaciones sociales no contributivas, etc.
 - (b).** Las **subvenciones** van destinadas a empresas, con el fin de reducir los costes de producción de determinados bienes.

C. Principios generales del gasto público:

Recordemos que la Administración Pública actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. De estos salen los principios generales del gasto público, que son los siguientes:

a) Principio de legalidad:

El Art.133.4 de la Constitución establece que las Administraciones Públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes. Esto supone la reserva legal en la materia y la sumisión del procedimiento a la ley.

b) Principio de control:

El parlamento realiza un control tanto previo como posterior del gasto público. El control **previo** se realiza mediante la aprobación por las Cortes Generales de los Presupuestos Generales del Estado. El control **posterior** esta atribuido al Tribunal de Cuentas que es un órgano dependiente del Parlamento.

El control interno y previo de la Administración a la realización del gasto lo lleva a cabo la Intervención General de la Administración del Estado.

c) Principio de unidad del presupuesto:

Requiere que todos los recursos y gastos de la Hacienda Pública estén incluidos en un único Presupuesto.

d) Principio contable de unidad de caja:

Requiere que todos los recursos y gastos de la Hacienda Pública estén incluidos no solamente en un único Presupuesto, sino que se dirijan o partan de una sola caja.

D. Clasificación de los ingresos:

→ Los ingresos se pueden clasificar de forma *orgánica y económica*.

- **La clasificación orgánica depende del agente al que se imputan los ingresos.** Según este criterio, hay cuatro grupos de ingresos: del Estado, de los organismos autónomos, de las sociedades estatales y de otros entes públicos.

Lógicamente, el Estado realiza un solo presupuesto de ingreso y cada uno de los otros tres tipos de agentes elabora su propio presupuesto.

- **La clasificación económica** define el objeto o la clase de ingresos, y se utiliza para su imputación contable. De la misma manera que los gastos públicos, los ingresos se dividen en tres *grupos*, y éstos a su vez en *capítulos*.

→ Los ingresos fiscales y no fiscales:

1) Ingresos fiscales:

- Los ingresos fiscales derivados de los **impuestos directos recaen sobre el patrimonio** y las rentas generadas por los contribuyentes, y son impuestos nominativos, que debe pagar cada sujeto atendiendo a sus circunstancias personales.

Como ya señalamos, algunos impuestos directos son progresivos, lo que permite al Estado realizar una función distributiva de la renta. Al gravar en mayor proporción a los contribuyentes que tienen más ingresos o patrimonio, contribuyen a un mejor reparto de la riqueza en el país.

- Los ingresos fiscales obtenidos a partir de **impuestos indirectos** gravan el consumo de bienes y servicios, con independencia de las circunstancias personales del sujeto.
- También son ingresos fiscales los derivados de las **tasas**, tributos que se exigen a cambio de la prestación de servicios por parte de los entes públicos a los beneficiarios de estos servicios.

2) Los ingresos no fiscales

Los ingresos no fiscales se pueden englobar en cuatro categorías:

- Las transferencias corrientes son las cantidades que la Administración General del Estado recibe de otras entidades. Un ejemplo de este tipo de ingresos son los generados por las loterías.
- **Los ingresos patrimoniales**, constituidos por las rentas que generan los bienes patrimoniales del Estado y que se originan en el Tesoro Público. Un ejemplo son los dividendos de las empresas públicas.
- Los **ingresos generados por la enajenación de inversiones reales**, que recogen el producto de las ventas de bienes patrimoniales del Estado y tienen la consideración de ingresos extraordinarios.

En los últimos años gracias a la venta de empresas públicas, por medio del proceso de privatización, este epígrafe está teniendo una importancia significativa.

- **Las transferencias de capital**, referidas fundamentalmente a los ingresos provenientes de los fondos estructurales de la Unión Europea para que La Administración desarrolle proyectos de inversión.

→ Ingresos ordinarios y extraordinarios:

Desde un punto de vista operativo, los ingresos públicos pueden clasificarse en *ordinarios* y *extraordinarios*.

a) Son **ordinarios** los que se obtienen regularmente a lo largo de un ejercicio fiscal. Proceden de los impuestos directos e indirectos y de la actividad de las empresas publicas.

La actividad de las empresas públicas puede generar beneficios como consecuencia de la diferencia entre los ingresos que se obtienen por la venta de bienes y servicios y los costes de producción de esos mismos bienes.

b) Los **ingresos extraordinarios** se obtienen de forma puntual cuando el sector público necesita disponer de fondos para atender sus necesidades. Proceden de la emisión de *Deuda Pública*, de la *venta del patrimonio público* y de los *impuestos extraordinarios sobre el patrimonio privado*.

- **La Deuda Pública** es un conjunto de préstamos que las economías domésticas y las empresas conceden al sector público. Suele tratarse de préstamos a un tipo de interés y con unas condiciones fiscales que los hacen atractivos para los agentes económicos a los que van dirigidos.
- La **venta de patrimonio público** consiste en ceder la propiedad de bienes o empresas de titularidad pública a sociedades, otras empresas o particulares.
- Los **impuestos extraordinarios sobre el patrimonio privado** se aplican cuando la intervención del sector público produce un incremento del valor de los bienes privados.

5. CICLO PRESUPUESTARIO:

El ciclo presupuestario se concreta en cuatro períodos o fases principales: **elaboración, aprobación, ejecución y control**.

La duración aproximada de las diferentes fases del ciclo presupuestario es la siguiente: elaboración o preparación, seis meses; discusión, tres meses; y ejecución, un año.

A. El ciclo presupuestario: elaboración y aprobación:

Corresponde al Poder Ejecutivo, por mandato Constitucional Art.134.1, que ya hemos visto.



Desde el punto de vista formal, el ciclo presupuestario se inicia con la aparición de la **Orden Ministerial de Instrucciones Presupuestarias**, en la que establecen las normas relativas al proceso de elaboración de los presupuestos. Lo inicia el Ministerio de Economía y Hacienda.

Siguiendo estas normas, los organismos y departamentos ministeriales con dotaciones diferenciadas en los Presupuestos Generales del Estado remiten al Ministerio de Economía y Hacienda sus correspondientes propuestas de gastos, así como las estimaciones de ingresos cuando corresponda, antes del día primero de mayo del año anterior al de su ejecución.

