

ESTUDIOS SOBRE LA ECONOMÍA ESPAÑOLA

**DIFICULTADES EN LA INTERPRETACIÓN DE LA INFORMACIÓN
PRESUPUESTARIA SUMINISTRADA POR LAS COMUNIDADES
AUTÓNOMAS: PRINCIPALES PROBLEMAS DERIVADOS DE LA “TORRE
DE BABEL” NORMATIVA Y PROPUESTAS DE MEJORA**

José María de Benito Aramburu
Universidad de Alcalá

Javier Pérez García
Universidad de Alcalá

EEE2014-02

fedea

Dificultades en la interpretación de la información presupuestaria suministrada por las Comunidades Autónomas: Principales problemas derivados de la “Torre de Babel” normativa y propuestas de mejora.

“Y dijo Jehová: He aquí el pueblo es uno, y todos éstos tienen un solo lenguaje; y han comenzado la obra, y nada les hará desistir ahora de lo que han pensado hacer. Ahora, pues, descendamos, y confundamos allí su lengua, para que ninguno entienda el habla de su compañero.” (Génesis, capítulo 10, versículos 5-7)

Difficulties in interpreting budget information provided by the Autonomous Communities: Main problems caused by the "Tower of Babel" rules and suggestions for improvement.

“And the Lord said, Behold, the people is one, and they have all one language; and this they begin to do: and now nothing will be restrained from them, which they have imagined to do. Go to, let us go down, and there confound their language, that they may not understand one another's speech”. (Genesis 10, 5-7)

José María de Benito Aramburu
Javier Pérez García
Universidad de Alcalá

Resumen – Con este trabajo se pretende poner de manifiesto las dificultades que plantea, al usuario de la información financiera de las Comunidades Autónomas, el análisis e interpretación de su situación financiera derivadas, principalmente, de la diversidad normativa al adolecer un sistema contable común que ha dado lugar a la existencia de 17 normativas singulares. La disparidad de criterios en la elaboración de las cuentas de las Comunidades, hace que la información no sea homogénea ni, en consecuencia, comparable.

En nuestra opinión, sería necesario elaborar un marco normativo común, que sirva de guía en la elaboración de la información financiera, unificando asimismo, en un único organismo la elaboración de normas contables comunes. De lo contrario, y en términos prácticos, la realización de un análisis comparativo de las distintas ejecuciones presupuestarias, que nos permita conocer la realidad del déficit público directamente inferido de sus presupuestos, así como la cifra de deuda financiera y con proveedores que lo sustenta, seguirá siendo una quimera inalcanzable.

Palabras clave: Comunidades Autónomas, análisis de la información financiera, marco conceptual, presupuestos, diversidad de criterios, déficit público

Abstract – This paper has the objective of explaining the difficulties experienced by a user of the financial information of the Autonomous Communities. The analysis and interpretation of their financial situation, principally due to the diversity and lack of a common accounting system, gives rise to 17 different practices. The difference in the criteria used in the construction of the accounts of the Communities, makes the information non-homogenous, and as a consequence incomparable.

In our opinion, it is necessary to develop a common framework which would serve as a guide in the elaboration of the financial information and would unify at the same time in one single organ the elaboration of common accounting rules. If this action is not taken, in practical terms the comparative analysis of the different budgets, to allow us to know the realistic public deficit directly inferred in thee budgets, as well as the financial debt, and the debts to supporting providers, will continue to be unachievable.

Key words: Autonomous Communities, financial information analysis, framework, budgets, criteria diversity, public deficit

I. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

Uno de los componentes básicos del Marco Conceptual de la contabilidad pública, integrado en la primera parte del propio Plan General de Contabilidad Pública¹ como consecuencia de la deseada adaptación de nuestra normativa a las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP), lo constituye los requisitos, o características cualitativas, que debe reunir con carácter general la información contable. Como sabemos, las características cualitativas son los atributos que hacen útil, para los usuarios, la información contable suministrada. En sentido contrario, si las características cualitativas no se conjugan adecuadamente dificultarán inexorablemente, en mayor o menor grado, el análisis y la interpretación de la información financiera con el consecuente perjuicio para el usuario final que se verá obligado a paliar las deficiencias observadas o, en otro caso, tomar decisiones en condiciones de incertidumbre no deseadas.

Las cuatro principales características cualitativas reflejadas en el Marco Conceptual de la contabilidad pública son comprensibilidad -o claridad de la información financiera-, relevancia, fiabilidad y comparabilidad. Si nos detenemos, siquiera un instante, en esta última podemos afirmar que, por una parte, los usuarios deben ser capaces de comparar la información financiera suministrada por una entidad a lo largo del tiempo, con el fin de identificar tendencias y anticiparse a acontecimientos futuros. Asimismo, con carácter general, los usuarios deben ser capaces de comparar la información financiera suministrada por entidades diferentes –por ejemplo, y a los efectos de éste trabajo, por las distintas Comunidades Autónomas (en adelante CCAA)–, con el fin de evaluar su situación financiera, el patrimonio, el resultado económico patrimonial y la ejecución del presupuesto de la entidad contable en términos relativos. En consecuencia, y de acuerdo con la normativa internacional, la valoración y presentación del efecto financiero de transacciones y hechos similares, deben ser llevadas a término de forma coherente por la propia entidad en el tiempo y también de forma coherente para diferentes entidades. En este sentido, y para alcanzar el requisito de comparabilidad, los usuarios deben ser informados suficientemente de los criterios contables empleados en la elaboración de la información financiera, así como de cualquier cambio que se hubiera producido y, en tal caso, de los efectos derivados de los mismos. En suma, los usuarios deben ser capaces de identificar los diferentes criterios contables seguidos, para transacciones o hechos similares, no sólo en el tiempo por la misma entidad sino también por diferentes entidades comparables.

En este trabajo nos centramos exclusivamente en la información presupuestaria facilitada por las distintas CCAA, poniendo de manifiesto como, en nuestra opinión, el requisito de comparabilidad no se alcanza suficientemente en lo relativo a la información presupuestaria suministrada, y más concretamente en el estado de liquidación del presupuesto que, como sabemos, forma parte de las cuentas anuales. Tal información se toma como base para el cálculo del déficit, ahorro bruto y otros indicadores de gestión sobre los que se basa el análisis de este tipo de entes, dificultando enormemente la interpretación de la información financiera y, en consecuencia, aumentando el grado de incertidumbre en la toma de decisiones. Asimismo se plantean de forma pormenorizada los principales problemas, para

¹ Aprobado mediante Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril (BOE Núm. 102 de 28 de abril de 2010) y aplicable para las entidades del sector público administrativo estatal ya desde el 1 de enero de 2011.

terminar ofreciendo un conjunto de propuestas de mejora que contribuyan a reducir el riesgo en las decisiones de los usuarios.

El actual marco jurídico español, derivado de la Constitución Española de 1978, faculta a las Comunidades Autónomas a legislar sobre los aspectos financieros, dentro de sus competencias, lo que supone, como apunta **Brusca**² (2011), la existencia de un doble desarrollo normativo: la legislación estatal y las respectivas legislaciones autonómicas. Así, aparecen diecisiete normativas presupuestarias distintas que, siendo en su conjunto similares, ponen de manifiesto diferencias importantes que imposibilita realizar un estudio comparativo de manera sencilla, ya que los datos que presentan no son homogéneos. Como solución al problema, y en nuestra opinión³, convendría plantearse la existencia de una única norma contable, común en todo el territorio nacional, delegando en la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) la supervisión, seguimiento y control.

Por último, y en relación a la metodología seguida en este trabajo, conviene resaltar que el objetivo último se concreta en identificar los factores determinantes que conducen a la falta de comparabilidad de los presupuestos de las CC.AA y sus efectos en el análisis de la información. Para ello, partimos de dos hipótesis básicas que trataremos de contrastar:

- a) Existen singularidades en la normativa de algunas CC.AA que imposibilitan realizar un análisis comparativo de los ejercicios presupuestarios, dificultando el análisis de la información por parte de los usuarios.
- b) La indeterminación del perímetro de consolidación de las CC.AA conlleva que la información suministrada no sea completa y, en consecuencia, tampoco relevante para el usuario, dificultando el análisis de la información.

En el presente artículo nos centraremos en la primera de ellas, en tanto que el problema derivado de la inexistencia de una información económica completa sobre el conjunto de la CC.AA que incluya todas sus unidades ya ha sido tratada por los autores en otro trabajo previamente publicado⁴.

La realización de este estudio, y aunque se utilicen casos concretos a modo ilustrativo, ha supuesto manejar la información presupuestaria del conjunto de las CCAA. En este sentido, la muestra obtenida objeto de análisis corresponde al universo completo - 100% de la información presupuestaria y análisis de la normativa de las 17 CC.AA-, mostrándose las conclusiones finales al término de éste artículo.

