

de Remanente tesorería y resultado presupuestario

Carlos Otaduy Ibáñez

Auditor-jefe del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas / Herri-Kontuen Euskal Epaitegia

Si se define el Resultado Presupuestario como la variación del Remanente de Tesorería, toma un sentido lógico del que carece en otras definiciones, y que es heredero de su interpretación tradicional.

Esto supone incorporar en su medición a las cifras tradicionales (derechos y obligaciones, y anulaciones de los presupuestos cerrados) otras nuevas derivadas del mejor cálculo actual del Remanente (variación de los acreedores por devoluciones y de la provisión para insolvencias).

Como el Remanente de Tesorería o el propio presupuesto, el Resultado Presupuestario es un valor ligado a la tesorería de la entidad, entendida en un sentido amplio que incluye los cobros y pagos exigibles. No hay ninguna relación conceptual entre el Resultado Presupuestario, y el Resultado Patrimonial definido en los planes contables.

Las magnitudes básicas

Los sistemas presupuestarios de contabilidad definen dos magnitudes básicas:

1- El Remanente de Tesorería: es una variable *fondo*, es decir, que se mide en un momento determinado del tiempo. Aunque posteriormente haremos una definición más exacta de este concepto, avanzamos que mide el sobrante de tesorería que tiene una administración en un momento dado, como suma de sus fondos líquidos más los deudores por cantidades ya exigibles y menos los acreedores por importes también exigibles.

2- El Resultado Presupuestario: es una variable *flujo*, es decir, que se mide entre dos momentos del tiempo (normalmente, del 1 de enero hasta el 31 de diciembre).

Proponemos en este artículo que su mejor definición posible, entre las varias que existen en la actualidad, es la siguiente: *el Resultado Presupuestario es la variación del Remanente de Tesorería entre los momentos inicial y final del período.*

El Remanente de Tesorería

El Remanente de Tesorería -ver Cuadro nº 1- es la suma de los fondos líquidos de origen presupuestario de la entidad y de las cifras presupuestarias pendientes de cobro que se consideren realizables a corto plazo, menos los gastos presupuestarios pendientes de pago y

los acreedores por devoluciones de ingresos indebidos. En todos los casos, en el sistema presupuestario se incluye la ejecución del presupuesto corriente y las variaciones de los presupuestos cerrados.

Lo que hay detrás de la definición anterior es fácil de entender. Una persona, preguntada por su situación de tesorería, es probable que conteste algo parecido a esto: *"Tengo 600.000 pesetas en el banco, más 100.000 ptas. que le presté a un amigo y que quedó en devolverme cuando cobre la nómina de este mes. Además, tengo que pagar 500.000 ptas. del nuevo ordenador que he comprado, así que tengo un sobrante de 200.000 pesetas"*. Esto es, exactamente, lo que hacen las

administraciones cuando calculan su Remanente de Tesorería.

Una definición alternativa puede conseguirse añadiendo a la tesorería presupuestaria la extrapresupuestaria, al pendiente de cobro los deudores extrapresupuestarios, y al pendiente de pago los acreedores extrapresupuestarios. Nada cambia en el cálculo del Remanente, ya que las cifras añadidas suman exactamente cero: se hablaría, entonces, de tesorería total, y de pendientes de cobro y pago presupuestarios y extrapresupuestarios. Hemos preferido la definición dada inicialmente por considerar que el Remanente de Tesorería es una magnitud típicamente presupuestaria.

CUADRO 1: EL RESULTADO PRESUPUESTARIO COMO VARIACIÓN DEL REMANENTE DE TESORERÍA

REMANENTE DE TESORERÍA a 1 de enero	+	RESULTADO PRESUPUESTARIO	=	REMANENTE DE TESORERÍA
TESORERÍA DEL PPTO (Inicial) + PENDIENTE DE COBRO (Inicial) - PENDIENTE DE PAGO (Inicial)		DERECHOS LIQUIDADOS - OBLIGACIONES RECONOCIDAS - ANULACIONES DE INGRESOS CERRADOS - ANULACIONES DE GASTOS CERRADOS		TESORERÍA DEL PPTO (final) + PENDIENTE DE COBRO (final) - PENDIENTE DE PAGO (final)
-		+/-		-
ACREEDORES POR DEVOLUCIONES (Inicial)		Variación de los ACREEDORES POR DEVOLUCIONES		ACREEDORES POR DEVOLUCIONES (final)
-		-		-
PROVISIÓN PARA INSOLVENCIAS (Inicial)		Variación de la PROVISIÓN PARA INSOLVENCIAS		PROVISIÓN PARA INSOLVENCIAS (final)

