

**EL PRESUPUESTO DE LAS**

**ENTIDADES**

**PÚBLICAS LOCALES**

## 1. CONCEPTO DE PRESUPUESTO DE LAS ENTIDADES LOCALES.

La definición legal del término presupuesto, para el ámbito público estatal, viene recogida en el Art. 32 de la LGP donde se establece que los Presupuestos Generales del Estado constituyen *“la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que formen parte del sector público estatal”*.

Por su parte, el Art. 162 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales<sup>1</sup> (en adelante TRLRHL), define el presupuesto general de las entidades locales como *“la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer la entidad, y sus organismos autónomos, y de los derechos que prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio, así como de las previsiones de ingresos y gastos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local correspondiente”*.

En el ámbito concreto de las entidades locales, se ha definido el presupuesto como el *“documento en que se materializa y cuantifica el programa de gobierno de su presidente. Por ello, éste debe ser el principal impulsor del presupuesto en sus tres vertientes dinámicas:*

- 1. Su elaboración como proceso ordenado de debate en el seno del equipo de gobierno y del Pleno, así como ámbito adecuado para la participación ciudadana en el diseño de políticas públicas.*
- 2. Su seguimiento como sistema de información para la gestión económica del proceso de gobierno.*
- 3. Su evaluación como disciplina sistemática que permite mejorar el diseño de las diferentes políticas.”* [Ezquiaga, 2000, p.89].

De todas estas definiciones se pueden obtener diferentes características que presenta todo presupuesto [López Hernández, 1996, p.49]:

- La actividad presupuestaria constituye un acto de previsión.
- El presupuesto es un documento de elaboración periódica. El Art. 164 del TRLRHL recoge que *“las entidades locales elaborarán y aprobarán anualmente un presupuesto general...”*.
- El presupuesto supone una idea de equilibrio entre ingresos y gastos expresado a través del lenguaje contable.
- El presupuesto es una previsión normativa.
- El presupuesto refleja la concreción del plan económico de la Hacienda Pública para un determinado período.

---

<sup>1</sup> RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

## **2. PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS.**

Estos principios enmarcan la elaboración y ejecución de los presupuestos de las entidades locales, siendo “*expresión permanente del ordenamiento jurídico-financiero y, por ello, manifestación de su homogeneidad institucional y de su fundamento unitario*” [Fernández-Carnicero, 1984, p.35]. El presupuesto de estas entidades tiene tres condicionantes de carácter general como son su contenido, forma de elaboración y normas político-administrativas a las que el mismo debe someterse. La escuela económica clásica fue la primera que, basándose en los condicionamientos anteriormente mencionados, elaboró una serie de principios de naturaleza presupuestaria, distinguiéndose los siguientes:

### **a) PRINCIPIOS ECONÓMICOS.**

- Principio de gasto público mínimo.
- Principio de neutralidad impositiva.
- Principio de presupuesto equilibrado.
- Principio de autoliquidación de la deuda pública.

### **b) PRINCIPIOS POLÍTICOS.**

- Principio de competencia.
- Principio de universalidad.
- Principio de unidad.
- Principio de claridad.
- Principio de especialidad.
- Principio de publicidad.

### **c) PRINCIPIOS CONTABLES.**

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

No obstante, teniendo en cuenta que cuando surgen los anteriores principios las funciones del Estado en la economía eran las mínimas necesarias para mantener el orden interno, la defensa externa y administrar la justicia, y que la elaboración y ejecución del presupuesto tenía unas particularidades que, evidentemente, no son las del momento presente, en el análisis que a continuación se realiza sobre los principios presupuestarios clásicos antes mencionados, se tendrá muy en cuenta su vigencia actual.

### **2.1. Principios económicos.**

Sientan las bases sobre las condiciones que el presupuesto, como manifestación de la actuación económica pública, tiene que cumplir, de modo que tales actuaciones influyan lo menos posible en la economía general del país. La evolución que la consideración económica del Sector Público ha tenido desde que los autores clásicos formularon los mismos, ha ocasionado que prácticamente no tengan sentido en la actualidad, por lo que su

influencia sobre la aplicación de los principios y técnicas concretas de la Contabilidad Pública presente es casi nula.

Según el principio de **gasto público mínimo**, éste debe limitarse a aquellos aspectos estrictamente necesarios que no puedan ser desarrollados por el sector privado, en concreto la Defensa, la Seguridad Interior y la Administración de justicia, considerando que la actuación del Sector Público es un mal necesario, por lo que debe ser reducido al mínimo. El origen de este postulado está en la consideración de la actividad del Sector Público como improductiva, no generadora de riqueza, ya que se pensaba que no contribuía a la acumulación del capital y, por tanto, iba en contra del desarrollo económico, considerando, asimismo, que dicho sector despilfarraba los recursos de los que disponía, recursos que, de encontrarse en manos del sector privado, podrían ser administrados más eficazmente. En la actualidad, sin analizar si el Sector Público despilfarra o no los recursos, ni si es preferible la actuación pública sobre la privada, sí creemos que el principio de gasto público mínimo se encuentra totalmente desfasado, ya que en la mayoría de los países capitalistas la actividad realizada por este sector, en términos económicos, se encuentra alrededor del 50% del PIB.