² Brusca, I. (2011): "Los pasivos financieros en las administraciones públicas". Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Dic. 2011, p.9-10

³No debe interpretarse en modo alguno que los autores de este trabajo discrepan con la legalidad de las normas contables actuales de las Comunidades Autónomas, todas ellas recogidas dentro de su respectivo ordenamiento jurídico, ni con el principio básico de autonomía financiera de las autonomías recogido en nuestra Constitución. Por el contrario, se pretende poner de manifiesto que la falta de comparabilidad que provoca la existencia de ordenamientos distintos dificulta, en consecuencia, el análisis de la información suministrada.

⁴ Benito, J. y Pérez, J. (2013): "La indeterminación del perímetro de consolidación en la información presupuestaria suministrada por las Comunidades Autónomas: un problema de diversidad de criterios" Colección de Estudios Económicos 1-2013. Fundación de Estudios de Economía Aplicada.

II. LA DIVERSIDAD EN LA NORMATIVA CONTABLE COMO ELEMENTO DISTORSIONADOR

Tras efectuar un análisis detallado de las causas determinantes de la divergencia en los distintos presupuestos de las Comunidades Autónomas, cabe destacar como más relevantes los siguientes:

- a) La contabilización como propios de los ingresos por transferencias corrientes recibidos por cuenta de terceros.
- b) La contabilización como propios de los ingresos por transferencias de capital recibidos por cuenta de terceros.
- c) La contabilización del gasto desplazado.
- d) Diferencias en la contabilización del endeudamiento.
- e) Las subvenciones otorgadas a empresas mercantiles vía ampliaciones de capital social.

Seguidamente desarrollaremos brevemente cada uno de los anteriores apartados.

a) La contabilización de los ingresos por transferencias corrientes por cuenta de terceros.

En la actualidad 14 de las 17 CCAA tienen competencias sobre control financiero de los Entes Locales (en adelante EELL) en sus respectivos estatutos de autonomía⁵, dentro del marco de la legislación básica del Estado. Por ello, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas abona los ingresos mensuales correspondientes al sistema de financiación de estos entes periféricos, por medio de sus respectivas comunidades, las cuales a su vez les transfieren los fondos de manera inmediata. Estos importes vienen previamente determinados por los Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio. Así pues, las comunidades no tienen capacidad normativa alguna en el reparto, siendo su papel de meras tramitadoras de los abonos a las EELL beneficiarias de los fondos.

No obstante lo anterior, algunas regiones consideran estas partidas como propias, incorporándolos a sus ingresos en el capítulo de “ingresos por transferencias corrientes”, teniendo como contrapartida el capítulo de “gastos por transferencias corrientes”. Sin embargo, en otras comunidades, la naturaleza de estas partidas es de carácter extrapresupuestario, y por lo tanto no se incorporan al presupuesto en modo alguno.

Otro tanto sucede con los ingresos que provienen de la Unión Europea en concepto del Fondo Europeo Agrícola de Garantía (FEAGA)⁶, que se reciben en las CCAA para su posterior reparto a los beneficiarios.

⁵ Salvo la Comunidad Autónoma de Madrid, la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y la Comunidad Autónoma de las Islas Canarias, el resto de las administraciones autonómicas tienen competencias sobre esta materia; en los municipios situados en la Comunidad Autónoma Vasca las competencias recaen en las tres diputaciones forales.

⁶ El FEAGA es un organismo autónomo estatal creado por el Real Decreto 1441/2001, de 21 de diciembre, siendo el organismo pagador de los Fondos Agrícolas de la UE, actuando además como interlocutor único ante la Comisión

A nuestro juicio, el tratamiento contable que considera de naturaleza presupuestaria estos ingresos, no solo no es correcto, sino que además distorsiona de manera importante el análisis financiero.

Si bien aparentemente el efecto financiero ingresos-gastos es neutro, en realidad no lo es, ya que incide directamente en dos cuestiones importantes:

a.1 Capacidad de endeudamiento a largo plazo.

a.2 Distorsión en los ratios presupuestarios.

Seguidamente pasamos a desarrollar estas dos cuestiones tratando de dar respuesta a algunas preguntas:

a.1 ¿Es posible que alguna CC.AA incremente su capacidad de endeudamiento a largo plazo sin más que integrar en su presupuesto los ingresos por transferencias corrientes por cuenta de terceros?

Como sabemos, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) establece, como limitación en la cuantía máxima del endeudamiento por operaciones a largo plazo, la condición de que “el importe total de las anualidades de amortización, por capital e intereses, no exceda del 25% de los ingresos corrientes de la Comunidad Autónoma.”⁷. Así pues, en el momento de calcular el techo de la deuda, las administraciones que contabilicen como propios unos ingresos de los que son meros ejecutores de órdenes de pago, verán incrementada, indebidamente en nuestra opinión, su capacidad de endeudamiento legal frente aquellas otras que no sigan esta práctica, o que sencillamente carezcan de las competencias ad hoc. Esta misma reflexión la apunta **Monasterio**⁸ (2010) a la hora de analizar la capacidad de financiación de las comunidades, asegurando que “*aunque la LOFCA se refiere a los ingresos corrientes de la Comunidad Autónoma, debería excluirse los correspondientes a la Gestión Financiera local (las transferencias del Estado a los Municipios) que algunas CCAA gestionan, pero sin capacidad para variar su cuantía no el destinatario final, haciendo únicamente de ventanillas de pago*”.

a.2 ¿Es posible que el cambio de política contable descrito mejore los indicadores de gestión utilizados en el análisis de las CC.AA?

Los ratios más habituales que sirven de base para analizar las cuentas públicas: carga de la deuda/ingresos corrientes, ahorro bruto/ingresos corrientes,..... Cuanto mayor sea el denominador –ingresos corrientes, distorsionados en el caso que nos ocupa–, mejor valoración tendrá el presupuesto objeto del análisis, nuevamente en detrimento de aquellos que sigan procedimientos más ortodoxos en su redacción, o no tengan las competencias cedidas.

Respecto de la improcedencia de esta práctica ya se expresaba, con carácter particular, la Sindicatura de Cuentas de la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha, en su informe sobre la Cuenta General de la Comunidad Autónoma de

Europea, para aquellas cuestiones relativas a la financiación de la política agrícola común, según lo dispuesto en los artículos 3.1 y 3.2 de la norma de creación.

⁷ Artículo 14.2 b) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas

⁸ **Monasterio Escudero, C.** (2010): “El laberinto de la Hacienda Autonómica”. Thomson Reuters, Pamplona, 2010. P. 207.

Castilla la Mancha del año 2009, manifestando que “La AG de la JCCM imputa en el capítulo 7 de su Presupuesto de Ingresos, los correspondientes a la participación de las Corporaciones Locales en los Tributos del Estado, concepto 731, incumpliendo el párrafo 3.2.1.B.92 del Documento 4 de Principios Contables Públicos, “Transferencias y Subvenciones”. (...) No obstante, se tiene conocimiento de que la incorrecta imputación como operación presupuestaria de la Participación de las Corporaciones Locales en los Tributos del Estado, se ha solventado durante el ejercicio 2010.”(SIC)⁹

Igualmente, apoya nuestra tesis la homogeneización de los presupuestos que, desde 2011, viene realizando el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en la presentación de las liquidaciones de las comunidades, eliminando tanto de los capítulos de ingresos como de gastos todas las partidas que realmente deberían tener la consideración de extrapresupuestarias, “con el fin de garantizar la coherencia y comparabilidad de la información”¹⁰

A fin de constatar lo anteriormente expuesto, seguidamente analizaremos, a modo meramente ilustrativo y sin carácter limitativo, el caso de la Junta de Andalucía.

En el presupuesto inicial de 2013 podemos encontrar las siguientes partidas:

1. Dentro de los ingresos y como transferencias corrientes, se determinan:
 - a) Las aplicaciones 405.00 (1.535.169.343 € ayuntamientos) y 405.01 (968.206.650 € diputaciones), que totalizan 2.503.375.993.- €.
 - b) La aplicación 492.05 correspondiente a “Garantía Agrícola” (SIC), dotada con 1.502.530.261.- €.¹¹
2. La contrapartida a los ingresos anteriores tienen su reflejo en los gastos por transferencias corrientes, que parecen en:
 - a) Las aplicaciones 460 (1.535.169.343 € ayuntamientos) y 461 (968.206.650 € diputaciones), que totalizan 2.503.375.993.- €.
 - b) Las aplicaciones 470.00 a 470.07 (1.487.530.261€) y la aplicación 770.10 (15.000.000.-), por la parte de “Garantía Agrícola” (FEAGA).

En el CUADRO 1 se comparan los presupuestos iniciales correspondientes al ejercicio 2013 aprobados por la administración andaluza¹², y los presupuestos ajustados, una vez eliminadas de ellos las partidas correspondientes al sistema de financiación de las EELL provenientes del Estado, así como los fondos agrícolas de la Unión Europea antes mencionados. En las columnas “%” se expresa el peso relativo de cada magnitud en el conjunto del presupuesto.