Obsérvese lo siguiente:

- ◆ Los pendientes de cobro se minoran con una *provisión para insolvencias*, para ajustar sus cifras al nivel de realización que es previsible a corto plazo. Esta provisión coincidirá, en principio, con la del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) que figure en 490. *Provisión para Insolvencias*.
- ◆ Los acreedores por devoluciones deben ser tenidos en cuenta, como complemento de las cifras presupuestarias pendientes de pago, tanto por las ya reconocidas pendientes de pago como por las provisionadas en la *cuenta 495. Provisión para Devolución de Impuestos*. Esto puede ser una mejora de dudoso sentido en la medición del Remanente, si la administración ya ha tenido en cuenta estas devoluciones minorando los ingresos previstos en el presupuesto del año siguiente, por lo que habrá que decidir sobre su consideración aplicando un criterio antes financiero que contable.

La mejor definición posible del resultado presupuestario: la variación del Remanente de Tesorería en el periodo

¿Qué pasa si el Remanente es positivo? No tiene sentido que una administración pública guarde fondos no empleados en el bienestar de sus ciudadanos, y lo más probable es que el presupuesto de gastos del año siguiente se vea aumentado en un importe igual al Remanente calculado. Así, todas las normativas presupuestarias establecen que el Remanente de Tesorería es una de las tres formas posibles de financiar los mayores gastos que se decidan durante el ejercicio (las otras formas son los mayores ingresos recibidos en el ejercicio, o la renuncia a otros gastos previstos).

Si el Remanente es negativo, la administración no recuperará el equilibrio financiero hasta que suprima el mismo importe de gastos en el presupuesto del año siguiente, o bien consiga ingresos complementarios en igual cantidad, y las normativas presupuestarias se ocupan de establecer acciones más o menos obligatorias en alguno de estos sentidos.

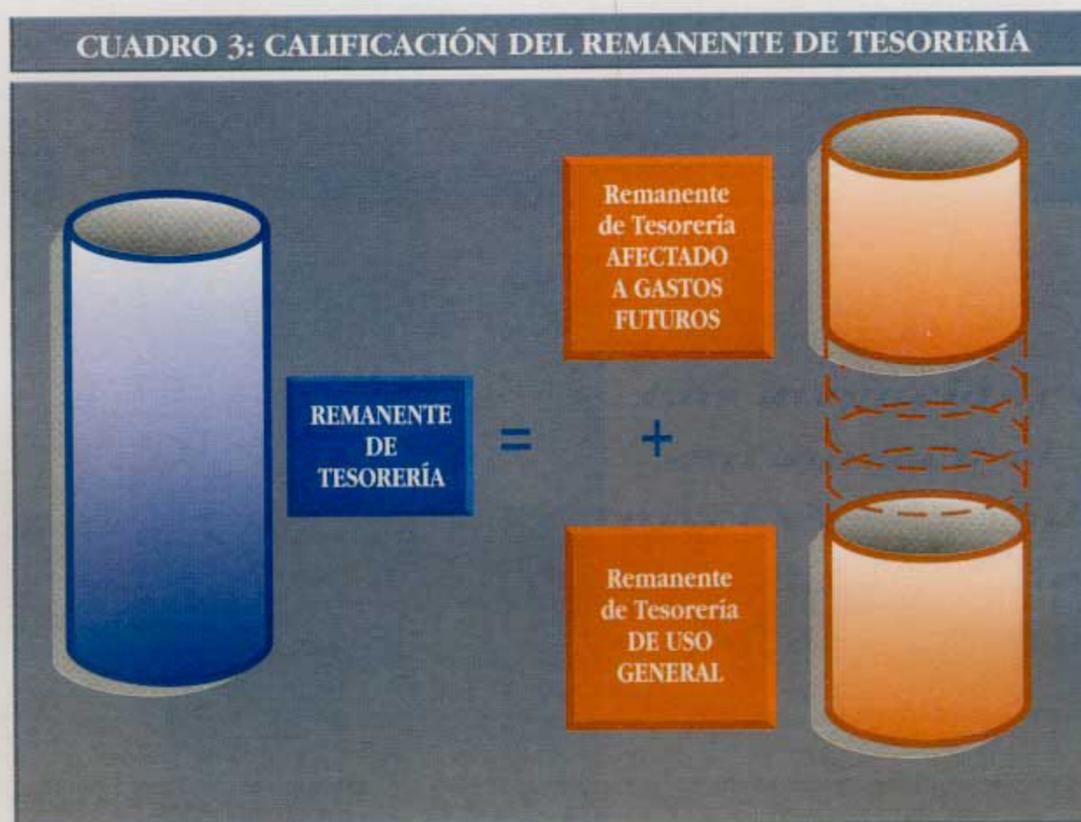
Resumiendo, el Remanente de Tesorería es una magnitud que sirve para tomar decisiones de modificación sobre el presupuesto del siguiente ejercicio, tendiendo a reajustar cualquier exceso o defecto que sobre el valor cero de referencia pueda producirse.