El principio de **neutralidad impositiva** supone la aplicación del anterior principio a los ingresos públicos, de modo que éstos han de ser mínimos, proporcionales a los servicios públicos recibidos individualmente por los ciudadanos y neutrales, de forma que no obstaculicen el desarrollo económico.

En la presente situación intervencionista, este principio carece de sentido, pues, por un lado, los ingresos públicos no son proporcionales a los servicios que los ciudadanos reciben, sino más bien al contrario, ya que los tipos impositivos de los impuestos directos suelen ser crecientes en función del nivel de renta de los sujetos, mientras que los servicios públicos suelen favorecer en mayor medida a las capas sociales de rentas más bajas, con lo cual éstas, en relación al resto, ingresan menos recursos en el Estado y reciben más servicios del mismo. Por otro lado, los ingresos públicos no son neutrales en la economía, sino que se ha producido un traslado en el presente siglo de parte de la actividad económica del sector privado al público.

El principio de **presupuesto equilibrado** surge como consecuencia lógica de los dos comentados anteriormente, ya que si, por un lado, el Estado no es eficiente en la gestión de los recursos públicos, hecho que origina que el gasto público sea mínimo y, por otro, los ingresos públicos deben ser exclusivamente los necesarios para financiar dicho gasto, a fin de no detraer recursos al sector privado, evidentemente el presupuesto anual debe estar equilibrado. No puede decirse que este principio se encuentre desfasado en la actualidad, ya que, normalmente, los presupuestos de las distintas entidades locales deben aprobarse equilibrados, pero también es cierto que existen teorías económicas que consideran que el déficit no tiene por qué ser perjudicial al estimarse que es una forma de reactivar la economía, resultando un instrumento de política económica que ha venido siendo muy utilizado por los gobiernos.

Por otro lado, según el principio de **autoliquidación de la deuda pública**, no se debe emitir ésta salvo para la financiación de determinadas inversiones lo suficientemente rentables, como para que el pago de intereses y la amortización de la misma se realice

exclusivamente con cargo a los recursos obtenidos de tales inversiones. Las anteriores consideraciones realizadas en la época clásica fueron suavizadas posteriormente por autores como Malthus [1836] y Stuart Mill [1929], para quienes la emisión de deuda pública no es perjudicial si con ella se financian inversiones productivas, siempre que tales recursos, de otro modo, se hubiesen destinado a la financiación de inversiones improductivas por parte del sector privado. En la actualidad, este principio tampoco es aplicado por las Administraciones Públicas, ya que la existencia de déficit públicos generalizados en las economías occidentales, lleva implícita la emisión de deuda para la cobertura de los mismos, no destinándose, normalmente, tales recursos a la financiación de actividades productivas, sino a la prestación de servicios o realización de todo tipo de actividades de carácter social.

## 2.2. Principios políticos.

Pretenden sentar las bases de la intervención de los diversos poderes en relación con los presupuestos. Uno de estos principios es el de **competencia**, el cual resulta básico para todo el derecho presupuestario. De acuerdo con el mismo, será el Presidente de la Corporación local, informado por la Intervención, el encargado de la elaboración del presupuesto, en base al Art. 168 del TRLRHL, presupuesto que posteriormente será remitido al Pleno de la Corporación para su aprobación, enmienda o devolución.

Por su parte, el principio de **universalidad** establece que todos los gastos e ingresos han de incluirse en el presupuesto anual, consignándose los unos y los otros de forma separada. A los efectos de este precepto, no sólo deben recogerse los presupuestos de la entidad local sino también los de sus organismos autónomos así como los de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local correspondiente, tal y como establece el Art. 162 del TRLRHL.

Complemento del principio de universalidad resulta el de **unidad**, según el cual se exige que un sólo presupuesto englobe todas las previsiones de gastos e ingresos. Así se recoge en el Art. 164 del TRLRHL al establecerse que *“las entidades locales elaborarán y aprobarán anualmente un presupuesto general...”*.

De acuerdo con el principio de **claridad**, el presupuesto debe estructurarse de tal modo que se reconozca inmediatamente la procedencia y finalidad de las diferentes partidas presupuestarias de ingresos y gastos.

Otro de los principios políticos establecidos por los autores clásicos es el de **especialidad**, el cual tiene una triple acepción: cualitativa, cuantitativa y temporal.

- Principio de especialidad cualitativa: todos los recursos asignados en el presupuesto a un determinado objetivo deberán invertirse exclusivamente en dicha finalidad, tal y como recoge el Art. 172.1 del TRLRHL al establecer que *“los créditos para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la cual haya sido autorizados en el presupuesto general de la entidad local o por sus modificaciones debidamente aprobadas”*.