Tomando como referencia esta información, el Ministerio de Economía y Hacienda elabora un anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, que es remitido al Gobierno para su discusión en el Consejo de Ministros.

Una vez discutido el anteproyecto y aprobado con las modificaciones que se estimen oportunas, se convierte en proyecto de Ley de Presupuestos, que será presentado al Congreso de los Diputados antes del 1 de octubre (Art.134.3 de la CE. y Art.55 LGP).

El Gobierno está obligado a presentar los presupuestos al menos tres meses antes de que finalice la vigencia de los anteriores, para su examen, enmienda y aprobación. Tiene preferencia para su tramitación respecto a otras normas legales, debido a la brevedad de los plazos (tres meses).

B. La tramitación parlamentaria:

La presentación de los Presupuestos Generales del Estado al Congreso exige la entrega de cuatro grupos diferentes de documentos:

- a) **Con efectos legales.** Los documentos incluidos en esta categoría forman el presupuesto **por programas** que aprueba el Congreso de los Diputados. Contienen los artículos de la ley de presupuestos, de forma que integran el **Presupuesto propiamente dicho**.
- b) **Explicativos de los anteriores.** Estos documentos sirven para explicar las grandes cifras contenidas en los presupuestos y analizar las diferencias con las del ejercicio anterior.
- c) **Auxiliares de gestión.** En este grupo figuran los documentos que son necesarios para la gestión presupuestarla de ingresos y gastos, pero que no requieren la aprobación oficial de las Cámaras por ser datos auxiliares.
- d) **De desarrollo informativo.** Son los documentos destinados a ampliar o especificar datos cuantitativos reflejados en los presupuestos. Incluyen el anexo de personal, que informa sobre el número de funcionarios y empleados de otras categorías laborales adscritos a cada Dirección General u organismo autónomo.

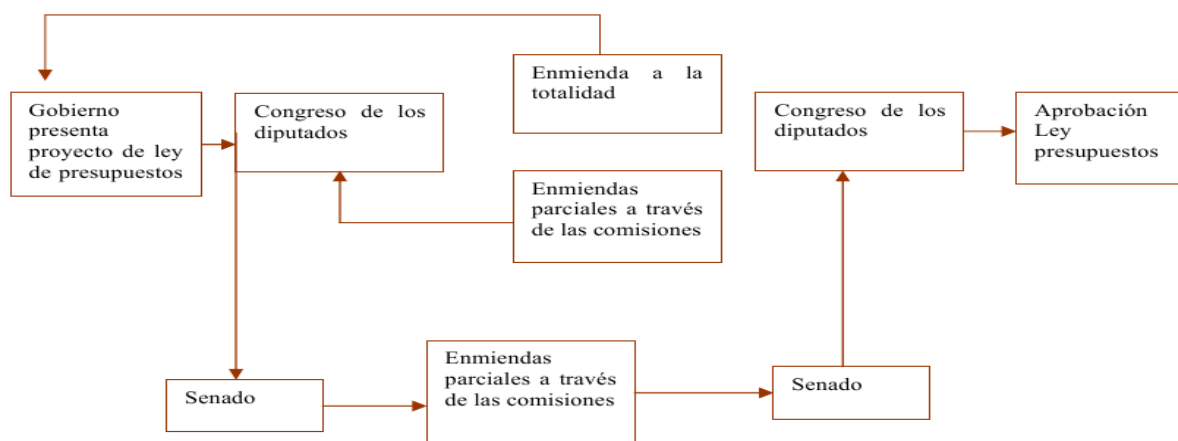
Una vez analizados todos estos documentos, los grupos parlamentarios pueden presentar enmiendas a la totalidad de la Ley Presupuestarla, en cuyo caso deben ser debatidas en el pleno del Parlamento.

Caso de ser aprobada la enmienda a la totalidad, el proyecto de Ley de los Presupuestos sería devuelto al Gobierno. Cuando las enmiendas no se aprueban, el proyecto pasa a la Comisión de Presupuestos del Congreso para seguir su tramitación.

Una vez debatido en la Comisión e incorporadas las enmiendas parciales aprobadas, el Proyecto de Ley pasa de nuevo al pleno del Parlamento. Allí se produce el debate parlamentario sobre los presupuestos. Si finalmente se aprueban, el Proyecto se remite al Senado para continuar su tramitación.

En el Senado se lleva a cabo un proceso similar, con discusión en la Comisión del Senado y debate plenario, con posible incorporación de enmiendas. Aprobado el presupuesto por el Senado, se envía de nuevo al Congreso, donde las enmiendas incorporadas en el Senado se vuelven a debatir y votar. Si son aceptadas, se incorporan a la Ley de Presupuestos, que, una vez publicada en el Boletín Oficial del Estado, entrará en vigor el día 1 de enero.

En caso de que los presupuestos no estén aprobados antes del día 1 de enero, automáticamente se prorrogan los del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos, Art.134.4 de la CE.



Ciclo de aprobación de los presupuestos generales del Estado

6. LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO, SU CONTROL Y EL CIERRE:

Una vez visto el proceso de la elaboración del presupuesto, vamos a centrarnos en la gestión. En ella inciden aspectos como el conjunto de técnicas necesarias para escoger el tipo de presupuestos y los procesos contables, jurídicos y de control que habrá que utilizar.

Un buen control del gasto es la clave para alcanzar los objetivos deseados en materia presupuestarla.

A. La gestión presupuestarla:

La gestión de los Presupuestos Generales del Estado consiste en un conjunto de operaciones encaminadas a lograr los objetivos marcados en cada uno de los programas que los componen, y para realizar los gastos incluidos en el presupuesto.