⁹ Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Autónoma de la Junta de Castilla la Mancha, “Informe definitivo de la Cuenta General de la JCCM Ejercicio 2009”, página 215. Disponible en: http://www.sindicaturaclm.es/archivos_upload/cuenta2009.pdf

¹⁰ Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Secretaría de Estado y Presupuestos, Dirección General de Coordinación Financiera con las CCAA y con las EE.LL, “Total Comunidades Autónomas, Ejecución Presupuestaria Trimestral, Segundo Trimestre”. Páginas 2 y 3. Disponible en: <http://serviciosweb.meh.es/apps/publicaciontrimestral/descargas/2011T2/Ejecucion%20presupuestaria%20trimestral%20Total%20CCAA%20T2%202011.pdf>

¹¹ Se refiere al Fondos Europeos Agrícolas de Garantía (FEAGA).

¹² Ley 5/2012, de 26 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2013.

La suma de las partidas antes indicadas que provienen del Estado para las EELL y las correspondientes al FEAGA, ascienden a 4.005 millones de euros (en adelante MM€), del total de los capítulos de ingresos corrientes, que ascienden a 23.606 MM€, es decir, explican un 17% de éstos últimos, lo cual nos da una idea de la relevancia de las cifras.

CUADRO 1

INGRESOS	Presupuesto Inicial 2013		Ajustes	Presupuesto Ajustado 2013	
	MM €	%	MM €	MM €	%
A) OPERACIONES CORRIENTES	23.606	76,9%	-4.006	19.600	63,8%
I - Impuestos Directos	4.520	14,7%		4.520	14,7%
II - Impuestos Indirectos	8.245	26,8%		8.245	26,8%
III - Tasas y otros Ingresos	758	2,5%		758	2,5%
IV - Transferencias Corrientes	10.049	32,7%	-4.006	6.043	19,7%
V - Ingresos Patrimoniales	35	0,1%		35	0,1%
B) OPERACIONES DE CAPITAL NO FINANCIERAS	2.260	7,4%	0	2.260	7,4%
VI - Enajenación de Inversiones Reales	350	1,1%		350	1,1%
VII - Transferencias de Capital	1.910	6,2%		1.910	6,2%
C) OPERACIONES DE CAPITAL FINANCIERO	4.841	15,8%	0	4.841	15,8%
VIII - Activos Financieros	20	0,1%		20	0,1%
IV - Pasivos Financieros	4.821	15,7%		4.821	15,7%
TOTAL INGRESOS	30.707	100,0%	-4.006	26.701	87,0%

GASTOS	MM €		MM €		MM €	
		%				%
A) OPERACIONES CORRIENTES	24.293	79,1%	-4.006	20.267	66,0%	
I - Gastos de Personal	9.034	29,4%		9.034	29,4%	
II - Gtos. en bienes corrientes y serv.	2.837	9,2%		2.837	9,2%	
III - Gastos Financieros	1.060	3,5%		1.060	3,5%	
IV - Transferencias Corrientes	11.342	36,9%	-4.006	7.336	23,9%	
V - Fondo de contingencia	20					
B) OPERACIONES DE CAPITAL NO FINANCIERAS	3.814	12,4%	0	3.814	12,4%	
VI - Inversiones Reales	1.049	3,4%		1.049	3,4%	
VII - Transferencias de Capital	2.765	9,0%		2.765	9,0%	
C) OPERACIONES DE CAPITAL FINANCIERO	2.599	8,5%	0	2.599	8,5%	
VIII - Activos Financieros	20	0,1%		20	0,1%	
IX - Pasivos Financieros	2.579	8,4%		2.579	8,4%	
TOTAL GASTOS	30.707	100,0%	-4.006	26.681	86,9%	

Por otra parte, y con carácter previo, nos hemos referido a un doble impacto sobre la información presupuestaria derivado de la inclusión de las partidas de las entidades locales y FEAGA que se concretan, por una parte, en la **capacidad de endeudamiento a largo plazo** y, por otra, en la **distorsión en los ratios presupuestarios**. Sobre la base de los datos expuestos, pasamos a estudiar ambos aspectos desde una perspectiva práctica:

a.1 Capacidad de endeudamiento a largo plazo.

Tal y como hemos puesto de manifiesto, en las CCAA la carga financiera (amortización de principal más intereses de la deuda) no puede sobrepasar el 25% de los ingresos corrientes, según lo dispuesto en la LOFCA.

En el caso que nos ocupa, calcularemos qué carga financiera tiene la Junta bajo la forma de presentación de los presupuestos con sus criterios ("Presupuesto Inicial 2013"), y qué valor alcanza este ratio descontando los ingresos que deberían ser extrapresupuestarios ("Presupuesto Ajustado 2013"). En el CUADRO 2 reflejamos los resultados obtenidos.

CUADRO 2

Datos en MM € y %	Presupuesto inicial 2013	Presupuesto ajustado 2013
Ingresos corrientes	23.606	19.600
Carga financiera/ingresos corrientes	4,6%	5,5%
Carga financiera máxima alcanzable	5.902	4.900

Como podemos observar, en el caso de los presupuestos que incluyen los ingresos que no son propios de la comunidad, el resultado es mucho más favorable.

a.2 Distorsión en los ratios presupuestarios

En el CUADRO 3 se detallan algunos ratios correspondientes a los presupuestos de 2011.

CUADRO 3

	Presupuesto Inicial 2013	Presupuesto Ajustado 2013
<i>Ahorro bruto/ingresos corrientes</i>	-2,9%	-3,4%
<i>Déficit (no SEC)/ingresos no financieros</i>	-8,7%	-10,2%
<i>Deuda/ingresos corrientes</i>	56,3%	67,5%

A la vista de lo anterior, se evidencia como **empeoran dos de los tres ratios, una vez realizados los ajustes en los ingresos corrientes**, a los efectos de eliminar del presupuesto aquellas partidas que no pueden considerarse propias de la Comunidad.

Conclusiones al apartado a):

Existen fondos que provienen de otras administraciones de los que las comunidades son meros tramitadores, sin que tengan capacidad normativa en su asignación. **La inclusión de estos importes en sus presupuestos distorsiona las principales magnitudes financieras, a la vez que incrementa de manera artificial la capacidad de endeudamiento.**

b) La contabilización como propios de los ingresos por transferencias de capital recibidos por cuenta de terceros.

Al igual que sucede en el caso de los ingresos corrientes, existen determinados fondos, principalmente provenientes de la Unión Europea, cuya aplicación viene determinada por el organismo pagador, sin que las administraciones autonómicas tengan un papel más allá de mero intermediario. Así pues, el efecto y las conclusiones a las que podemos llegar son idénticas a las ya expuestas el apartado anterior.

c) La contabilización del denominado “gasto desplazado”

Tal y como se ha comentado anteriormente, las leyes presupuestarias de las administraciones autonómicas se inspiran en la normativa estatal, siendo por ello los principios básicos que informan su marco conceptual idénticos, sin perjuicio de que puedan existir algunas discrepancias entre la Ley General Presupuestaria, aplicable al sector público estatal, y las legislaciones particulares de las CCAA. En este sentido, y como sabemos, dos de los principios básicos aplicables al modelo contable público son:

1. Especialidad: define el carácter específico en la asignación de los créditos presupuestarios. Este principio se subdivide en:
 - a. Especialidad Cualitativa¹³: implican la imposibilidad legal de incurrir en un gasto de naturaleza diferente al inicialmente aprobado.
 - b. Especialidad Cuantitativa¹⁴: hace referencia al carácter limitativo del gasto, lo que implica que no es posible excederse en la cuantía inicialmente aprobada.

¹³ Artículos 26 y 42 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

- c. Especialidad Temporal¹⁵: sólo podrán contraerse obligaciones derivadas de gastos que se realicen en el propio ejercicio, salvo lo referente a las partidas plurianuales, que tienen un tratamiento específico.

2. Estabilidad Presupuestaria: “*se entenderá por estabilidad presupuestaria de las Administraciones Públicas la situación de equilibrio o superávit estructural*”¹⁶.

Estos dos principios tienen gran trascendencia en la gestión del gasto, tal y como veremos seguidamente.

Como consecuencia del criterio de especialidad, solamente se podrá traspasar un crédito de una partida a otra, o excederse en el previamente consignado, cuando medie un procedimiento administrativo para su autorización, que podrá ser más o menos complejo dependiendo de la modificación que se precise realizar. No obstante, la legislación permite, de manera excepcional, quebrar este principio en situaciones determinadas y muy justificadas. El problema, en nuestra opinión, reside en el hecho de que la excepcionalidad se ha transformado en costumbre, existiendo en la mayor parte de las comunidades una mala práctica al excederse de manera recurrente en el presupuesto de gasto de ciertas partidas, siendo la más extendida la correspondiente al gasto sanitario que directamente consume en los hospitales de titularidad pública. Cuando el gasto incurrido excede a las disponibilidades presupuestarias, no puede realizarse su reconocimiento, debido al principio de especialidad cuantitativa, por lo que no aparece reflejado en las liquidaciones, y por lo tanto no procede su pago. La contabilización se realiza en la cuenta denominada “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto” (Cuentas 409, 413 o similares)¹⁷, que no tiene carácter presupuestario y, por lo tanto no forma parte de la liquidación, sin perjuicio de su cómputo a los efectos del déficit calculado con la metodología del Sistema Europeo de Cuentas (SEC)

La práctica habitual consiste en no imputar los gastos correspondientes a los dos últimos meses del año. De esta forma, en los primeros meses del ejercicio siguiente se realiza el correspondiente expediente de reconocimiento extrajudicial (que no tiene por que ser por el 100% del gasto no reflejado), imputándose entonces a un presupuesto distinto a aquel en el que se generó la obligación de facto, lo cual vulnera el principio contable básico del devengo. Como quiera que en el presupuesto inicial del ejercicio en el que se imputan los gastos, no se ha tenido en cuenta el importe extra del año anterior, se vuelve a incurrir en la misma práctica de no contabilizar el excedido, al carecer de saldo en los últimos meses, entrando en un círculo vicioso de difícil salida.