- Principio de especialidad cuantitativa: los gastos únicamente serán contraídos y realizados hasta el importe que en el presupuesto se haya previsto de tal forma que “*no podrán adquirirse compromisos de gastos por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los acuerdos, resoluciones y actos administrativos que infrinjan la expresada norma, sin perjuicio de las responsabilidades a que haya lugar*”, según recoge el Art. 172.2 del TRLRHL.

- Principio de especialidad temporal: los gastos deben ser contraídos, asignados y pagados sólo en el período de tiempo para el cual se han autorizado (Art. 176.1 del TRLRHL). Excepciones a este principio lo constituyen las prórrogas de presupuestos de ejercicios anteriores, cuando no se ha podido aprobar el del ejercicio presente, así como obligaciones que afectan a varios ejercicios.

Por último, el principio de **publicidad** reconoce el derecho a la información que tienen los ciudadanos sobre el documento que ellos, a través de sus representantes, aprobaron y que habrán de financiar directamente. Esta publicidad “*se hace cada vez más necesaria como consecuencia de la creciente y conocida expansión del gasto público*” [Marrón Gómez, 1983, p.100]. El mencionado principio viene recogido en el Art. 169 del TRLRHL donde se regula, por un lado, que el presupuesto inicialmente aprobado se publicará en el Boletín Oficial de la Provincia o, en su caso, de la Comunidad Autónoma uniprovincial durante 15 días durante los cuales los interesados podrán examinarlos y presentar reclamaciones ante el Pleno. Finalmente, el presupuesto definitivamente aprobado será insertado en el Boletín Oficial de la Corporación, si lo tuviera, y, resumido por capítulos de cada uno de los presupuestos que lo integran, en el de la provincia o, en su caso, de la Comunidad Autónoma uniprovincial.

Por otro lado, la copia del presupuesto y de sus modificaciones deberá hallarse a disposición del público, a efectos informativos, desde su aprobación definitiva hasta la finalización del ejercicio.

### **2.3. Principios presupuestario-contables clásicos.**

Tratan de concretar, en términos contables, los principios económicos y políticos comentados anteriormente, convirtiéndose en criterios para llevar a la práctica el resto de principios, por lo que tienen “*un carácter secundario e instrumental, ya que constituyen un reflejo del resto de principios presupuestarios clásicos*” [Sánchez Revenga, 1989, p.36].

El principio de **presupuesto bruto** es una regla utilizada para hacer realidad el de universalidad, según la cual, el reflejo contable de los ingresos y gastos presupuestarios debe realizarse por su importe bruto, sin disminución alguna de los mismos. Desde un punto de vista contable “*el principio de universalidad significa que todos los ingresos y gastos han de consignarse separadamente y sin minoración alguna en el presupuesto*” [Ferreiro Lapatza, 1986, p.775]. Este principio se encuentra recogido en el Art. 165.3 del TRLRHL en el cual se establece 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 ingresar o ya ingresados, salvo que la ley lo autorice de modo expreso*”.

El principio de **unidad de caja** refuerza el de unidad del presupuesto, en el sentido de que todos los fondos públicos han de afluir a una caja única, de donde han de salir todos los pagos que se realicen, es decir, que la liquidez de todas las entidades locales configura una masa de tesorería única. La unidad de caja no implica su unidad física sino solamente contable, de modo que lo importante de este principio no es *“lograr la unidad física de la misma, sino conseguir su unidad contable y de dirección, de forma que se alcance la máxima economía en la gestión de los flujos financieros públicos (activos y pasivos), su intervención y control unitarios y su administración coordinada”* [Gonzalo y González, 1972, p.168]. Este principio se regula en el Art. 196 del TRLRHL, cuando al comentar las funciones de la tesorería de las entidades locales se señala que ésta debe servir al principio de unidad de caja, mediante la centralización de todos los fondos y valores generados por operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias.

Según el principio de **especificación**, todos los gastos deben encontrarse correctamente delimitados en el presupuesto, no admitiéndose cifras globales de los mismos. Favorece la aplicación de los principios de especialidad cualitativa y cuantitativa, consecuencia de lo cual resulta la imposibilidad de realizar gastos por un importe superior a los consignados en el presupuesto, la no admisión de trasferencias de créditos ni modificaciones de los mismos, salvo en aquellos casos en los que las normas lo autoricen.

El principio de **presupuesto cerrado** implica que no podrán imputarse al presupuesto de un ejercicio aquellos gastos e ingresos que no se reconozcan o liquiden en el mismo. De este modo se garantiza el cumplimiento del principio de especialidad temporal.