Centrándonos en los procesos contables, La gestión presupuestarla comprende cinco fases, se tramita un expediente que denominamos **ADOKP**:

- 1) **Autorización u ordenación para realizar el gasto (La A del ADOKP).** Es la decisión del órgano administrativo competente de efectuar una operación que conlleva la realización del gasto. La competencia es del Ministro del departamento que ha de realizar el gasto o persona competente, salvo los casos reservados por Ley (pasar de un límite) a la competencia del Consejo de Ministros. Consta de dos partes, una política de gastar y, otra, una decisión de ejecución en que gastar.
- 2) **Compromiso o Disposición de gasto (La D del ADOKP).** Cada organismo o departamento se compromete frente a terceros por un importe concreto y determinado. Es en sí la operación en que la totalidad o parte del crédito presupuestario autorizado absorbe una reserva de fondos presupuestarios.
- 3) **Liquidación o reconocimiento de la Obligación de realizar el pago (La O del ADOKP).** Es la fijación exacta y definitiva de la cantidad a pagar, una vez que previamente se ha comprobado la existencia y legalidad de la deuda.
- 4) **Propuesta de pago (La K del ADOKP).** Es la expedición por parte del Director General del Tesoro y Presupuesto, bajo la superior autoridad del Ministerio de Hacienda, de la orden contra la Tesorería del Estado en relación a la obligación contraída.
- 5) **Realización del pago (La P del ADOKP).** El pago propiamente dicho.

Los pagos se realizan a través del Tesoro Público, y de esta forma se separa la gestión presupuestarla del gasto de la gestión de la tesorería.

B. El control del gasto:

Como se ha señalado, el **control del gasto público** es un aspecto clave para el logro de los objetivos presupuestarios. Este control se realiza a dos niveles diferentes:

- a) **El control interno.** Corresponde efectuarlo a la Intervención General de la Administración del Estado, que es un organismo dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda.
- b) **El control externo.** Es competencia del Tribunal de Cuentas, organismo dependiente del Parlamento y regulado por una Ley Orgánica. El Tribunal de Cuentas es el fiscalizador último de la gestión económica del sector público.

C. Las Modificaciones presupuestarias:

Las modificaciones presupuestarias **son los cambios en el destino o finalidad, en la cuantía, o en la temporalidad** de los créditos inicialmente aprobados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado. No son modificaciones presupuestarias las enmiendas al proyecto de presupuesto.

Estas modificaciones, como hemos dicho, pueden afectar a las distintas vinculaciones de los créditos, que son tres:

- Al destino.
- A la cuantía.
- A la temporalidad.

→ Modificaciones presupuestarias que existen:

- Las que afectan a la vinculación de destino:
 - ✓ Reajuste de crédito.
 - ✓ Transferencia de crédito.
- Las que afectan a la vinculación de la cuantía:
 - ✓ Ampliación de crédito.
 - ✓ Generación de crédito.
 - ✓ Créditos extraordinarios y suplemento de crédito.
 - ✓ Anticipo de tesorería
- Las que afectan a la vinculación temporal:
 - ✓ Incorporación de crédito.

Fuera de estas modificaciones, existen modificaciones técnicas de la base de datos, pero no tienen carácter económico, son más bien cambio de nombres. Ejemplo en vez de comprar un fax compramos una fotocopidora por el mismo importe.

→ Las que afectan a la vinculación de destino:

- ✓ Reajuste de crédito.
- ✓ Transferencia de crédito.

❖ **Reajustes de crédito:**

Son los trasposos y operaciones presupuestarias realizadas sin ruptura de la vinculación jurídica.

a) Normas generales sobre vinculación de crédito:

- (a). Vinculación a nivel de artículo: { Capítulo I (excepto el Art.15)
Capítulo II
Capítulo VI
- (b). Vinculación a nivel de concepto: { Capítulo I (sólo 150-151)
Capítulo II
Capítulo IV
Capítulo VII
Capítulo VIII
Capítulo IX
- (c). Vinculación a nivel de subconcepto: { Capítulo II (Sólo 226.01 y 226.08 ; 221.00,
221.03, 221.04 y 221.09 ;
222.00 y 222.01

Además de esto, están los declarados ampliables a nivel de artículo, a nivel de concepto y a nivel de subconcepto.

b) Interpretación del esquema:

- (a). **Vinculación a nivel de artículo:** significa que no podemos cambiar de un artículo a otro en ninguno de los capítulos del estado de gastos, pero, en concreto en los capítulos I, II y VI no podemos cambiar de artículos, pero dentro de ese artículo si podemos cambiar de concepto y de subconcepto.
- (b). **Vinculación a nivel de concepto:** esto quiere decir, que no podemos cambiar de un concepto a otro por estar ese crédito vinculado a nivel de concepto.
- (c). **Vinculación a nivel de subconcepto:** significa que no se puede cambiar de un subconcepto a otro, y como se ve en el esquema sólo 226.01 y 226.08; 221.00, 221.03, 221.04 y 221.09; 222.00 y 222.01.

❖ **Transferencia de crédito:**

Supone ruptura de la vinculación jurídica, y se define como el traspaso de crédito entre capítulos presupuestarios.

a) Semejanzas con los reajustes:

- (a). Son operaciones presupuestarias.
(b). Son técnicas de modificación presupuestarias.
(c). Supone altas y bajas simultáneas por el mismo importe.

b) Diferencias con los reajustes:

- (a). En la transferencia rompe el vinculo y en el reajuste no.
(b). **Los reajustes** pueden ser autorizados por el **Jefe de Servicio**. En cambio, En **las transferencias** deben ser autorizados por el **Jefe de sección** o por el **Ministro de Economía y Hacienda** o por el pleno del **Consejo de Ministros**.

c) Normas sobre la vinculación del crédito:

- (a). Clasificación orgánica: Los cambios de una sección o servicio a otro (o dentro de la misma sección de un servicio a otro), supone romper el vínculo del crédito, y por tanto, hay que hacerlo a través de una transferencia.
- (b). Clasificación funcional: Se realiza también por una transferencia.
- (c). Clasificación económica: los créditos y los gastos limitativos y vinculantes de capítulo y artículo pero no a nivel de subconcepto.
 - Pasar de capítulo a otro capítulo, se debe hacer por transferencia.
 - Pasar de un concepto a otro, por ejemplo: 120 a 121, se hace por reajuste porque estamos en el mismo capítulo.
- (d). Todos los Capítulos tienen vinculación de capítulo, por lo que pasar un crédito de un capítulo a otro requiere transferencia.
- (e). Todos los Capítulos tienen vinculación de artículo, por lo que toda modificación de crédito de un artículo a otro requiere transferencia.
- (f). Todos los conceptos de los Capítulos 3, 4, 7, 8 y 9, están vinculados, por lo que su modificación de esos conceptos requiere tramitar una transferencia.
- (g). Sólo están vinculados los subconceptos: 226.01 y 226.08; 221.00, 221.03, 221.04 y 221.09; 222.00 y 222.01.