El gasto desplazado provoca, al menos, los siguientes efectos perniciosos:

1. El hecho de no reflejarse en la contabilidad presupuestaria impide saber el gasto total en el que ha incurrido la administración, por lo que los datos del

¹⁴ Artículo 46 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

¹⁵ Artículo 49 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

¹⁶ Artículo 2.2 de la Ley Orgánica 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

¹⁷ En adelante nos referiremos de manera indistinta a la cuenta de “acreedores por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto” como “gasto desplazado” o “cuenta 409”.

ahorro bruto, neto y déficit¹⁸ estarían maquillados al no contemplar partidas, que en ocasiones son abultadas.

2. A pesar de estar pendiente de pago, al no estar las partidas contempladas en los presupuestos no tienen su reflejo en el remanente de tesorería.
3. Imputar un gasto correspondiente a otro periodo distorsiona la contabilidad del ejercicio
4. No es posible liquidar la factura al proveedor, cuestión ésta que, a nuestro juicio, es la más importante de todas.

Evidentemente, la solución a este problema sería realizar unos presupuestos iniciales adecuados a la realidad. Dicho lo anterior, en caso de incurrir en un gasto extraordinario durante el año, la administración debería realizar el correspondiente expediente de ampliación de crédito dentro del mismo periodo presupuestario, cargándose el gasto producido en el capítulo correspondiente. Sin embargo, según el principio de equilibrio financiero, que se ha puesto de manifiesto anteriormente, esto sólo sería posible si:

1. la administración consigue unos ingresos adicionales al presupuesto inicial, aplicables al incremento del gasto; o .
2. se realiza una modificación presupuestaria, disminuyendo gastos en otras partidas, de forma que el crecimiento de una partida se anule con la bajada de otra.

Ambas soluciones serían expresiones de una misma voluntad política, coincidiendo con la opinión de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, cuando afirma que es necesario "*efectuar una adecuada presupuestación, que ajuste los gastos reales a los recursos disponibles*"¹⁹, es decir, no gastar más de lo que se ingresa, no aumentando de esta manera el déficit y aplicando de manera estricta el principio de equilibrio presupuestario antes enunciado.

A pesar de que, tal y como hemos puesto de manifiesto anteriormente, el gasto desplazado no se tiene en cuenta en las liquidaciones que practican las CCAA al no reflejarse presupuestariamente en el ejercicio en que se incurre, éste sí computa como mayor déficit bajo la metodología SEC. El problema reside en que el cálculo SEC es responsabilidad de la Intervención General del Estado y no de las administraciones regionales. Por otra parte, la cifra exacta de esta partida a final de año es difícil de obtener, pues el Ministerio no informa regularmente de este dato, que sí aparece recogido en las respectivas cuentas generales. Ahora bien, estas cuentas no están disponibles normalmente antes del cuarto trimestre del año siguiente al cierre del ejercicio y, además, en ocasiones éste dato concreto se expresa de manera poco clara. Una excepción a esto ha sido la publicación de los Planes Económicos Financieros (PEF) de las CCAA en mayo de 2012, primera vez que se han hecho

¹⁸Nos referimos al déficit calculado como diferencia entre los ingresos no financieros y los gastos no financieros –Saldo Presupuestario no Financiero-, sobre los presupuestos liquidados, y **no al determinado con criterios del Sistema Europeo de Cuentas**.

¹⁹Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, "Informe Definitivo de Fiscalización Sobre la Cuenta General del Principado de Asturias Ejercicio 2009", página 122. Disponible en: <http://www.sindicatur.es/upload/informes/IDCGPA094890.pdf>

públicos, y en los que de manera diferenciada se trata esta cuestión. A junio 2013 aún no se conocía la cifra de 2012.

En el cuadro 4 se recoge el saldo de la cuenta de “acreedores por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto” (409 o similar) obtenida de los PEF 2012, en el que se expresa por administración el importe pendiente, así como la suma de los capítulos de gasto del presupuesto liquidado de los capítulos II y VI, que son los que – por regla general- son susceptibles de este tipo de contabilización. Debemos hacer la salvedad de la dificultad de obtener una cifra exacta, pues los propios Planes tienen contradicciones dentro del mismo documento, en otras ocasiones el dato no está claro y en el caso de Cataluña no se informa.

Lo que venía siendo algo habitual y reducido a uno/dos meses, en 2011 llegó a ser un problema en las cuentas de las administraciones territoriales, pues las cifras se dispararon llegando a tener un saldo equivalente al 28% de la suma del capítulo II y VI de gasto, siendo precisamente el capítulo II el que acapara la mayor parte de la cantidad total, y dentro de él la partida casi en exclusiva se correspondía a facturas de gasto sanitario por compra directa de los servicios de salud de las CCAA (no del consumo que se realiza por medio de las oficinas de farmacia) y con antigüedad, en ocasiones, superior al año.

CUADRO 4²⁰

Datos en MM € y %	Cta. 409	II + VI	%
Valencia	3.403	3.335	102%
Madrid	2.097	3.625	58%
C. León	1.162	1.403	83%
Andalucía	1.158	4.013	29%
Baleares	329	682	48%
Cantabria	301	545	55%
Galicia	241	1.989	12%
Canarias	230	1.409	16%
Extremadura	213	1.077	20%
Aragón	197	873	23%
Asturias	153	1.126	14%
Murcia	132	995	13%
Rioja	60	257	23%
C. Mancha	40	2.408	2%
Navarra	1	706	0%
Gobierno Vasco	0	2.192	0%
Cataluña	n.d.	8.370	n.d.
Total	9.717	35.005	28%

En el caso de Valencia, esta Comunidad contabiliza dentro del saldo pendiente de aplicar al presupuesto el saldo vivo de una operación compleja de financiación de la deuda sanitaria de 2010, que aplica a la liquidación en la medida en que amortiza la deuda. En el caso de Castilla y León, así como en alguna otra región, parte del saldo presenta más de 12 meses de antigüedad.

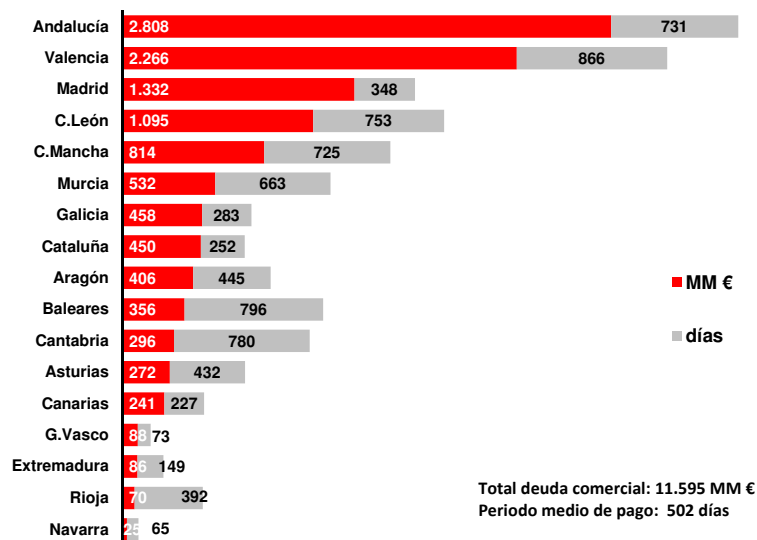
Antes de proseguir, deberemos hacer la siguiente salvedad respecto de las cifras del CUADRO 4: a pesar de que éstas son las reflejadas en los respectivos Planes Financieros elaborados por las CCAA, validadas por el Ministerio de Hacienda y aprobadas por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, los datos no siempre coinciden con los finalmente recogidos por las Cuentas Generales respectivas. Tal es el caso de Andalucía, del que informa la existencia de un saldo de 2.511,98 MM €

²⁰ Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Planes Económicos Financieros 2012, disponibles en <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/PEFCCAA.aspx>

según detalla la Cámara de Cuentas de Andalucía²¹, mientras que el Plan Financiero de Reequilibrio habla de 1.158 MM €.