La calificación del Remanente de Tesorería

El Remanente de Tesorería puede descomponerse en dos partes (Cuadro nº 3):

Para qué sirve el Remanente de Tesorería

Es evidente que el Remanente de Tesorería *debe tender hacia cero*, siempre que el principio de equilibrio presupuestario se respete: si los derechos liquidados son similares a las obligaciones reconocidas, la tesorería más el pendiente de cobro será una cifra similar al pendiente de pago (observar que los derechos liquidados se descomponen en tesorería y pendiente de cobro, y las obligaciones reconocidas en tesorería negativa y pendiente de pago).



Remanente de Tesorería Afectado a Gastos Futuros

Dentro del Remanente pueden existir fondos (o cantidades pendientes de cobro, es lo mismo) por subvenciones recibidas destinadas a proyectos de gasto que todavía no se han realizado (todavía no iniciados o que, tal vez, han llegado hasta la fase de adjudicación). Estas cifras deben ser apartadas como una reserva dentro del Remanente, para garantizar que los recursos sólo se apliquen en el futuro a los gastos específicos a los que estaban destinados.

Esta explicación es, en realidad, una visión intuitiva del complejo sistema de control establecido para los gastos con financiación afectada, que es imposible explicar aquí en detalle. Con una formulación más

El Remanente de Tesorería sirve para tomar decisiones de modificación sobre el presupuesto del siguiente ejercicio