Nota: Estas son las normas de la Ley General Presupuestaria, que se aplica con vocación de permanencia hasta que venga una reforma de la Ley de acompañamiento y la cambie. Además las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, suelen aprobar cambios en esto (Art.59 LGP) con vigencia de un año.

Tabla Art.59

Capítulo	De Capítulo	De Artículo	De Concepto	De Subconcepto
1	Sí	Sí	150, 151, 152	No
2	Sí	Sí	Sólo 223	*
3	Sí	Sí	Sí	No
4	Sí	Sí	Sí	No
5				
6	Sí	Sí	No	No
7	Sí	Sí	Sí	No
8	Sí	Sí	Sí	No
9	Sí	Sí	Sí	No

* Sólo los siguientes: 226.01 y 226.08; 221.00, 221.03, 221.04 y 221.09; 222.00 y 222.01.

Ejemplos:

- 1) De Capítulo a Capítulo → Transferencia. Ejemplo del Capítulo 1 al 6.
- 2) En un mismo Capítulo cambia de artículo → Transferencia. Ejemplo del Art.21 al Art.22.
- 3) De 471 a 461 → Transferencia. Rompe el vínculo del artículo.
- 4) De 610 a 834 → Transferencia. Rompe el vínculo del capítulo.
- 5) De 610 a 634 → Transferencia. Rompe el vínculo del artículo.
- 6) De 610 a 614 → Reajuste. No rompe vinculación alguna.
- 7) De 140 a 141 → Reajuste. El Capítulo y Artículo son iguales.No tiene vínculo de concepto.
- 8) De 226 a 227 → Reajuste. El Capítulo y Artículo son iguales.No tiene vínculo de concepto.
- 9) De 226 a 223 → Transferencia. El Concepto 223 esta vinculado.
- 10) De 100.00 a 100.01 → Reajuste. No rompe vinculación alguna.
- 11) De 226 a 227 → Reajuste. No rompe vinculación alguna.
- 12) De 781 a 792 → Transferencia. Cambia el Artículo y el Concepto.

- 13) De 661 a 662→ Reajuste. No rompe vinculación alguna.
14) De 226.02 a 226.07→ Reajuste. No rompe vinculación alguna.
15) De 226.02 a 226.08→ Transferencia. El 226.08 esta vinculado a subconcepto.
16) De 426.04 a 428.04→ Transferencia. Cambia de Concepto.
17) De 227.01 a 228.01→ Reajuste. No rompe vinculación alguna.
18) De 324.00 a 326.01→ Transferencia. Cambia de Concepto.
19) De 610.00 a 710.00→ Transferencia. Rompe el vínculo del Capítulo.
20) De 610.00 a 624.05→ Transferencia. Cambia de artículo.

→ **Las que afectan a la vinculación de la cuantía:**

- ✓ Ampliación de crédito.
- ✓ Generación de crédito.
- ✓ Créditos extraordinarios y suplemento de crédito.
- ✓ Anticipo de tesorería

❖ **Ampliación de crédito:**

Es la más importante modificación en cuanto a las cifras del crédito (Art.66 de la LGP).

Son operaciones presupuestarias y técnicas de modificación del crédito, que consiste en aumentar la cuantía del crédito aprobado inicialmente por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Hay dos tipos de créditos: Los normales y los ampliables.

Los normales: se caracterizan porque tienen una previsión normativa (están vinculados cuantitativa y temporal). Mientras que **los ampliables** no tienen vinculación cuantitativa (sólo tienen vinculación cualitativa y temporal).

El **Art.66:** indica que tendrá la condición de ampliables, aquellos créditos que de modo taxativo y debidamente explicitados se relacionan en el estado de gastos de los presupuestos generales.

Los créditos ampliables se suelen recoger en el anexo de la parte dispositiva de la Ley que aprueba los Presupuestos Generales del estado. En la CC.AA. de Canarias aparece en el anexo I.

La razón de ser de este crédito ampliable es porque el Estado no puede saber de antemano cual va a ser el gasto real.

La ampliación de crédito es incompatible con los suplementos de crédito (que veremos más tarde).

❖ **Generación de crédito:**

Son operaciones presupuestarias, técnicas de modificación presupuestarias, que consiste en la creación de un crédito nuevo.

Existen dos **modalidades** en la Ley General Presupuestaria (LGP):

- 1) Generación de crédito en **sentido estricto** (Art.71 LGP), y es como consecuencia de la recaudación efectiva de determinados ingresos.
- 2) **Reposición de crédito** (Art.72 LGP), que es debido al reintegro de pago realizado indebidamente con cargo a créditos presupuestarios.

Hay que decir, que el nuevo crédito generado tendrá una vinculación cuantitativa, es decir, se podrá gastar como máximo el mismo importe ingresado, pero no tiene limitación temporal, es decir, se resulta remanente al final del ejercicio ese crédito no se pierde, sino que pasa al ejercicio siguiente.

❖ **Anticipo de tesorería:**

Son operaciones presupuestarias, que se trasmite y contabiliza como si fuera técnicas de modificación presupuestarias, aunque no lo son, pues no cambian el documento aprobado por el Poder Legislativo. No debe confundirse con los anticipos de caja fija, ni con los pagos a justificar.

Los anticipos de tesorería, permiten disponer de liquidez ante pagos urgentes, el Art.65 LGP determina que el Gobierno a propuesta del Ministerio de Economía y Hacienda, podrá conceder anticipos de tesorería para atender gastos inaplazables, con el límite máximo en el ejercicio del 1% de los créditos autorizados en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

❖ **Créditos extraordinarios y suplemento de crédito:**

Son operaciones presupuestarias, técnicas de modificación presupuestarias,

El crédito extraordinario, es una técnica de modificación presupuestaria, que se utiliza para cubrir gastos urgentes, inaplazables hasta el ejercicio siguiente, y para que se carece de crédito en el ejercicio que surge.