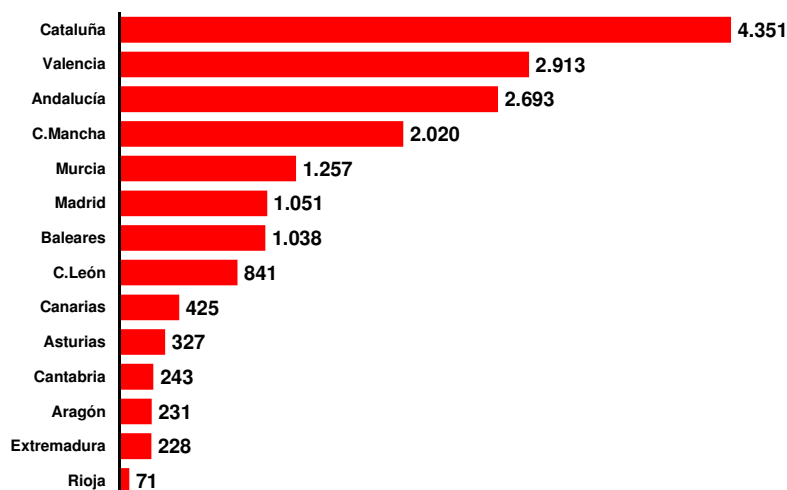
A la vista del CUADRO 4 puede explicarse por si solo el gráfico nº1 en el que se pone de manifiesto la deuda con proveedores sanitarios a 31-12-2011, que se liquidó en 2012 gracias a la puesta en marcha por el Estado del denominado Plan de Financiación de Pago a Proveedores (FFPP), que supuso la inyección de 34.331 MM €, cuyo reparto se detalla en el gráfico nº2.

GRÁFICO Nº1



Fuente: Fenim, Farmaindustria y elaboración propia.

GRÁFICO Nº 2²²



²¹ Cámara de Cuentas de Andalucía. "Fiscalización de la Cuenta General, Contratación Pública y Fondos de Compensación Interterritorial" Pg.15. Disponible en: <http://www.ccuentas.es/files/reports/complete/1362403392-ja-01-2012-def.pdf>

²² Fuente Banco de España, "Boletín Estadístico" marzo 2013, disponible en <http://www.bde.es/webbde/es/estadis/infoest/a1306b.pdf>

El hecho de no incorporar a la liquidación del presupuesto el montante de deuda comercial contabilizada en la cuenta 409 del balance, no sólo distorsiona el saldo presupuestario no financiero, además, desvirtúa el remanente de tesorería, ya que no aparece recogido en el apartado de “obligaciones pendientes de pago del presupuesto corriente”. Como ejemplo tomaremos el remanente de tesorería de la Junta de Andalucía para 2011, que se expone en el cuadro 5:

CUADRO 5²³

REMANENTE DE TESORERÍA JUNTA DE ANDALUCÍA	
Conceptos	Importes (MM €)
1. Derechos pendiente de cobro	5.020,4
+ del presupuesto corriente	3.515,2
+ del presupuestos cerrados	2.297,3
+ de operaciones no presupuestarias	71,3
- de dudoso cobro	675,9
- cobros realizados pendientes de aplicación definitiva	187,4
2. Obligaciones pendientes de pago	5.568,8
+ del presupuesto corriente	3.048,0
+ del presupuestos cerrados	1.099,4
+ de operaciones no presupuestarias	1.421,7
- pagos realizados pendientes de aplicación definitiva	0,3
3. Fondos líquidos	1.065,4
I. Remanente de tesorería afectado	1.245,7
I. Remanente de tesorería no afectado	-728,7
Remanente de tesorería total (1-2+3)= I+II	517,0

Si ahora adicionáramos el saldo por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto -1.158 MM € según recogemos en el CUADRO 4- **las obligaciones pendientes de pago pasarían de 5.568,8 MM € a 6.726 MM € y el “remanente de tesorería no afectado” pasaría de -728,7 MM €²⁴ a contabilizar -1.886 MM €, mientras que el “remanente de tesorería total” se tornaría negativo**, tal y cómo aparece en el CUADRO 6.

CUADRO 6²⁵

REMANENTE DE TESORERÍA CORREGIDO JUNTA DE ANDALUCÍA	
Conceptos	Importes (MM €)
1. Derechos pendiente de cobro	5.020,4
+ del presupuesto corriente	3.515,2
+ del presupuestos cerrados	2.297,3
+ de operaciones no presupuestarias	71,3
- de dudoso cobro	675,9
- cobros realizados pendientes de aplicación definitiva	187,4
2. Obligaciones pendientes de pago	6.726,8
+ del presupuesto corriente	4.206,0
+ del presupuestos cerrados	1.099,4
+ de operaciones no presupuestarias	1.421,7
- pagos realizados pendientes de aplicación definitiva	0,3
3. Fondos líquidos	1.065,4
I. Remanente de tesorería afectado	1.245,7
II. Remanente de tesorería no afectado	-1.886,7
Remanente de tesorería total (1-2+3)= I+II	-641,0

²³ Fuente: Junta de Andalucía. "Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Andalucía, Ejercicio 2011". Disponible en: <http://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/servicios/fiscalizacion/rendicion/cuenta2011/cuenta2011.htm>

²⁴ El remanente de tesorería final o “disponible para la financiación de gastos generales” en los términos de la Instrucción del Modelo Normal/Simplificado de Contabilidad Local, es lo que la Junta denomina “Remanente de Tesorería no afectado”, mientras que lo denominan “Remanente de Tesorería Total” sería el obtenido antes de restar el exceso de financiación afectada.

²⁵ Nota: ya que desconocemos que parte del saldo de la cuenta 409 pertenece al ejercicio que se liquida y que parte a ejercicios cerrados, se ha imputado el 100% del importe al ejercicio corriente. El reparto en el remanente no sería exacto, pero el resultado final del pendiente de pago no varía.

A pesar de que la no inclusión del saldo de la cuenta 409 en el remanente de tesorería es perfectamente legal si nos atenemos a la normativa vigente contemplada en la "Orden de 7 de junio de 1995, Por la que se Regula la Contabilidad Pública de la Junta de Andalucía", el efecto distorsionador desde el punto de vista financiero es notorio.

Conclusiones al apartado c):

El abuso del denominado gasto desplazado, distorsiona de manera importante los presupuestos de las comunidades, al imputar en un año partidas que realmente se han generado en otro ejercicio, quebrando así el principio del devengo, y haciendo imposible determinar el gasto correspondiente al ciclo en el que se ha incurrido. Además, y como derivada a nuestro juicio más perjudicial, produce notables retrasos en la liquidación de la deuda con proveedores, incumpliendo la normativa sobre el plazo de pago en las administraciones públicas.

d) Diferencias en la contabilización del endeudamiento.

Otra diferencia importante que encontramos a la hora de comparar los distintos presupuestos territoriales, es la referente a la contabilización de las operaciones de financiación. Si bien la mayor parte sigue un criterio común, nos encontramos algunas situaciones particulares, como puede ser el caso de Andalucía o Navarra. Seguidamente nos centraremos en determinar el alcance de estas singularidades.

Junta de Andalucía:

La deuda presupuestada y autorizada por el Consejo de Gobierno, en su caso, se considera como ingreso, con independencia de que efectivamente se haya contratado.

Tal como reflejamos en el CUADRO 7, en la liquidación del presupuesto de ingresos correspondiente a 2011, aparecen en el capítulo IX como derechos reconocidos, 3.189,5 MM€, mientras que lo efectivamente contratado ("Recaudación Neta"), ascendió a 791,8 MM€, contabilizando la diferencia (2.397,7 MM€) como "Derechos Pendientes de Cobro".

CUADRO 7²⁶

	Derechos reconocidos	Recaudación neta	Derechos pendientes de cobro
	MM €	MM €	MM €
INGRESOS EJERCICIO 2011			
A) OPERACIONES CORRIENTES	23.978	23.288	691
I - Impuestos Directos	5.143,0	4.929,2	213,8
II - Impuestos Indirectos	7.810,0	7.653,6	156,4
III - Tasas y otros Ingresos	524,8	342,3	182,5
IV - Transferencias Corrientes	10.458,6	10.320,7	137,9
V - Ingresos Patrimoniales	42,1	41,8	0,3
B) OPERACIONES DE CAPITAL NO FINANCIERAS	1.321,8	895,2	426,6
VI - Enajenación de Inversiones Reales	22,8	22,5	0,3
VII - Transferencias de Capital	1.299,0	872,8	426,2
C) OPERACIONES DE CAPITAL FINANCIERO	3.203,6	805,9	2.397,7
VIII - Activos Financieros	14,1	14,1	0,0
IV - Pasivos Financieros	3.189,5	791,8	2.397,7
TOTAL INGRESOS	28.503,9	24.988,7	3.515,2

De esta forma, aparecen como derechos unas cifras que no son tales, pues hacen referencia a unos ingresos que contractualmente no existen, ya que, a diferencia de ingresos y tasas, no dependen de la voluntad de la administración solamente, sino que

²⁶ Fuente: Junta de Andalucía. "Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Andalucía, Ejercicio 2011". Disponible en: <http://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/servicios/fiscalizacion/rendicion/cuenta2011/cuenta2011.htm>

precisan de un tercero -financiador- para poder materializarse. A pesar de que esta manera de contabilizar no afecta al cálculo del déficit ni a los ahorros bruto/neto, si tiene, a nuestro juicio, un impacto importante en una magnitud financiera tan destacada como es el Remanente de Tesorería, tal y como seguidamente ponemos de manifiesto:

Volviendo al CUADRO 5 (Remanente de la Junta de Andalucía para 2011), podemos observar que, como es normal, los “Derechos Pendientes de Cobro del Ejercicio Corriente” son los correspondientes al total de “Derechos Pendientes de Cobro” del presupuesto liquidado (CUADRO 7). Ahora bien, si deducimos de los derechos pendientes de cobro del ejercicio corriente (3.515,2 MM€) el importe de los préstamos no contratados (2.397,7 MM€ - derechos pendientes de cobro capítulo IX), la cifra que obtendríamos bajaría hasta los 1.117,4 MM€, que se corresponderían con el montante que efectivamente la Junta de Andalucía podría obtener en el ejercicio, si fuera capaz de recaudar el 100% de todos sus derechos. De esta manera, **el Remanente de Tesorería pasaría a contabilizar una cifra de: -3.126 MM€, mientras que el “remanente de tesorería total” se tornaría negativo, tal y como se refleja en el CUADRO 8, en el que se han practicado el ajuste descrito.**

CUADRO 8

REMANENTE DE TESORERÍA CORREGIDO	JUNTA DE ANDALUCÍA
Conceptos	Importes (MM €)
1. Derechos pendiente de cobro	2.622,6
+ del presupuesto corriente	1.117,4
+ del presupuestos cerrados	2.297,3
+ de operaciones no presupuestarias	71,3
- de dudoso cobro	675,9
- cobros realizados pendientes de aplicación definitiva	187,4
2. Obligaciones pendientes de pago	5.568,8
+ del presupuesto corriente	3.048,0
+ del presupuestos cerrados	1.099,4
+ de operaciones no presupuestarias	1.421,7
- pagos realizados pendientes de aplicación definitiva	0,3
3. Fondos líquidos	1.065,4
I. Remanente de tesorería afectado	1.245,7
II. Remanente de tesorería no afectado	-3.126,5
Remanente de tesorería total (1-2+3)= I+II	-1.880,8

No podemos olvidar que el Remanente de Tesorería es una fuente de financiación de los presupuestos, tal y como informa la Junta en su memoria de 2011: " Finalmente, en el ejercicio 2011, los créditos financiados con el Remanente de Tesorería consolidado de libre disposición han ascendido a 154.042.259,98 euros, que se corresponde con el importe de las generaciones de créditos con cargo al Remanente de Tesorería contabilizadas a lo largo del ejercicio 2011."²⁷. Por lo tanto, es muy importante determinar con fiabilidad el remanente de tesorería, evitando incluir partidas que, como hemos puesto de manifiesto, no reflejan un derecho pendiente de cobro real.

Así pues, las comunidades que proceden a registrar los préstamos a largo plazo de la forma descrita con anterioridad, verán como su Remanente de Tesorería arroja cifras más positivas que las que no sigan éste criterio.

Sobre la improcedencia de esta práctica, desde el punto de vista doctrinal, se manifiesta la Cámara de Cuentas de la Junta de Andalucía en el informe de fiscalización del ejercicio 2011, último realizado a la fecha de redacción de este artículo -junio de 2013-, al afirmar que ““(…)dentro de los derechos pendiente de cobro

²⁷ Junta de Andalucía. Op. Cit. Pág. 67.

del ejercicio corriente se encuentran los correspondientes al capítulo IX (pasivos financieros) del que el artículo 90 "Emisión de Deuda Pública" supone un total de 2.342,67 M€.

Hay que recordar que la Consejería competente en materia de Hacienda reconoce de oficio los derechos por endeudamiento previamente a su emisión por el límite máximo de la autorización de endeudamiento. Cuando se produce la emisión de la deuda pública, lo que se contabiliza es sólo la recaudación de los derechos previamente reconocidos. Esta contabilización tiene su fundamento legal en el art. 66 del TRLGHP, aunque en principio quepa considerarla como contraria a los principios contables públicos²⁸.

Del mismo modo, la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias opina, respecto de esta misma práctica utilizada por su Comunidad, que "la administración, tal y como se ha recogido en informes anteriores de esta Sindicatura, utiliza el criterio de reconocer los derechos derivados del endeudamiento con la autorización del Consejo de Gobierno, a pesar de que no se hayan formalizado los préstamos respectivos, manteniendo que cuenta con el amparo de la Ley de Presupuestos del Principado de Asturias. De acuerdo con los Principios Contables Públicos, estos derechos deben reconocerse en el momento del desembolso, que suele coincidir con la formalización del mismo"²⁹.

Para terminar de visualizar la distorsión en el remanente de tesorería, enlazaremos lo anterior con lo tratado en relación al gasto desplazado. Combinado ambos efectos - pendiente de cobro y cuenta 409- **el resultado que tendríamos es un remanente de tesorería, no de -728 MM € según aparece en la Cuenta General 2011, sino que llegaría a -4.284 MM €, como puede verse en el CUADRO 9**

CUADRO 9

Conceptos	Importes (MM €)
1. Derechos pendiente de cobro	2.622,6
+ del presupuesto corriente	1.117,4
+ del presupuestos cerrados	2.297,3
+ de operaciones no presupuestarias	71,3
- de dudoso cobro	675,9
- cobros realizados pendientes de aplicación definitiva	187,4
2. Obligaciones pendientes de pago	6.726,8
+ del presupuesto corriente	4.206,0
+ del presupuestos cerrados	1.099,4
+ de operaciones no presupuestarias	1.421,7
- pagos realizados pendientes de aplicación definitiva	0,3
3. Fondos líquidos	1.065,4
I. Remanente de tesorería afectado	1.245,7
II. Remanente de tesorería no afectado	-4.284,5
Remanente de tesorería total (1-2+3)= I+II	-3.038,8

Comunidad Foral Navarra:

En este caso, hasta el ejercicio 2011, la singularidad consistía en netear las cuentas de ingresos financieros y gastos financieros, cuando se refinanciaban los vencimientos de deuda. De esta manera, las amortizaciones no se incluían en el capítulo IX de gasto,

28 Cámara de Cuentas de Andalucía. "Fiscalización de la Cuenta General, Contratación Pública y Fondos de Compensación Interterritorial 2011". Páginas 59-60. Disponible en:

<http://www.ccuentas.es/files/reports/complete/1362403392-ja-01-2012-def.pdf>

29Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias. Op. Cit. Pág. 26-27

sino que minoraban el capítulo IX de ingresos, desvirtuando tanto la deuda tomada como la amortizada.

En contra de este criterio, que contradice el principio contable básico de no compensación, se pronuncia la Cámara de Comptos de Navarra, en su informe referente a la Cuenta General de la Comunidad Foral de Navarra correspondiente al ejercicio 2009: “Contablemente, la emisión de deuda pública no se reflejó en el presupuesto de ingresos sino que se compensó con el gasto de amortización de la deuda emitida en el año 1998. Esta forma de contabilización incumple el principio contable de no compensación de los gastos e ingresos.”³⁰

Conclusiones al apartado d):

Si bien en general las regiones siguen procedimientos uniformes, **algunas comunidades presentan singularidades que vulneran los principios contables, afectando la forma de registrar el endeudamiento al Remanente de Tesorería.**

e) Las subvenciones otorgadas a empresas mercantiles vía ampliaciones de capital social.

El capítulo VIII del gasto “*Activos Financieros*”, se destina fundamentalmente a la contabilización de préstamos otorgados a terceros y adquisición en participaciones en el capital de sociedades. A su vez, la suscripción de acciones puede tener como causa la toma de participaciones estratégicas en empresas, o bien ser utilizada como mera transferencia de fondos. Seguidamente nos ocuparemos de este segundo caso.

La mayor parte de las sociedades mercantiles que han creado las CCAA no equilibran sus cuentas de resultados por si mismas, justificando su existencia en aras a conseguir una mejor gestión de los servicios públicos y, en consecuencia, negando el objetivo básico que debe tener toda sociedad privada y que se concreta en la obtención de la máxima rentabilidad. Por este motivo, que en muchos casos puede ser discutible, muchos de estos entes jurídicos precisan para su sostenimiento de aportaciones regulares, con cargo los presupuestos de sus respectivas administraciones generales, de las que dependen.

Ahora bien, los subsidios deben realizarse vía transferencias corrientes, cuando lo que se sufraga son gastos de esta naturaleza, o vía transferencias de capital, cuando el destino de los fondos es la ejecución de inversiones. Sin embargo, existe una tercera vía: las ampliaciones de capital social, empleando la inyección de recursos, así obtenida, a los fines establecidos.

A pesar de que esta práctica no afecta al resultado presupuestario, si tiene repercusiones directas en dos magnitudes básicas:

1. Déficit³¹: Considerando que éste se determina mediante la diferencia de los ingresos no financieros y gastos no financieros, y que las aportaciones al capital de sociedades se contabiliza en el capítulo VIII de gasto bajo la rúbrica

³⁰ Cámara de Comptos de Navarra, “Informe de fiscalización sobre las Cuentas Generales de Navarra, ejercicio 2009”, Pág. 37. Disponible en <http://camaradecomptos.navarra.es/informes/cuentas-generales-de-navarra-2009.html>

³¹ Nuevamente nos referimos al déficit no SEC o Saldo Presupuestario No Financiero.

de “*Activos Financieros*”, esta vía de traspaso de fondos no se tendría en cuenta en el cómputo del déficit, logrando “mejorar” este parámetro.