En definitiva, los principios presupuestarios son un conjunto de reglas, algunas de las cuales, como anteriormente se ha expuesto, no tienen vigencia actual, que establecen requisitos y limitaciones a la elaboración y ejecución del presupuesto, influyendo, evidentemente, en la peculiar configuración del Sector Público en general y de las entidades locales, en particular, y, por lo tanto, en el desarrollo de sus principios contables públicos, normas de valoración, técnicas contables, modelos de estados financieros, etc. La importancia de estos principios radica en que gran parte de los condicionantes y requisitos a la actuación pública, que cada uno de ellos establece, se encuentran respaldados legalmente por normas<sup>2</sup>, lo que ocasiona la obligatoriedad de los mismos. De este hecho se deduce que el ámbito contable público se encuentra sometido a un mayor número de restricciones que el empresarial, relacionadas con el cumplimiento de un amplio abanico de normas presupuestarias, circunstancia que no se presenta en este último. Por ello, los principios y normas públicos no deberían resultar un simple traslado de los existentes en el ámbito empresarial, sino que, en determinadas circunstancias, previamente sería necesario un análisis de las peculiares características de las entidades locales, determinando posteriormente qué principios y normas son aplicables directamente de un ámbito al otro y cuáles no.

---

<sup>2</sup> En España, para las entidad locales, el TRLRHL y el RD 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el Capítulo Primero del Título Sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales en materia de presupuestos.

### **3. CONTENIDO DEL PRESUPUESTO GENERAL DE LAS ENTIDADES LOCALES**

Las entidades locales elaborarán y aprobarán anualmente un Presupuesto General en el que se integrarán, según establece el Art. 164 del TRLRHL:

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

A estos documentos hay que añadirle las Bases de Ejecución del Presupuesto General así como los Anexos.

#### **3.1. Presupuesto de la entidad local.**

El presupuesto de la entidad local recogerá toda la actividad financiera a desarrollar por dicho ente, *“salvo aquella que venga desarrollada por la Administración financiera municipal, es decir, por los entes dotados de personalidad jurídica independiente creados por el municipio para la gestión de determinados servicios, los cuales elaborarán su propio presupuesto o sus estados de previsión de ingresos y gastos, dependiendo de la naturaleza jurídica del ente gestor”* [Alarcón García, 1996, p.72].

Para la elaboración del presupuesto de la entidad local debe recogerse la siguiente información:

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

#### **3.2. Presupuestos de los organismos autónomos dependientes de la entidad local.**

La legislación vigente permite a las entidades locales organizar con libertad la gestión de los servicios, pudiendo crear para tal efecto órganos dentro de su administración general, tal es el caso de los organismos autónomos dependientes.

Al igual que sucede para la elaboración del presupuesto de la entidad local, para confeccionar el presupuesto de los organismos autónomos deben recogerse los estados de gastos y de ingresos con las mismas exigencias informativas que las exigidas para la entidad local. Sin embargo, el Art. 106 del TRLRHL establece que los organismos autónomos locales deberán acompañar, junto al presupuesto, la siguiente documentación:

- La cuenta de explotación.



- La cuenta resumen de operaciones comerciales.
- El cuadro de financiación.

Estas exigencias están relacionadas con el “*carácter híbrido de este tipo de entes, ya que de una parte se le obliga a la elaboración de un presupuesto, en cuanto Administración pública, y de otra, a la presentación de unos estados de previsión propios de los entes comerciales*” [Alarcón García, 1996, p.79].

El estado de previsión de la cuenta de explotación debe incluir los gastos e ingresos necesarios para el desarrollo de la actividad del organismo. Así, en el debe deben figurar las previsiones de gastos de personal, de adquisición de bienes corrientes y servicios, los gastos financieros y las transferencias (corrientes y de capital), las existencias iniciales, las compras y gastos comerciales y las dotaciones del ejercicio (amortizaciones y provisiones). Por su parte, en el haber se recogerán las previsiones de ingresos por impuestos directos e indirectos, tasas y precios públicos, transferencias corrientes recibidas, ingresos patrimoniales y otros ingresos corrientes además de las existencias finales, las ventas y los ingresos comerciales. Como resultado, se incluirá la previsión de beneficio o pérdida procedente de la actividad del organismo.

En el estado de previsión de la cuenta resumen de operaciones comerciales se incluirán las estimaciones de gastos y de ingresos de dicha naturaleza con el fin de mostrar el resultado que se prevé obtener en el desarrollo de su actividad comercial.

Por último, con la elaboración del cuadro de financiación se pretende poner de manifiesto el origen y la cuantía prevista de las fuentes de financiación del organismo y el empleo previsible de dichos recursos.

### **3.3. Estados de previsión de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local.**

Los estados de previsión de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles estarán formados por los siguientes documentos:

- a. La cuenta de explotación.
- b. La cuenta de otros resultados.
- c. La cuenta de pérdidas y ganancias.
- d. El presupuesto de capital.