El suplemento de crédito, es una técnica de modificación presupuestaria, que se utiliza para cubrir gastos urgentes, inaplazables hasta el ejercicio siguiente, y para que esta consignado un crédito en el ejercicio que surge. Pero que el crédito es insuficiente y no ampliable.

➔ **Las que afectan a la vinculación temporal:**

✓ Incorporación de crédito.

❖ **Incorporación de crédito:**

Son operaciones presupuestarias, técnicas de modificación presupuestarias, que permiten romper la vinculación temporal de los créditos establecidos (es una excepción a la vinculación temporal del Art.62 LGP., mediante la cual los remanentes de créditos de un ejercicio quedan anulados.

La incorporación de crédito, son aumentos de los conceptos del presupuesto de gastos con remanentes de créditos procedentes del ejercicio anterior.

El Art.73 de la LGP, enumera los créditos a los que se puede aplicar, esta modificación:

- 1) Los créditos extraordinarios y suplementos de crédito, y las transferencias de un crédito, que hayan sido concedidos o autorizados en el último ejercicio presupuestaria, y que por causa justificada no haya podido realizarse durante el mismo.
- 2) Créditos que amparan compromisos de gastos contraídos antes del último mes del ejercicio presupuestario y que por causa justificada no hayan podido realizarse durante el mismo.
- 3) Los créditos por operaciones de capital.
- 4) Los créditos autorizados en función de la efectiva recaudación de derechos afectados.

La incorporación es en el inmediato siguiente, no a otros posteriores del ejercicio presupuestario a que se refiere.

Los remanentes únicamente pueden ser ampliados dentro del ejercicio presupuestario en que la incorporación se acuerde con la única excepción, de los créditos al Fondo de Compensación Interterritorial que podrán incorporarse durante dos años.

D. El cierre y la liquidación de los presupuestos:

Última fase del proceso presupuestario es el **cierre y liquidación**, que tiene lugar el 31 de diciembre. A partir de ese momento, los derechos pendientes de cobro y las obligaciones pendientes de pago dejan de imputarse al presupuesto y se integran en la contabilidad del Tesoro Público.

La liquidación es muy importante, porque es el instrumento que permite someter la ejecución del presupuesto al control del Parlamento. Para ello, se envía al Tribunal de Cuentas la denominada **cuenta general del Estado**, que refleja todas las operaciones presupuestarias realizadas en el ejercicio.

El ciclo presupuestario se cierra con el envío de un informe y con la correspondiente propuesta del Tribunal de Cuentas a las Cortes Generales.

7. EL DÉFICIT PRESUPUESTARIO Y SU FINANCIACIÓN:

Tal como se señaló en apartados anteriores, cuando los ingresos públicos son inferiores a los gastos, el presupuesto incurrirá en déficit. ¿En qué grado es conveniente que esto suceda? Dos posturas teóricas responden de manera diferente a esta cuestión: La de los economistas **keynesianos** y la de los **clásicos**.

Nota: El término clásico, aunque hace referencia a que su origen se encuentra en los economistas clásicos, se emplea generalmente en un sentido más amplio, abarcando también a aquellos economistas posteriores a los clásicos, pero que en esencia defienden sus ideas, tales como los monetaristas.

Para los **economistas clásicos y los monetaristas**, la economía tiene mecanismos autocorrectores que eliminan los desajustes hacen innecesaria la intervención estabilizadora del Estado. Las economías tienden a largo plazo hacia el pleno empleo de los recursos productivos. Por ello, defienden que el gasto público se limite lo máximo posible y que el **presupuesto se mantenga equilibrado anualmente**.

Para Keynes y sus seguidores: La economía, tal como evidenció la crisis de 1929, no existe un mecanismo automático que haga que la economía tienda siempre hacia el pleno empleo de los recursos. La economía no sigue una senda estable hacia el pleno empleo, pues los ajustes no tienen lugar de la manera prevista por los economistas clásicos. Teniendo en cuenta estas circunstancias, y ante una recesión motivada por una demanda agregada insuficiente, el sector público debe intervenir, manipulando los gastos y los impuestos.

Los keynesianos coinciden con los monetaristas en que el presupuesto debe equilibrarse, pero no anualmente, sino a lo largo de todo el ciclo. Así, aceptan que durante las recesiones se incurra en déficits temporales, posteriormente serán compensados por superávit en las fases alcistas del ciclo.

A. Tipos de déficit:

Según lo señalado, se pueden distinguir dos **tipos diferentes de déficit**:

- **Déficit cíclico.** Cuando la economía se encuentra en la fase recesiva del ciclo económico, disminuye la recaudación de impuestos, por la caída de la actividad, y aumenta el gasto público, al incrementarse las prestaciones por desempleo. Esto genera un crecimiento del déficit público. En estas circunstancias, el déficit tiende a reanimar la demanda, suavizando las consecuencias de la recesión.
- **Déficit estructural.** Es aquel que persiste incluso cuando la economía está en la fase alta del ciclo económico y se está cerca del pleno empleo. En este caso, ni siquiera el incremento de ingresos, derivados del nivel de actividad, sirve para reducir la deuda del Estado, que se convierte en un fuerte freno para el desarrollo económico.