2. Ahorro bruto: estamos ante un caso similar al anterior, puesto que al calcularse como la diferencia entre ingresos corrientes y gastos corrientes, si en lugar de utilizar el capítulo IV se emplea el VIII, los gastos corrientes disminuyen en la misma cuantía, “mejorando” de esta manera el ahorro bruto. No podemos perder de vista que ésta magnitud es esencial a la hora de determinar la situación financiera de una administración, siendo tan relevante como la determinación del déficit, ya que si con los ingresos recurrentes (corrientes) no se puede hacer frente a los gastos de funcionamiento (corrientes), difícilmente se pueden atender puntualmente las obligaciones de pago, salvo que se apele al recurso a la deuda, siendo poco recomendable financieramente atender los pagos de nómina, proveedores,... con préstamos a largo plazo de manera continua.

Una vez más, un mismo hecho económico, otorgar una subvención, se podría contabilizar de dos maneras diferentes, lo que trae consigo una nueva fuente de distorsión en los principales parámetros financieros. Además, resulta extremadamente difícil calcular el impacto real de esta manera de proceder, puesto que las CCAA no informan de la naturaleza del gasto que subvencionan, a la hora de publicar sus respectivas cuentas generales.

No obstante, la metodología del Sistema Europeo de Cuentas -en adelante SEC-, sí obliga a realizar los ajustes pertinentes, bajo ciertas condiciones, de forma que se incluyan en el cómputo del cálculo del déficit, haciendo abstracción del instrumento financiero utilizado para la subvención. Sin embargo, los ajustes practicados no siempre se detallan en la información pública, por lo que si bien se tienen en cuenta a la hora de calcular del déficit SEC, es imposible determinar su impacto en el ahorro bruto, salvo que se cuente con los datos necesarios, cosa que en estos momentos es remotamente posible.

Por otra parte, y con independencia de la repercusión cuantitativa, cabe resaltar que también se produce nuevamente una pérdida en la información cualitativa.

A título de ejemplo, en el CUADRO 10 exponemos la liquidación de gastos del segundo trimestre de 2012, correspondiente a la Comunidad de Madrid. En este caso aparece desglosado el capítulo VIII según se trate de aportaciones al capital de mercantiles, o de resto de activos financieros. Lamentablemente en el tercer trimestre del pasado año se dejó de desglosar la información.

CUADRO 10³²

Ejercicio 2012	Presupuesto	Liq. Junio
Ingresos	MM €	MM €
Ingresos corrientes	17.859	7.994
Ingresos de capital no financieras	179	38
Total ingresos no financieros	18.038	8.032
Activos financieros	16	3
Pasivos financieros	3.989	2.130
Total ingresos	40.081	10.165
Gastos	MM €	MM €
Gastos corrientes	16.023	8.999
Gastos de capital no financieros	1.025	277
Total gastos no financieros	17.048	9.276
Activos financieros	3.602	516
Aportaciones de capital a empresas	3.558	482
Resto de activos financieros	43	34
Pasivos financieros	1.393	124
Total Gastos	22.043	9.916
Ahorro bruto	1.837	-1.005
Saldo presupuestario no financiero	991	-1.244
Saldo presupuestario no financiero corregido	-2.568	-1.726

El Ministerio, en el informe de la liquidación antes referida, informaba que “A partir de los Presupuestos Generales del ejercicio 2011 se ha llevado a cabo una reclasificación de determinadas aportaciones a empresas y entes de la Comunidad que en el ejercicio 2010 se encontraban integrados en los capítulos II, IV y VII y que a partir del año 2011 se incorporan en el capítulo VIII (Activos Financieros).”³³ Por lo tanto, las cifras de las aportaciones al capital distorsionan el ahorro bruto (al no incorporarse por la parte correspondiente a los capítulos II y IV), así como el gasto de inversión (al no incorporarse por la parte correspondiente al capítulo VII), y finalmente distorsiona el saldo presupuestario no financiero al no incorporar estos gastos que forman parte del gasto no financiero. De esta forma mejora tanto el ratio del ahorro como el del saldo presupuestario no financiero, es decir, el déficit no SEC.

Puesto que no se detalla que parte de las aportaciones de capital sufragan gasto corriente, nos vemos en la imposibilidad de corregir el ahorro bruto, pero si podemos observar que el saldo presupuestario no financiero pasa de presentar un superávit de 991 MM € en el presupuesto inicial a un déficit de -2.568 MM €.

Es de esperar que a partir del segundo trimestre de 2013 nuevamente se facilite la información que ahora se omite, pues en el informe correspondiente al cierre de marzo de 2013 sigue sin incorporarse.

Conclusiones al apartado e):

Las ampliaciones de capital, en ocasiones, pueden ser utilizadas para subvencionar gasto corriente o de inversiones en las empresas públicas. En este caso, el déficit inferido de las liquidaciones de los presupuestos, así como el ahorro bruto, se ven distorsionados. El hecho de utilizar esta vía, además implica una pérdida de información cualitativa.

³² Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, “Comunidad de Madrid Ejecución Presupuestaria Trimestral. Segundo Trimestre 2012” Pg. 8. Disponible en: <https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/cimcanet/consulta.aspx>

³³ Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Op.Cit. Pg. 8.

III. LA DIVERSIDAD EN LAS FECHAS DE CIERRE DE LAS CCAA COMO FACTOR DISTORSIONADOR DEL ANÁLISIS.

A pesar de que las liquidaciones presupuestarias se refieren a 31 de diciembre, las consejerías de las CCAA regulan anualmente las operaciones de cierre del año en curso y las de apertura del siguiente. De esta manera, cada una de ellas fija:

- a) Procedimientos diferentes dependiendo de la naturaleza de los gastos.
- b) Fechas diferentes en relación al punto anterior.

El ámbito temporal de las distintas órdenes se refiere a la fecha límite de envío del expediente de gasto a la correspondiente intervención, por lo que la factura deberá haberse presentado a la administración con bastante antelación a ese momento. Para ilustrar este hecho hemos reflejado en el CUADRO 11 las diferentes fechas de cierre del ejercicio, referidas al momento de envío a la fiscalización de los gastos (excluido capítulo I). Debemos advertir que podemos caer en cierta inexactitud derivada de la simplificación realizada, ya que la enorme casuística existente es por si sola materia de un análisis específico, sin embargo, ponemos de manifiesto la dispersión de criterios existentes. Además, no parece que contablemente se refleje la imagen fiel de un ente cuando parte de los hechos contables se dejan de registrar en el mes de noviembre.

CUADRO 11

CCAA	Fecha Aproximada de Cierre
Andalucía	15 de noviembre
Aragón	16 de octubre
Asturias	7 de noviembre
Baleares	5 de diciembre
Canarias	11 de diciembre
Castilla la Mancha	7 de noviembre
Castilla León	3 de diciembre
Catabria	15 de noviembre
Cataluña	19 de diciembre
Extremadura	5 de octubre
Galicia	7 de noviembre
Gobierno Vasco	5 de noviembre
Madrid	12-30 noviembre
Murcia	Sin fijar, antes de 31 Dic.
Navarra	Sin fijar, antes de 31 Dic.
Rioja	12-18 diciembre
Valencia	19 de noviembre
Estado	7 de noviembre

Fuente: órdenes de cierre del presupuesto 2012 y apertura del 2013 del Estado y de las 17 CCAA.

Al respecto, podemos concluir, que la exclusión de ciertos gastos derivados de las distintas fechas de cierre. Si bien la información se refiere siempre a 31 de diciembre, las distintas normativas anuales relativas al cierre del ejercicio hacen que, en la práctica, no todas las facturas emitidas por sus proveedores con anterioridad a esa fecha sean reconocidas.

IV. EL MODELO DE FISCALIZACIÓN DE LAS CCAA: UN PROCESO LENTO QUE CONDUCE A LA PÉRDIDA DE LA OPORTUNIDAD Y RELEVANCIA DE LA INFORMACIÓN

Antes de finalizar el presente estudio, deberemos hacer una mención a la fiscalización de las cuentas generales de las CCAA, función que constitucionalmente recae en el Tribunal de Cuentas, pero que finalmente se lleva a cabo en organismos de las propias CCAA cuando éstas lo tengan así establecidos en sus estatutos, sin perjuicio de la potestad del Tribunal, que es el último responsable de esta tarea.

Precisamente la dispersión en diferentes entes fiscalizadores, totalmente independientes unos de otros y sujetos a sus correspondientes normativas autonómicas, no ayuda a la homogeneización de criterios contables, sino que acentúa la dispersión normativa y con ella la distorsión en la información.