Para la elaboración de la cuentas de explotación, de otros resultados y de pérdidas y ganancias se estará a lo dispuesto en el PGC vigente<sup>3</sup> para las empresas españolas o, en caso necesario, con sus adaptaciones sectoriales<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE núm. 310, de 27 de diciembre de 1990).

<sup>4</sup> Existen adaptaciones sectoriales para empresas constructoras, inmobiliarias, aseguradoras, del sector eléctrico, del sector vitivinícola, del sector sanitario, sin fines de lucro, del sector de abastecimiento y saneamiento de agua, sociedades cooperativas, etc.

Por su parte, el presupuesto de capital estará formado por el estado de inversiones reales y financieras a efectuar durante el ejercicio, así como el estado de las fuentes de financiación de las inversiones con especial referencia a las aportaciones a percibir de la entidad local o de sus organismos autónomos.

### **3.4. Bases de Ejecución del Presupuesto General.**

Además, junto a los presupuestos generales, debe incluirse las bases de ejecución que contendrán la adaptación de las disposiciones generales en materia presupuestaria a la organización y circunstancias de la propia entidad local, así como aquellas otras necesarias para su acertada gestión, estableciendo cuantas prevenciones se consideren oportunas o convenientes para la mejor realización de los gastos y recaudación de los recursos, sin que puedan modificar lo legislado para la administración económica ni comprender preceptos de orden administrativo que requieran legalmente procedimiento y solemnidades específicas distintas de lo previsto para el presupuesto.

Entre otras materias, las entidades locales regularán en las bases de ejecución del presupuesto las siguientes<sup>5</sup>:

- Niveles de vinculación jurídica de los créditos.
- Relación expresa y taxativa de los créditos que se declaren ampliables, con detalle de los recursos afectados.
- Regulación de las transferencias de crédito, estableciendo, en cada caso, el órgano competente para autorizarlas.
- Tramitación de los expedientes de ampliación y generación de créditos, así como de la incorporación de remanentes de crédito.
- Normas que regulen el procedimiento de ejecución del presupuesto.
- Desconcentraciones o delegaciones en materia de autorización y disposición de gastos, así como de reconocimiento y liquidación de obligaciones.
- Documentos y requisitos que, de acuerdo con el tipo de gastos, justifiquen el reconocimiento de la obligación.
- Forma en que los perceptores de subvenciones deban acreditar el encontrarse al corriente de sus obligaciones fiscales con la entidad local y justificar la aplicación de fondos recibidos.
- Supuestos en los que puedan acumularse varias fases de ejecución del presupuesto de gastos en un solo acto administrativo.
- Normas que regulen la expedición de órdenes de pago a justificar y anticipos de caja fija.
- Regulación de los compromisos de gastos plurianuales.

### **3.5. Anexos**

Al Presupuesto General se unirán, como Anexos, los siguientes documentos<sup>6</sup>:

---

<sup>5</sup> Según recoge el Art. 9 del RD. 500/1990.

<sup>6</sup> Art. 166.1 del TRLRHL.

1. Los planes y programas de inversión y financiación que, para un plazo de cuatro años, podrán formular los municipios y demás entidades locales de ámbito supramunicipal. El Plan de inversiones deberá coordinarse con el programa de actuación y planes de etapas de planeamiento urbanístico debiendo recoger la totalidad de los proyectos de inversión que se prevean realizar durante los cuatro años identificándose, al menos, para cada uno de los citados proyectos, el código de identificación, la denominación del proyecto, el año de inicio y año de finalización previstos, importe de la anualidad, tipo de financiación, determinando si se financia con recursos generales o con ingresos afectados, vinculación de los créditos asignados así como el órgano encargado de la gestión.

Por su parte, el Plan de inversiones se completará con el programa financiero, el cual debe contener:

- La inversión prevista a realizar en cada uno de los cuatro ejercicios.
- Los ingresos por subvenciones, contribuciones especiales, cargas de urbanización, recursos patrimoniales y otros ingresos de capital que se prevean obtener en dichos ejercicios, así como una proyección del resto de los ingresos previstos en el citado período.
- Las operaciones de crédito que resulten necesarias para completar la financiación, con indicación de los costes que vayan a generar.

2. Los programas anuales de actuación, inversiones y financiación de las sociedades mercantiles de cuyo capital social sea titular único o partícipe mayoritario la entidad local. Estos programas deben contener, como mínimo, siguiendo el Art. 114 del RD 500/1990, referencia al estado de inversiones reales y financieras a efectuar durante el ejercicio, el estado de las fuentes de financiación de las inversiones con especial referencia a las aportaciones a percibir de la entidad local o de sus organismos autónomos, la relación de los objetivos a alcanzar y de las rentas que se esperan generar, así como la memoria de las actividades que vayan a realizarse en el ejercicio.