B. La financiación del déficit público:

Durante las últimas décadas del siglo XX lo normal ha sido que los presupuestos del Estado se cerraran con déficit significativos. Esto se debe, por un lado, al aumento de los gastos públicos de carácter social, por las necesidades crecientes ligadas al desarrollo del estado de bienestar y, por otro, a la impopularidad de las subidas de impuestos. Por estas razones es importante analizar cómo financiar el gasto público. Concretamente, cabe hacerlo por tres vías: **establecimiento de impuestos, creación de dinero y emisión de deuda pública.**

- 1) La utilización de los **impuestos** plantea algunas limitaciones. Éstas se derivan precisamente de que, en muchas ocasiones, lo que se requiere es financiar los gastos deficitarios, esto es, aquellos que son superiores a los impuestos establecidos. Además, la subida de impuestos siempre resulta impopular.
- 2) Cuando se recurre a la **emisión de dinero** para financiar los gastos del sector público, hay que poner en práctica una política monetaria expansiva. Aunque los efectos dependerán del estado de la Economía, en general esta solución aumentará la inflación. Y ahora es una facultad de Europa a través del BCE (Banco Central Europeo) y Banco de España, y no como antes que solo dependía del Banco de España.
- 3) La tercera posibilidad es que el sector público financie los gastos deficitarios mediante la **emisión de deuda pública**. El primer inconveniente de esta medida es que el Estado tiene que devolver en su momento las cantidades prestadas más los intereses pactados, lo que aumentará el gasto público futuro. Esto contribuirá a generar un nuevo déficit que tendrá que ser financiado también.

C. El efecto desplazamiento o expulsión

Una vez estudiadas las razones que explican la aparición del déficit público, vamos a analizar sus efectos de la economía real, en concreto el llamado **efecto desplazamiento**.

El efecto desplazamiento tiene lugar cuando el gasto público, los déficits presupuestarios o la deuda pública reducen la cantidad de inversión de las empresas.

Un aumento de la deuda pública puede desplazar la inversión privada, cuando dicho aumento implica un endurecimiento en las condiciones financieras, bien porque suben los tipos de interés, al canalizar los fondos disponibles hacia la compra de títulos del Estado, bien porque se reducen los recursos financieros disponibles.

Existen dos condiciones generales para que pueda producirse el efecto desplazamiento:

- a) El gasto público puede expulsar a la inversión privada, puesto que los recursos son limitados. Si la economía se encuentra en una situación de pleno empleo, es decir, si se ha alcanzado la producción potencial, un aumento del gasto público desplazará a la inversión privada.
- b) El efecto desplazamiento puede producirse cuando los tipos de interés suben de forma notable, debido al crecimiento de la deuda pública, y reducen la inversión privada sensible a los tipos de interés.

8. LA CONTABILIDAD PÚBLICA:

A. INTRODUCCIÓN:

Las Administraciones Públicas, para poder llevar a cabo el control y la representación de sus transacciones monetarias, ingresos, pagos, compras, ventas, estados financieros, etc., necesitan, al igual que las empresas privadas, una normalización contable que regule su contabilidad.

La normativa contable en el sector público español se inició con el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden de 14 de octubre de 1981, que supuso un intento de normalización contable en su ámbito de aplicación, como parte del proceso de normalización iniciado en España con el plan General de Contabilidad para las empresas aprobado en 1973, que fue revisado y sustituido por uno nuevo en enero de 1990. La necesaria adecuación entre el Plan General de Contabilidad para las empresas y la normativa de la Unión Europea, condujo a la revisión y sustitución del Plan General de Contabilidad Pública por Orden de 6 mayo de 1994. El PGCP de 1994, fue derogado por el PGCP de 2010, aprobado por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.

B. FINES Y OBJETIVOS DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA:

El fin principal del Plan General de Contabilidad Pública es la normalización contable, esto es, fijar los reglamentos y normas generales a las que se deben ajustar las contabilidades de las diferentes Administraciones Públicas; a través de la normalización el legislador pretende fijar las normas contables para obtener información homogénea y comparable entre todas las Administraciones Públicas y el sector privado, ya que el nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) está basado en el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado en 1990 para las empresas, plan que a su vez se fundamenta en las directivas de la Unión Europea sobre contabilidad.

Los objetivos del Plan General de Contabilidad Pública son:

- 1) Que todas las Administraciones Públicas (Administración General del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones locales) presenten de forma homogénea la información contable.
- 2) Aproximar el Plan de Contabilidad Pública a la normativa privada utilizando, siempre que sea posible, los mismos principios, términos y expresiones contables como, por ejemplo, la implantación de la partida doble.

C. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA:

El ámbito de aplicación de la Contabilidad Pública está ordenado en la Ley General Presupuestaria, RD 1091/1988, de 23 de septiembre, derogada por la Ley 47/2003 de 26 de noviembre, que desarrolla la Contabilidad Pública en su Título V de la Contabilidad Pública, artículos 119 al 139.

Desde un punto de vista económico están sujetas a la aplicación del PGCP aquellas entidades cuya actividad básica sea la producción de servicios destinados a satisfacer necesidades de la colectividad y financiados con fondos públicos sin que haya contraprestación, siempre que no se persiga ánimo de lucro alguno y los medios disponibles para realizar su actividad sean de titularidad pública.

En términos generales podemos decir que están sujetas al PGCP todas las Administraciones Públicas sometidas al Derecho Administrativo; como es sabido, su actividad financiera está vinculada a un presupuesto limitado, así como a un régimen de control de legalidad, financiero y de eficacia de sus operaciones.

Es aplicable el Plan General de Contabilidad Pública en los siguientes sectores:

1) En el sector público estatal:

- Órganos constitucionales.
- La Administración General del Estado.
- Las entidades públicas que se rigen por una normativa específica.
- Los organismos autónomos administrativos y los órganos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos.
- Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

2) En el sector público autonómico:

- La Administración Autonómica.
- Los organismos autónomos.
- Las entidades públicas con estatuto jurídico especial.
- Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

3) En el sector público local:

- La propia entidad local.
- Los organismos autónomos descritos en el Art.145.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, es decir, los organismos autónomos de carácter administrativo y los organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo dependientes de las entidades locales.

Mediante la Orden de 28 de junio de 2000 (BOE de 14 de julio) se regula la obtención y rendición de cuotas a través de soporte informático para los organismos públicos a los que sea de aplicación la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, como, por ejemplo, los organismos autonómicos.

D. CARACTERÍSTICAS Y ESTRUCTURA DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA:

El Plan General de la Contabilidad Pública, tiene como base el Plan General de Contabilidad del sector empresarial. Al igual que éste, tiene como objetivo reflejar la imagen fiel de la empresa. La principal característica del PGCP es que está adaptado al Plan General de Contabilidad para la empresa española.