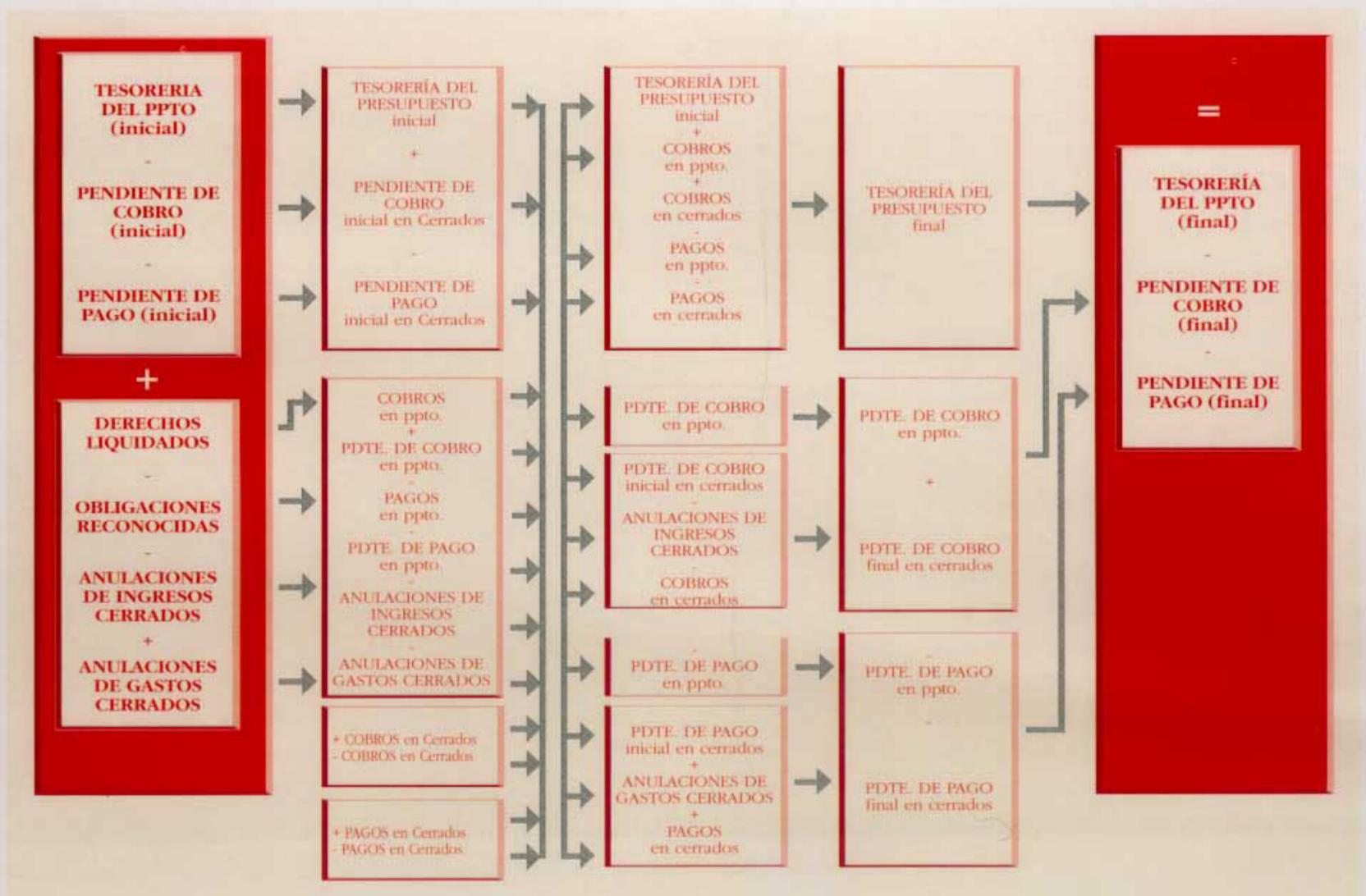
técnica, corresponde separar del Remanente de Tesorería la parte correspondiente a las desviaciones positivas habidas en proyectos de gasto con financiación afectada. Por el contrario, no se tienen en cuenta posibles desviaciones negativas, ya que la financiación adicional pen-

diente de recibir será tenida en cuenta como ingreso presupuestado en el ejercicio en que se realice.

