

Presupuestación y déficit público

Luis Angel Ibarra Betancort

Técnico Auditor de la Audiencia de Cuentas de Canarias

El control del déficit público se prevé como la condición más problemática para que España pueda cumplir con el Tratado de Maastricht respecto al establecimiento de la moneda única.

La existencia de déficit público en una administración (entendida como la diferencia entre ingresos-derechos reconocidos- y gastos-reconocimientos de obligaciones-) puede derivar de múltiples factores a lo largo del ejercicio presupuestario, si bien quiero incidir en los factores que en lo referente a la presupuestación inicial inciden en la misma. Es evidente que una deficiente presupuestación puede derivar (si no se realizan contramedidas a lo largo del ejercicio) en la existencia de déficit final presupuestario ⁽¹⁾.

Tres son los mecanismos que originan estos déficits, y que todo auditor externo debe verificar en los trabajos de auditoría a realizar.

(1) El principio clásico de equilibrio presupuestario (los presupuestos deberán aprobarse sin déficit inicial, y por tanto, han de aprobarse equilibrados) viene recogido de forma laxa en el artículo 54 del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 25 de septiembre por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Presupuestaria (TRLGP) En cuanto a las Administraciones autonómicas existe disparidad, pues no todas las leyes territoriales de Hacienda Pública lo recogen expresamente; si bien en la práctica mantiene su vigencia, pues hasta la fecha no conozco ningún presupuesto aprobado inicialmente con desequilibrio. No obstante, en el ámbito Sector Público Local viene expresamente recogido, (art. 146.4 de la Ley de Haciendas Locales), e incluso así el artículo 16 del Real Decreto 500/90, completa la formulación del presupuesto añadiendo que ninguno de los presupuestos podrá presentar déficit a lo largo del ejercicio, de modo que toda modificación al alza de los créditos presupuestarios o disminución de las previsiones de ingresos, deberá compensarse en el mismo acto que se acuerde.

- ◆ Exceso de previsiones en determinadas partidas.
- ◆ Abuso de la figura de **Créditos Ampliables** sin cobertura de ingresos.
- ◆ Utilización de **Remanentes de Tesorería** sobredimensionados.

Exceso de previsiones

Consiste, como su nombre indica, en presupuestar determinados ingresos por importe superior a las estimaciones reales, con el objeto en la mayoría de los casos, de presentar ante las cámaras legislativas unos presupuestos iniciales equilibrados.



En este caso el auditor externo deberá elaborar una plantilla en la que figure al nivel máximo de desagregación (generalmente por aplicación presupuestaria) una relación de aquellas que presentan al final del ejercicio un defecto sobre las previsiones (o sea, los derechos reconocidos inferiores al *Presupuesto Inicial*). Asimismo, deberá obtenerse el porcentaje de desviación y analizar las aplicaciones que superen un porcentaje previamente determinado teniéndose en cuenta además el *Principio de importancia relativa* para aquellas aplicaciones con escasos importes. A su vez, se considera relevante incluir el porcentaje de incremento del *Presupuesto Inicial* del ejercicio auditado en relación al/los ejercicio/s anterior/es.

ESQUEMA DE VERIFICACIÓN DEL PRESUPUESTO INICIAL

Aplicación	Pro. Inicial (1)	Dchos. Rdos. (2)	Defectos sobre Previsiones (3)=1-2	% Desviación (4)=3/1	Pto. Ejer. Corriente/ Pto. Ejer. anterior (5)	Pº Importancia Relativa

El objeto de estudio de aquellas aplicaciones más significativas deberá iniciarse recabando todos los informes preceptivos a la hora de elaborar los presupuestos, en especial la Dirección General de Presupuestos, Dirección General de Tributos y el de la Intervención General, centrándose en especial en aquellas aplicaciones en que el incremento porcentual en relación al/los ejercicio/s anterior/es (columna nº 4) supere el incremento relativo del Presupuesto Inicial respecto al del ejercicio anterior (columna nº5).

La excepción en este planteamiento corresponde a las previsiones de ingresos por remanentes de tesorería, que por sus específicas peculiaridades se comentan más adelante.

*Una deficiente
presupuestación
puede derivar en
la existencia de
déficit final
presupuestario*

Créditos ampliables

La figura de los *créditos ampliables* se recoge en el artículo 66 del T.R. de la Ley General Presupuestaria, en el que se señala que aquellos créditos que de modo taxativo y debidamente explicitados se relacionan en el estado de gastos de los respectivos presupuestos tendrán tal carácter, y en su virtud podrá ser incrementada su cuantía en función de la efectiva recaudación de los derechos afectados o del reconocimiento de obligaciones específicas del respectivo ejercicio.