Entre otras, son dignas de mención las siguientes características:

- El PGCP es **abierto**, es decir, permite introducir modificaciones en el futuro en función de las variaciones normativas, técnicas o científicas, etc.
- El PGCP es **flexible**, es decir, es capaz de adaptarse a las diferentes necesidades de los organismos que lo deben aplicar.

A. Estructura del Plan general de contabilidad Pública:

Siguiendo la similitud con el Plan General de Contabilidad de las empresas, las partes que integran el PGCP son:

- Primera parte: Marco conceptual de la contabilidad pública.
- Segunda parte: Normas de reconocimiento y valoración.
- Tercera parte: Cuentas anuales.
- Cuarta parte: Cuadro de cuentas.
- Quinta parte: Definiciones y relaciones contables.

a) Primera parte: Marco conceptual de la contabilidad pública:

El marco conceptual de la contabilidad pública constituye una novedad importante y recoge los requisitos de la información, los principios y los criterios contables para el registro y valoración de los elementos patrimoniales, con el fin de lograr el objetivo de la imagen fiel.

→ Principios contables

La primera parte del PGCP recoge el conjunto de principios contables que tienen como finalidad el que las cuentas anuales formuladas expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la ejecución del presupuesto y de los resultados de la entidad pública y sirvan de referencia para poder emitir un juicio objetivo sobre el estado contable de dicha entidad pública.

Los principios contables del PGCP son similares a los principios del PGC para las empresas, como se puede apreciar en el siguiente cuadro.

PRINCIPIOS CONTABLES
1) Principio de entidad contable.
2) Principio de gestión continuada.
3) Principio de devengo.
4) Principio de uniformidad.
5) Principio de prudencia.
6) Principio de no compensación.
7) Principio de importancia relativa.
8) Principio de imputación presupuestaria.
9) Principio de desafectación
10) Principio de registro.

- 1) **Principio de entidad contable:** los organismos con presupuesto asignado deben llevar su propia contabilidad.
- 2) **Principio de gestión continuada:** la actividad del organismo se entiende continuada.
- 3) **Principio de devengo:** la contabilidad se realiza en el momento efectivo que tenga lugar independientemente de cuando se produzca el cobro o pago que se genere.
- 4) **Principio de uniformidad:** los criterios de contabilización se deben mantener sin variación.
- 5) **Principio de prudencia:** se debe contabilizar los gastos realizados y las pérdidas previsibles, sin embargo los ingresos se contabilizan cuando efectivamente se realicen.
- 6) **Principio de no compensación:** no se puede compensar las pérdidas de activo con las del pasivo, ni la de gastos con ingresos.
- 7) **Principio de importancia relativa:** cuando la variación no sea significativa se puede obviar algún principio contable.
- 8) **Principio de imputación presupuestaria.**
- 9) **Principio de desafectación:** los ingresos generalmente no están vinculados a ningún gasto específico, si lo estuviera la contabilidad deberá reflejarlo.
- 10) **Principio de registro:** los hechos deben registrarse por orden cronológico.

b) Segunda parte: Normas de reconocimiento y valoración:

Comprende las normas de reconocimiento y valoración, que constituyen un desarrollo de los principios contables y demás disposiciones recogidas en la primera parte del marco conceptual.

c) Tercera parte: Cuentas anuales:

Los documentos que integran las cuentas anuales comprenden:

- El balance,
- La cuenta del resultado económico patrimonial,
- El estado de cambios en el patrimonio neto,
- El estado de flujos de efectivo,
- El estado de liquidación del presupuesto
- La memoria.

d) Cuarta parte: Cuadro de cuentas:

El PGCP contiene un cuadro de cuentas, basado en la clasificación decimal, integradas en los ocho grupos siguientes:

Grupo 1. Financiación básica.

Grupo 2. Activo no corriente. Inmovilizado.

Grupo 3. Existencias y otros activos en estado de venta

Grupo 4. Acreedores y deudores.

Grupo 5. Cuentas financieras.

Grupo 6. Compras y gastos por naturaleza.

Grupo 7. Ventas e ingresos por naturaleza.

Grupo 8. Gastos imputados al patrimonio neto

Grupo 9. Ingresos imputados al patrimonio neto

Grupo 0. Cuentas de control presupuestario.

Cada **grupo** se desarrolla en subgrupos, designados con dos dígitos, y éstos, a su vez, en cuentas de primer orden con tres dígitos, llegando en algunos casos a desarrollos de subcuentas de segundo orden con cuatro dígitos.

Los grupos 1 a 5 contienen las **cuentas de balance** y tienen carácter patrimonial, es decir, sus saldos forman parte del balance de situación al final del ejercicio.

Los grupos 6 y 7 contienen las **cuentas de gestión** y permiten calcular el resultado económico de un ejercicio por diferencia de saldos entre unas y otras, representando gastos e ingresos y demás componentes del resultado.

Los grupos 8 y 9 contienen las cuentas

El grupo 0 contiene las **cuentas de control** presupuestario.

Las cuentas de balance (grupos 1, 2, 3, 4 y 5) y las cuentas de gestión (grupos 6 y 7) aparecen estructuradas, salvo excepciones, de la misma manera que en el Plan General de Contabilidad de las empresas.

Las cuentas del grupo 0 son específicas de la contabilidad pública.

e) Quinta parte: Definiciones y relaciones contables

Este apartado contiene las definiciones de los grupos, subgrupos y cuentas del PGCP, y con respecto a las relaciones, se indican los motivos más comunes de cargo y abono de las diferentes cuentas.

E. CUADRO DE CUENTAS DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA:

La cuarta parte del PGCP se dedica al contenido del cuadro de cuentas, que está basado en la clasificación decimal. Las cuentas se integran en los ocho grupos mencionados al estudiar la estructura del plan de cuentas.

Los grupos aparecen como grandes conjuntos de cuentas, caracterizados por presentar unos rasgos económicos semejantes. Los subgrupos en que éstos se dividen constituyen subconjuntos de cuentas que realizan la misma función económica, cada uno de los cuales incluye las cuentas y éstas, a veces, pueden incluir subcuentas.