3. El estado de consolidación del presupuesto de la propia entidad local con el de todos los presupuestos y estados de previsión de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles. Este documento supone que *“los presupuestos de los distintos entes con personalidad jurídica que realicen actividades municipales se unifican, eliminándose las posibles duplicidades, en cuanto a gastos e ingreso recíprocos, que puedan darse entre sí. Esto permite aportar la visión real de toda la actividad económico-financiera del ente, independientemente de las formas de gestión de los servicios que hayan sido elegidas”* [Alarcón García, 1996, p.100].

Para llevar a cabo el citado proceso de consolidación se establecen varias pautas a seguir: reclasificación de las operaciones, armonización de los presupuestos y eliminación de las operaciones internas.

El proceso de reclasificación de las operaciones se llevará a cabo con el objetivo de permitir el siguiente proceso de armonización, debiendo detallarse cuáles han sido las reclasificaciones que ha sido necesario realizar para poder armonizar las estructuras de todas las entidades locales y las eliminaciones de las operaciones internas.

El siguiente paso supone armonizar los presupuestos de los organismos autónomos y los estados de previsión de las sociedades mercantiles con el presupuesto de la propia entidad local.

Por último, habrá de llevarse a cabo el proceso de eliminación de las operaciones internas con el fin de suprimir aquella información que se encuentra duplicada. Este tipo de operaciones vienen recogidas expresamente en el Art. 117 del RD 500/1990:

- a) Transferencias corrientes y de capital, cualquiera que sea su ubicación económica y su definición.
- b) Gastos e ingresos derivados de cesiones del personal.
- c) Compraventas de bienes corrientes o de capital.
- d) Prestaciones de servicios.
- e) Tributos locales y precios públicos o privados exigibles por las entidades locales cuyos presupuestos se consoliden.
- f) Otros ingresos y gastos de similar naturaleza.

El estado de consolidación deberá presentarse como mínimo a nivel de grupo de función y capítulo, debiendo adjuntarse el desglose de las operaciones internas objeto de eliminación.

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

#### **4. ESTRUCTURA DEL PRESUPUESTO.**

Véase la ORDEN EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales.

#### **5. LOS PROCEDIMIENTOS DE ELABORACIÓN, APROBACIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO LOCAL.**

El proceso presupuestario se considera como *“el conjunto de fases sucesivas, escalonadas, por las que ha de pasar el presupuesto, en su marcha hacia adelante, desde que se llevan a cabo los trabajos previos mediante los cuales se inicia su preparación, hasta que el documento presupuestario es aprobado por el órgano que ejerce el poder legislativo...”* [Querol Bellido, 1978, p.27]. De ahí que se establecen las siguientes fases dentro del proceso presupuestario:

- Elaboración del Presupuesto General.
- Aprobación del Presupuesto General.
- Ejecución del Presupuesto General<sup>7</sup>.
- Liquidación del Presupuesto General.
- Control y fiscalización.

### **5.1. Elaboración del Presupuesto General local.**

El presupuesto de la entidad local lo elaborará el Presidente y a los documentos anteriormente mencionados (presupuestos de la entidad local, de los organismos autónomos y estados de previsión de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles y los anexos) habrán de unirse los siguientes:

- Memoria explicativa de su contenido y de las principales modificaciones que presente en relación con el vigente.
- Liquidación del presupuesto del ejercicio anterior y avance de la del corriente, referida, al menos, a seis meses del ejercicio corriente.
- Anexo de personal de la entidad local.
- Anexo de las inversiones a realizar en el ejercicio.
- Un informe económico-financiero, en el que se expongan las bases utilizadas para la evaluación de los ingresos y las operaciones de crédito previstas, la suficiencia de los créditos para atender el cumplimiento de las obligaciones exigibles y los gastos de funcionamiento de los servicios y, en consecuencia, la efectiva nivelación del presupuesto.

Los organismos autónomos habrán de remitir el presupuesto a la entidad local de la que dependan antes del 15 de septiembre de cada año, acompañado de la documentación anterior. Por su parte, las sociedades mercantiles, incluso aquéllas en las que la participación de la entidad local sea mayoritaria, deberán remitir a las mismas antes del día 15 de septiembre de cada año sus previsiones de gastos e ingresos, así como los programas anuales de actuación, inversiones y financiación para el ejercicio siguiente.

---

<sup>7</sup> El desarrollo de la Ejecución del Presupuesto, tanto de gastos como de ingresos, se desarrollará en el tema del presupuesto de gastos y de ingresos, respectivamente, enmarcados en el desarrollo de su tratamiento contable.

## 5.2. Aprobación del Presupuesto General local.

Una vez que la entidad local tenga los estados que forman el presupuesto general lo remitirá al Pleno de la Corporación antes del día 15 de octubre de cada año para someterlo a aprobación, enmienda o devolución. En cualquier caso, la aprobación será única, es decir, que no podrá aprobarse ningún documento de forma separada sino que habrá de aprobarse conjuntamente todos ellos.