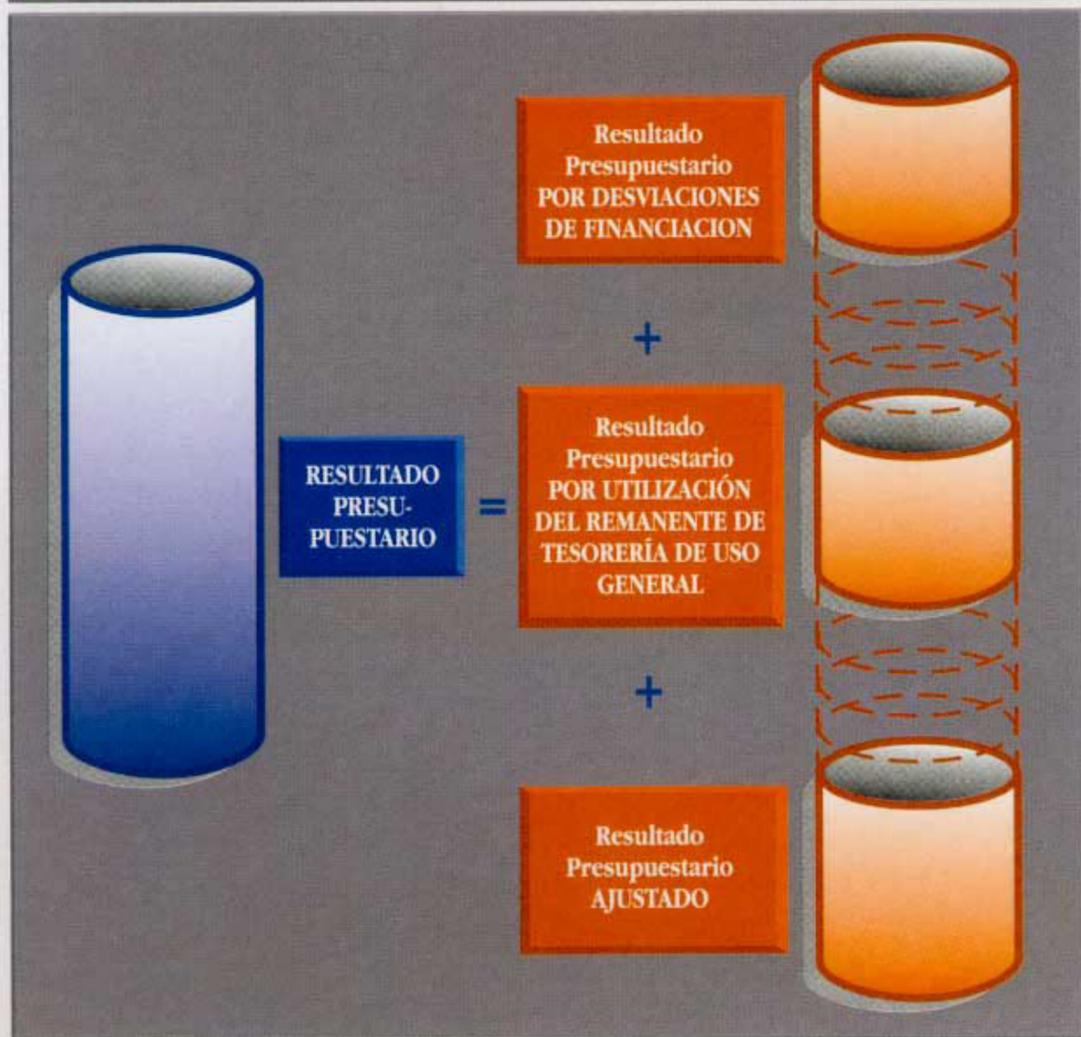
Remanente de Tesorería de Uso General

Es todo lo demás, es decir, el Remanente de Tesorería que queda después de descontar el Remanente de Tesorería Afectado a Gastos Futuros. La administración puede disponer libremente de él para hacer las modificaciones presupuestarias que considere oportunas. De entre ellas la más característica es la denominada *incorporación de remanentes*, o pase al presupuesto siguiente de algunos gastos que no pudieron llegar a realizarse en el ejercicio anterior, siendo un caso típico las obras adjudicadas que se encuentran todavía en fase de realización.

CUADRO 2: DEMOSTRACIÓN DE LA EQUIVALENCIA ANTERIOR



CUADRO 4: CALIFICACIÓN DEL RESULTADO PRESUPUESTARIO



El Resultado Presupuestario como variación del Remanente

Definimos el Resultado Presupuestario -Cuadro nº 1- como los derechos presupuestarios contraídos en el ejercicio (derechos netos liquidados en el presupuesto corriente, menos las anulaciones de ingresos cerrados) menos las obligaciones reconocidas (gastos netos en fase O del presupuesto corriente menos las anulaciones de gastos cerrados), y menos los incrementos de la provisión calculada para insolvencias y de los acreedores por devoluciones de ingresos (en caso de disminuir alguna de estas dos últimas cifras, la variación sería un componente positivo del resultado).

Algún lector atento puede haber quedado sorprendido por el párrafo anterior. ¿No habíamos dicho antes que definíamos el Resultado Presupuestario como la variación del Remanente de Tesorería? ¿Por qué se hace ahora esta nueva definición?

Puede comprobarse que ambas definiciones son exactamente iguales, tras un examen de los Cuadros nº 1 y 2. En el Cuadro nº 1 se exponen las relaciones fundamentales entre las magnitudes, mientras que el Cuadro nº 2 hace un análisis detallado de la equivalencia entre los recuadros superiores del Cuadro nº 1, una relación básica de la contabilidad presupuestaria tradicional.

Para qué sirve el Resultado Presupuestario

A la vista de la definición propuesta, es inmediato que el Resultado Presupuestario sirve para explicar cómo ha variado el Remanente de Tesorería entre el inicio y el final del ejercicio, es decir, para resumir los principales parámetros de la gestión presupuestaria.

Esta explicación exige desglosar el Resultado en diversas componentes, como se explica a continuación.