En la quinta parte del PGCP encontraremos las definiciones de todos los grupos de cuentas y de un buen número de subgrupos, cuentas subcuentas. Asimismo, contiene explicaciones sobre las relaciones entre las diferentes cuentas o subcuentas, definiendo los movimientos más comunes de cargo y abono.

En el cuadro siguiente se muestra el desarrollo del PGCP a nivel de grupos y subgrupos.

Las principales diferencias entre el PGCP y el PGC, referidos al cuadro de cuentas, se recogen en aquellos elementos de naturaleza pública, así:

En el PGC no existe el Grupo 0, mientras que en el PGCP es necesario introducirlo para permitir el control presupuestario.

En el cuadro de cuentas anuales del PGCP se incluyen aquellas cuentas específicas que se refieren a la presupuestación y liquidación presupuestaria.

En el PGCP no aparecen algunas cuentas incluidas en el PGC, como son las número 27,42, 46.

Ejemplo:

La creación de un ente público se lleva a cabo mediante una resolución legal expresa que habitualmente está acompañada de la entrega o cesión de determinados bienes y de un presupuesto con el que iniciar sus operaciones para el ejercicio económico en curso.

Se autoriza la creación e inicio de actividades del organismo autónomo "XX", cuyo fin es el fomento de la cultura musical entre los jóvenes.

Se le dota con un patrimonio inicial compuesto de un edificio en la calle Fuerte de Navidad s/n, de Las Palmas de Gran Canaria, valorado en 601.100 euros y de mobiliario (mesas, sillas, etc.) valorado en 138.240 euros.

Asimismo, se le adscriben nueve funcionarios (uno del grupo A, dos del B, uno del C, cuatro del D y uno del E)

Se le considera un presupuesto inicial de 330.550 euros anuales, distribuidos de la siguiente manera:

- 204.340 euros del Capítulo 1 {Gastos de personal}.
- 96.160 euros del Capítulo 2 (Gastos corrientes).
- 30.050 euros para el Capítulo 6 (Inversiones).

Los presupuestos se irán transfiriendo conforme establece la legislación vigente: los Capítulos 1 y 2 por meses anticipados y el Capítulo 6 por trimestres anticipados.

La constitución del citado organismo autónomo dará lugar, entre otras gestiones administrativas, a la apertura de una contabilidad propia que comenzará con un asiento que refleje la dotación del inmueble.

(22) Inmovilizaciones materiales

(221) Construcciones..... 601.100

(226) Mobiliario..... 138.240

(10) Patrimonio..... 739.340

Cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad Pública

GRUPO 1. FINANCIACIÓN BÁSICA	GRUPO 6. COMPRAS Y GASTOS
10. Patrimonio 11. Reservas 12. Resultados. 13. Subvenciones y ajustes por cambio de valor. 14. Provisiones a largo plazo. 15. Empréstitos y otras emisiones análogas a largo plazo. 16. Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociados 17. Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos. 18. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo 19. Situaciones transitorias de financiación	60. Compras 61. Variación de existencias 62. Servicios exteriores 63. Tributos 64. Gastos de personal y prestaciones sociales 65. Transferencias y subvenciones 66. Gastos financieros 67. Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros gastos de gestión ordinaria y gastos excepcionales. 68. Dotaciones para amortizaciones 69. Pérdidas por deterioro.
GRUPO 2. INMOVILIZADO	GRUPO 7. VENTAS E INGRESOS
20. Inmovilizaciones intangibles. 21. Inmovilizaciones materiales 22. Inversiones inmobiliarias. 23. Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso. 24. Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociados 25. Otras inversiones financieras a largo plazo. 26. Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo. 28. Amortización acumulada del inmovilizado 29. Deterioro de valor de activos no corrientes.	70. Ventas e ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades. 71. Variación de existencias 72. Impuestos directos y cotizaciones sociales 73. Impuestos indirectos 74. Tasas, precios públicos y contribuciones especiales 75. Transferencias y subvenciones 76. Ingresos financieros 77. Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales. 78. Trabajos realizados para la entidad 79. Excesos y aplicaciones de provisiones y de pérdidas por deterioro.

GRUPO 3. EXISTENCIAS	GRUPO 8. GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO
30. Comerciales 31. Materias primas 32. Otros aprovisionamientos 33. Productos en curso 34. Productos semiterminados 35. Productos terminados 36. Subproductos, residuos y materiales recuperados. 37. Activos construidos o adquiridos para otras entidades. 38. Activos en estado de venta. 39. Deterioro de valor de existencias y otros activos en estado de venta.	80. Perdidas por valoración de activos financieros. 81.. Gastos en operaciones de cobertura. 82. Gastos por valoración del inmovilizado no financiero. 84. Imputación de subvenciones. 89. Gastos de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas con ajustes valorativos positivos previos.
GRUPO 4. ACREEDORES Y DEUDORES	GRUPO 9. INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO
40. Acreedores presupuestarios 41. Acreedores no presupuestarios. 43. Deudores presupuestarios 44. Deudores no presupuestarios 45. Deudores y acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos. 47. Administraciones Publicas 48. Ajustes por periodificación 49. Deterioro de valor de creditos.	90. Ingresos por valoración de activos financieros. 91. Ingresos en operaciones de cobertura. 92. Ingresos por valoración del inmovilizado no financiero. 94. Ingresos por subvenciones. 99. Ingresos de participaciones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas con ajustes valorativos negativos previos.

GRUPO 5. CUENTAS FINANCIERAS	GRUPO 0. CUENTAS DE CONTROL PRESUPUESTARIO
50. Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo. 51. Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas. 52. Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos. 53. Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas. 54. Inversiones financieras a corto plazo. 55. Otras cuentas financieras. 56. Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación. 57. Efectivo y activos líquidos equivalentes. 58. Provisiones a corto plazo. 59. Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo.	00. De control presupuestario. ejercicio corriente. 03. Anticipos de tesorería

9. ACTIVIDADES DE ENSEÑANZA-APRENDIZAJE:

- 1) Formar grupos en el aula, y debatir las políticas sectoriales: vivienda, sanidad y medio ambiente y realiza un informe de las conclusiones a la que haya llegado el grupo. Después exponerlo al conjunto de la clase.

----- 00000 -----