Aprobado inicialmente por el Pleno de la Corporación, el presupuesto general se publicará en el Boletín Oficial de la Provincia o, en su caso, de la Comunidad Autónoma uniprovincial lo cual supone la exposición al público interesado durante 15 días, período durante el cual podrán presentarse por aquéllos las reclamaciones pertinentes al Pleno.

Con respecto a quiénes pueden estar interesados en esta información, el Art. 170 del TRLRHL recoge los siguientes:

- Los habitantes en el territorio de la respectiva entidad local.
- Los que resulten directamente afectados, aunque no habiten en el territorio de la entidad local.
- Los colegios oficiales, cámaras oficiales, sindicatos, asociaciones y demás entidades legalmente constituidas para velar por intereses profesionales o económicos y vecinales, cuando actúen en defensa de los que les son propios.

En cualquier caso, tan sólo podrán entablarse reclamaciones contra el presupuesto en los siguientes casos<sup>8</sup>:

- a) Por no haberse ajustado su elaboración y aprobación a los trámites establecidos en esta ley.
- b) Por omitir el crédito necesario para el cumplimiento de obligaciones exigibles a la entidad local, en virtud de precepto legal o de cualquier otro título legítimo.
- c) Por ser de manifiesta insuficiencia los ingresos con relación a los gastos presupuestados o bien de éstos respecto a las necesidades para las que esté previsto.

En caso de que se presente alguna reclamación, el Pleno dispondrá del plazo de un mes para su subsanación. Si no se ha producido ninguna reclamación en el plazo de exposición pública, el presupuesto se entenderá definitivamente aprobado.

Una vez aprobado definitivamente el presupuesto, por un lado, se remitirá copia a la Administración del Estado y a la correspondiente Comunidad Autónoma. Por otro, será insertado en el Boletín Oficial de la Corporación, si lo tuviera, y, resumido por capítulos de cada uno de los presupuestos que lo integran, en el de la provincia o, en su caso, de la

---

<sup>8</sup> Art. 170.2 del TRLRHL.

Comunidad Autónoma uniprovincial. Ambas actuaciones deberán realizarse simultáneamente.

Contra la aprobación definitiva del presupuesto general podrá interponerse directamente recurso contencioso-administrativo, en la forma y plazos que establecen las normas de dicha jurisdicción. Por su parte, el Tribunal de Cuentas deberá informar previamente de la resolución del recurso cuando la impugnación afecte o se refiera a la nivelación del presupuesto. En cualquier caso, la interposición de algún recurso no suspenderá por sí solo la aplicación del presupuesto definitivamente aprobado por la Corporación.

### **5.3. Liquidación del Presupuesto General local.**

Los presupuestos de la entidad local y de sus organismos autónomos se liquidarán, en cuanto a recaudación de derechos y pago de obligaciones, el 31 de diciembre de cada año. En cuanto a la confección de la liquidación del presupuesto, éste debe elaborarse antes del día 1 de marzo del ejercicio siguiente, siendo competencia del Presidente su aprobación, previo informe de la Intervención<sup>9</sup>, aprobación que debe producirse antes del final del mes de marzo.

Una vez aprobada la liquidación del presupuesto debe remitirse copia a la Comunidad Autónoma y al centro o dependencia del Ministerio de Economía y Hacienda que éste determine, ante del 31 de marzo.

La liquidación del presupuesto debe permitir determinar los siguientes conceptos<sup>10</sup>:

- Respecto del presupuesto de gastos y para cada partida presupuestaria: los créditos iniciales, sus modificaciones y los créditos definitivos, los gastos autorizados y comprometidos, las obligaciones reconocidas, los pagos ordenados y los pagos realizados.

- Respecto del presupuesto de ingresos y para cada concepto: las previsiones iniciales, sus modificaciones y las previsiones definitivas, los derechos reconocidos y anulados, así como los recaudados netos.

- Los derechos pendientes de cobro y las obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre.

- El resultado presupuestario del ejercicio. Éste se calculará por diferencia entre los derechos presupuestarios netos liquidados durante el ejercicio y las obligaciones presupuestarias netas reconocidas durante el mismo período. Además, deberá realizarse un ajuste en función de las obligaciones financiadas con remanente de tesorería para gastos generales y de las desviaciones del ejercicio derivadas de gastos con financiación afectada:

---

<sup>9</sup> Art. 191 del TRLRHL.

<sup>10</sup> Art. 93 y 94 del TRLRHL.

Derechos presupuestarios netos liquidados
- Obligaciones presupuestarias netas reconocidas
<b>= Resultado presupuestario sin ajustar</b>
+ Desviaciones negativas de financiación
- Desviaciones positivas de financiación
+ Obligaciones reconocidas financiadas con remanente de tesorería
<b>= RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO</b>

- Los remanentes de crédito. Estarán constituidos por los saldos de los créditos definitivos no afectados al cumplimiento de obligaciones reconocidas y estarán compuestos por:

a) Los saldos de disposiciones, es decir, la diferencia entre los gastos dispuestos o comprometidos y las obligaciones reconocidas.

b) Los saldos de autorizaciones, es decir, la diferencia entre los gastos autorizados y los gastos comprometidos.

c) Los saldos de crédito, es decir, la suma de los créditos disponibles, créditos no disponibles y créditos retenidos pendientes de utilizar.