Esta última posibilidad es la que se conoce como "*créditos ampliables sin cobertura de ingresos*", la cual origina un déficit del *Presupuesto Definitivo* por igual importe, y es parte fundamental del *Déficit Final Presupuestario* (entendiendo éste como Obligaciones Reconocidas-Derechos Reconocidos.).

La cifra de créditos ampliables sin cobertura de ingresos debe tender a aproximarse a cero, lo que evidenciaría una correcta presupuestación. Sin embargo, se evidencia en algunos análisis que su utilización está siendo excesiva. Por ejemplo, en la Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Canarias ejercicio 1996 los créditos ampliables sin cobertura de ingresos ascienden a 19.147 Mp., que representa un 4,1% en relación al Presupuesto Inicial (466.822 Mp.).

Para llevar a cabo un análisis de este área es primordial clasificar estos gastos en función de las autorizaciones recogidas en las Leyes de Presupuestos, y realizar una verificación de la evolución de los mismos a lo largo de varios ejercicios (mínimo dos). Todo ello con el objeto de obtener evidencia de que dichos gastos eran previsibles y por tanto

debían figurar en el estado de gastos inicialmente presupuestados.

Clasificación presupuestaria	Ampliación por O.R. 199X	Ampliación por O.R. 199X-1	Ampliación por O.R. 199X-2

Remanentes de Tesorería sobredimensionados

Tal y como se comentó en el nº 5 de esta revista (2) el *Remanente de Tesorería* mide el sobrante de tesorería que tiene una administración en un momento dado, obtenida de la suma de sus fondos líquidos más los deudores por cantidades ya exigibles, menos los acreedores por importes también exigibles. A su vez, para un cálculo más exacto hay que restar los acreedores por devolución de ingresos indebidos y las provisiones por pendientes de cobro posiblemente no realizables.

Remanente de Tesorería : Tesorería + (Pte. Cobro - Prov. insolvencias) - Pte. Pago - Devol. Ingresos Indebidos

A su vez, de este *Remanente de Tesorería* así calculado hay que descontar el remanente afectado a diversas obligaciones cuyos derechos ya han sido reconocidos para obtener la posible cifra que se puede presupuestar como ingreso para el ejercicio siguiente.

Dado que el proyecto de Ley de Presupuestos tiene entrada en las diferentes cámaras legislativas con una antelación de al menos dos meses en relación al fin del ejercicio, las cantidades que se presupuestan como ingreso por este concepto corresponden a meras estimaciones

(2) "Remanente de Tesorería y Resultado presupuestario", Carlos Otaduy Ibáñez, AUDITORIA PÚBLICA nº 5 - ABRIL 96.

que en todo momento deber ser corregidas a la baja por el ya comentado *Principio de prudencia*.

La liquidación de los estados contables de una entidad pública manifiestan por sí la utilización excesiva de esta presupuestación. Basta con observar la cifra de *Remanente de Tesorería* del ejercicio anterior y comprobar si la misma es inferior al Remanente consignado en los presupuestos iniciales del ejercicio corriente para obtener evidencia de dicha sobreutilización.

Conclusión

El actual marco del Sector Público español, con un crecimiento del PIB en torno al 2,5% anual y con una tendencia al estancamiento de la presión fiscal y de los ingresos presupuestarios, unido al cumplimiento de los principios de consolidación presupuestaria con el objeto de cumplir los criterios establecidos en el Tratado de Maastricht (que imposibilita o limita enormemente el acceso al endeudamiento como recurso), origina ciertas presiones a la hora de configurar los presupuestos por parte de las diversas Administraciones Públicas. Éstas observan a la hora de elaborar los anteproyectos de presupuestos como la previsión de gastos supera notablemente a la estimación de ingresos, originándose que aunque en teoría se aprueben los presupuestos nivelados en la práctica en los mismos puedan existir déficits encubiertos.

El motivo de esta colaboración ha sido poner de manifiesto la necesidad de que los Órganos de Control Externo verifiquen dichos extremos, con indicación de los análisis a realizar en orden a constreñir aún más la existencia de déficits en las Administraciones Públicas, que en modo alguno puede derivarse de una incorrecta presupuestación. ■