La calificación del Resultado Presupuestario

Tres son las componentes en que interesa dividir el Resultado Presupuestario para su análisis (Cuadro nº 4):

Resultado Presupuestario por Desviaciones de Financiación

Una primera parte del Resultado está formada por las subvenciones antes comentadas, y que ya hemos recibido pero que tenemos que destinar en el futuro a gastos concretos que todavía no hemos hecho.

Aunque tampoco podemos explicar detalladamente la mecánica de este ajuste, en términos más exactos diremos que el primer componente del Resultado Presupuestario es el formado por la diferencia entre las desviaciones de financiación que existían al inicio y al cierre del ejercicio, ya sean éstas de carácter positivo o negativo.

El Resultado Presupuestario por Desviaciones de Financiación puede ser de signo positivo (hay más sobrefinanciación en diciembre que en enero, o menos defecto de financiación) o negativo (en las situaciones contrarias).

Resultado Presupuestario por Utilización del Remanente de Tesorería de Uso General

Un segundo componente cuya separación resulta de interés es el importe del déficit presupuestario que se ha producido en el ejercicio por el consumo de ahorros anteriores, es decir, por la utilización del Remanente de Tesorería de Uso General.

En efecto, ante un Remanente positivo inicial de, digamos, 20 millones de pesetas, es probable que el siguiente presupuesto haya llegado a incluir ingresos por 100 millones y gastos por 120. Y parece conveniente que, a la hora de explicar los resultados, distingamos este déficit *voluntario* de cualquier otro resultado positivo o negativo en la gestión del presupuesto.

Esto conlleva un problema, y es que no es suficiente saber *qué modificaciones* de crédito se han aprobado con cargo al Remanente de Tesorería al cierre del ejercicio anterior, sino *cuántos han sido los gastos* que, de entre ellos, han llegado, como mínimo a la fase de contraído (en caso contrario, las modificaciones no han llegado a generar déficit). Posiblemente no haya grandes diferencias entre ambos importes pero, si se quiere actuar de un modo estricto, ésta es una de las informaciones que el sistema informático auxiliar de *remanentes de crédito incorporables e incorporados* debe proporcionar.

No existe ninguna relación conceptual entre el Resultado Presupuestario y el Resultado Patrimonial

Resultado Presupuestario Ajustado

Tras la separación de las dos partes anteriores, nos quedará el Resultado Presupuestario Ajustado, magnitud que nos indica cómo ha sido la gestión del presupuesto del ejercicio y de los presupuestos cerrados, una vez eliminada la influencia de las desviaciones de financiación en el sistema de gastos con ingresos afectados, y de los gastos adicionales producidos como consecuencia de la utilización del Remanente de Tesorería de Uso General.

Otras definiciones

Terminamos este artículo con una breve comparación de las definiciones alternativas que ha tenido el Resultado Presupuestario, tras observar que, por el contrario, el concepto de Remanente de Tesorería se ha extendido de una forma normalizada entre la generalidad de administraciones.

❖ **Concepto clásico:** anterior a los ajustes por provisión para insolvencias y devoluciones pendientes en el Remanente de Tesore-

ría, su definición corresponde al recuadro superior del Cuadro nº 1.

❖ **Resultado como variación del Remanente:** es el propuesto en este artículo como más razonable, su definición aparece en el Cuadro nº 1. Es más completo que el concepto anterior.

❖ **Resultado como derechos liquidados menos obligaciones reconocidas:** es menos completo incluso que el definido como *clásico*, ya que excluye las anulaciones de los presupuestos cerrados.

Es la definición recogida, por ejemplo, en los artículos 96 y 97 del Real Decreto 500/1990, Reglamento Presupuestario de las Entidades Locales. Su literalidad es dudosa, porque podría interpretarse de un modo algo forzado que sí se incluyen en su cálculo las modificaciones de los presupuestos cerrados, extremo desmentido en textos de la Intervención General del Estado (IGAE) y en algunos cursos de formación.

❖ **Uso del término "saldo" en sustitución del de "resultado":** en esta variante, lo que en la opción anterior era *Resultado Presupuestario* pasa a denominarse *Saldo Presupuestario*, reservando el término *resultado* para el mismo cálculo cuando se excluyen los capítulos 9 de ingresos y gastos, es decir, las variaciones de pasivos financieros.

Es la propuesta emitida en el Documento nº 7 de los Principios Contables Públicos publicados por la IGAE, pero parece que esta opción hace todavía más confusa la incompleta y poco recomendable alternativa anterior. ■