- El remanente de tesorería. Esta magnitud, que tiene carácter más financiero que presupuestario [López Hernández, 1996, p.120], estará integrada por los derechos pendientes de cobro, las obligaciones pendientes de pago y los fondos líquidos, todos ellos referidos a 31 de diciembre del ejercicio.

Los derechos pendientes de cobro comprenderán:

- a) Derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio, pendientes de cobro.
- b) Derechos presupuestarios liquidados en ejercicios anteriores, pendientes de cobro.
- c) Los saldos de las cuentas de deudores no presupuestarios.

Estos derechos pendientes de cobro, en cualquier caso, deberán minorarse por el importe que se considere de difícil realización<sup>11</sup>, aspecto que se considera de gran importancia por la relevancia que tiene el remanente de tesorería en cuanto a que es la fuente de financiación de incrementos de crédito del presupuesto de gastos, de ahí que, deba reflejar *“fielmente la disponibilidad financiera de la entidad, ya que una sobrevaloración del remanente podría inducir a adquirir compromisos de gasto que no contarán con el respaldo financiero adecuado”* [Ezquiaga, 2000, p.116].

Por su parte, las obligaciones pendientes de pago comprenderán:

<sup>11</sup> Contablemente estos derechos de difícil realización no suponen la baja de la contabilidad sino la dotación de una provisión para insolvencias.



- a) Las obligaciones presupuestarias pendientes de pago, reconocidas durante el ejercicio, esté o no ordenado su pago.
- b) Las obligaciones presupuestarias pendientes de pago, reconocidas en ejercicios anteriores, esté o no ordenado su pago.
- c) Los saldos de las cuentas de acreedores no presupuestarios.

Derechos pendientes de cobro al fin del ejercicio
- Deudores de dudoso cobro
- Obligaciones pendientes de pago al fin del ejercicio
+ Fondos líquidos de tesorería
- Remanente de tesorería afectado a gastos con financiación afectada <sup>12</sup>
<b>= REMANENTE DE TESORERÍA</b>

El remanente de tesorería positivo servirá, mediante modificaciones de crédito, para la financiación de nuevos o mayores gastos de ejercicios posteriores. Por su parte, si el remanente de tesorería resulta negativo, deberá llevarse a cabo alguna de las siguientes actuaciones<sup>13</sup>:

1. Reducción de gastos del nuevo presupuesto por cuantía igual al déficit producido.
2. Concierto de operación de crédito por su importe, siempre que se den las condiciones recogidas en el Art. 177.5 del TRLRHL.
3. Aprobación del presupuesto del ejercicio siguiente con un superávit inicial de cuantía no inferior al repetido déficit.

#### 5.4. Control y fiscalización.

Las entidades locales, al igual que el resto de las administraciones públicas, están sometidas al control y la fiscalización en sus actuaciones en el ámbito económico-financiero. El término control en este ámbito se define como “*la actividad que pretende verificar que las actuaciones de una entidad se adecuan a la normativa vigente y cumplen los objetivos previamente establecidos con economicidad*” [López Hernández, 1996, p.125].

Existen diferentes tipos de control dependiendo del criterio que se utilice, pero la clasificación más extendida es la que distingue el órgano que llevará a cabo dichas actividades, distinguiendo entre control interno y externo.

El control interno se llevará a cabo por la intervención de la entidad local sobre su gestión económica, de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, en tres ámbitos diferentes:

<sup>12</sup> Para más información sobre este ajuste, puede verse el epígrafe “*Gastos con financiación afectada*” incluido en el tema del presupuesto de gastos.

<sup>13</sup> Art. 193 del TRLRHL.

- Función interventora. Tiene por objeto fiscalizar todos los actos de las entidades locales y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones o gastos de contenido económico, los ingresos y pagos que de aquéllos se deriven, y la recaudación, inversión y aplicación, en general, de los caudales públicos administrados, con el fin de que la gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso.

Esta función interventora puede limitarse a determinadas actuaciones, tal y como recoge el Art. 219.2 del TRLRHL.

- Función de control financiero. Tiene por objeto informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos.

- Función de control de eficacia. Tiene por objeto la comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos, así como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los respectivos servicios o inversiones.

El control externo de la cuentas y de la gestión económica de las entidades locales y de todos los organismos y sociedades de ellas dependientes corresponde al Tribunal de Cuentas, de acuerdo con el Art. 223 del TRLRHL, con el alcance y condiciones que establece su ley orgánica reguladora y su ley de funcionamiento.