Uno de los motivos que se aducen para descentralizar esta tarea es dotar de agilidad al procedimiento de fiscalización, descargando de trabajo al Tribunal, de manera que los informes puedan concluirse de manera más rápida. No obstante lo anterior, la realidad es muy diferente. En el CUADRO 11 reflejamos algunas de las últimas liquidaciones revisadas publicadas:

CUADRO 11

CCAA	Último Ejercicio Fiscalizado
Andalucía	2011
Aragón	2010
Asturias	2011
Baleares	2011
Canarias	2011
Castilla la Mancha	2010
Castilla León	2010
Catabria	2009
Cataluña	2010
Extremadura (*)	2009
Galicia	2009
Gobierno Vasco	2010
Madrid	2011
Murcia (*)	2009
Navarra	2011
Rioja (*)	2009
Valencia	2011
Estado	2011

Datos a junio 2013

(*) Carecen de ente fiscalizador propio. La fiscalización la efectúa el Tribunal de Cuentas.

Fuente: Tribunal de Cuentas e informes de los respectivos entes fiscalizadores de las CCAA.

Cómo puede fácilmente concluirse a la vista de lo expuesto, el retraso en realizar los informes es importante, restando eficacia a los mismos, ya que en algunas CCAA el informe más reciente data de 2009, y ninguna ha efectuado el de 2012. Desde el punto de vista del análisis financiero, los retrasos puestos de manifiesto inutilizan el contenido de los informes de cara a la toma de decisiones, bien políticas de cara a corregir situaciones no deseadas que pudieran poner de manifiesto, bien de inversión por parte de los agentes económicos, acostumbrados a recibir informes auditados de compañías, mucho más complejas que las administraciones territoriales, no más tarde del primer cuatrimestre siguiente al cierre del ejercicio.

El principal problema de cara a acortar las fechas de los informes de los fiscalizadores es el hecho de tener que esperar a que las cuentas generales se presenten a los respectivos parlamentos, cosa que en gran parte de los casos (no en todos) sucede a partir del tercer trimestre del año. Si éste fuera solamente el problema, bastaría una modificación normativa, que entendemos de poca complejidad técnica, para solucionar el problema.

V. CONCLUSIONES FINALES:

En la actualidad existen diecisiete normas presupuestarias diferentes en el ámbito de las comunidades autónomas, derivadas de las competencias que la Constitución de 1978 les reconoce que, si bien en lo fundamental se inspiran en la Ley General Presupuestaria, contienen peculiaridades propias de sus ordenamientos particulares que dificulta, en algunos casos sobremanera, la comparabilidad de las cuentas de las administraciones territoriales.

Son precisamente estas diferencias las que imposibilitan realizar un análisis comparativo de las distintas ejecuciones presupuestarias, ya que distorsionan los indicadores financieros sobre los que se basa cualquier análisis sobre la situación financiera de las CCAA, produciendo desviaciones importantes, no sólo en la liquidación del presupuesto, sino igualmente en el Remanente de Tesorería, en el Saldo Presupuestario y en el Déficit, magnitudes clave que, en nuestra opinión, deberían estar exentas de manipulación.

En este sentido, a modo de síntesis y con carácter genérico, las principales conclusiones de este trabajo se concretan en las tres siguientes:

- La diversidad de criterios en la elaboración de las cuentas de CC.AA, hace que la información no sea homogénea ni, en consecuencia, comparable. En nuestra opinión debería iniciarse un proceso que culmine en la uniformidad normativa en todo el territorio nacional sin excepciones.
- La diversidad en la normativa existente distorsiona los indicadores financieros sobre los que se basa el análisis de la situación financiera de las CCAA, exigiendo un conocimiento preciso de los distintos ordenamientos y sus efectos en las principales magnitudes e indicadores clave.
- La diversidad afecta no sólo a la liquidación del presupuesto, sino también a magnitudes de especial relevancia como el Remanente de Tesorería, el Saldo Presupuestario o el Déficit

Más concretamente, tras el análisis efectuado a lo largo del trabajo identificando los aspectos de diversidad normativa existente, estamos en condiciones de afirmar que:

- **La inclusión de fondos que provienen de otras administraciones** -de los que las comunidades son meros tramitadores, sin que tengan capacidad normativa en su asignación- **en sus presupuestos distorsiona las principales magnitudes financieras, a la vez que incrementa de manera artificial su capacidad de endeudamiento.**
- **El abuso del denominado gasto desplazado distorsiona de manera importante los presupuestos de las comunidades, al imputar en un año partidas que realmente se han generado en otro ejercicio.**

- Aunque, con carácter general, las regiones siguen procedimientos uniformes, **algunas comunidades presentan singularidades que vulneran los principios contables, afectando la forma de registrar el endeudamiento al Remanente de Tesorería.**
- **Las ampliaciones de capital en entes dependientes, en ocasiones, pueden ser utilizadas para subvencionar gasto corriente o de inversiones en las empresas públicas.** En este caso, el déficit inferido de las liquidaciones de los presupuestos, así como el ahorro bruto, se ven distorsionados. El hecho de utilizar esta vía, además implica una pérdida de información cualitativa
- **La diversidad existente en las fechas de cierre conlleva, en la práctica, a la exclusión de ciertos gastos con la correspondiente distorsión informativa.** Y es que, si bien la información suministrada se refiere siempre a 31 de diciembre, las distintas normativas de las CC.AA. relativas al cierre del ejercicio hacen que, en la práctica, no todas las facturas emitidas por sus proveedores con anterioridad a esa fecha puedan ser reconocidas

Por todo ello, **queda demostrada la hipótesis de partida en el sentido de que efectivamente existen singularidades en la normativa de algunas CC.AA que imposibilitan realizar un análisis comparativo de los ejercicios presupuestarios**, dificultando el análisis por parte de los usuarios con la consiguiente pérdida de relevancia, característica cualitativa básica que debe reunir la información financiera recogida en el marco conceptual de la contabilidad pública.

No quisiéramos concluir este trabajo sin resaltar la conveniencia de establecer, como objetivo ineludible, la redacción de un marco común adaptado a las actuales circunstancias que permita elaborar un único ordenamiento contable aplicable a todas las administraciones públicas sin excepción. El logro de éste objetivo supondrá un esfuerzo importante por parte de todo el sector público, a la vez que probablemente una delegación de competencias constitucionalmente reconocidas a las CCAA. Sin embargo, y en nuestra opinión, los esfuerzos realizados en esta línea contribuirán a conseguir una mayor transparencia y control, redundando en beneficio de las propias administraciones, y en última instancia de los ciudadanos, que no conviene olvidar son su razón de ser, debiendo garantizarse la eficiencia y eficacia de las Administraciones Públicas. Por otra parte, y en nuestra opinión, convendría plantearse la conveniencia de centralizar el proceso fiscalizador en dos únicos órganos para el conjunto de las administraciones, unificación los criterios para el conjunto de las Administraciones públicas. En consecuencia, tal centralización de los órganos fiscalizadores debería recaer exclusivamente en la Intervención General del Estado y el Tribunal de Cuentas.

- **Bibliografía:**

- Atenza Almagro, J.M y Benito López, B. (2009), "Tratado de Contabilidad Pública Local". El Consultor de los Ayuntamientos (La Ley). Madrid.
- Banco de España, "Boletín Estadístico" marzo 2013, disponible en <http://www.bde.es/webbde/es/estadis/infoest/a1306b.pdf>
- Barea, J., "La Necesidad de Transparencia en la Gestión Pública". Ponencia en el I Congreso Nacional de Auditoría del Sector Público.
- Benito, J. y Pérez, J. (2013): "La indeterminación del perímetro de consolidación en la información presupuestaria suministrada por las Comunidades Autónomas: un problema de diversidad de criterios" Colección de Estudios Económicos 1-2013. Fundación de Estudios de Economía Aplicada.
- Brusca, I. (2011): "Los pasivos financieros en las administraciones públicas". Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Dic. 2011, p.9-10.
- Cámara de Comptos de Navarra, "Informe de fiscalización sobre las Cuentas Generales de Navarra, ejercicio 2009". Disponible en <http://camaradecomptos.navarra.es/informes/cuentas-generales-de-navarra-2009.html>
- Cámara de Cuentas de Andalucía. "Fiscalización de la Cuenta General, Contratación Pública y Fondos de Compensación Interterritorial 2011". Disponible en: <http://www.ccuentas.es/files/reports/complete/1362403392-ja-01-2012-def.pdf>
- Egea Ibáñez, E. (2009): "Sector Público. Delimitación, Dimensión, Composición y Evolución". Thomsom Aranzadi, Pamplona.
- Ezquiaga Dominguez, I., García de Busto, F. (2001): "Finanzas Autonómicas". Consultores de las Administraciones Públicas, Madrid.
- De la Fuente, A. (2011): "¿Está Bien Calculado el Cupo?". Fundación Banco Santander-Moneda y Crédito, Madrid.
- Junta de Andalucía. "Resumen del Movimiento y Situación de la Tesorería y de las Operaciones de Ejecución del Presupuesto. Segundo Trimestre de 2011". Disponible en: <http://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/servicios/fiscalizacion/rendicion/trim2011/T2/inicio.htm>
- Junta de Andalucía. "Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Andalucía, Ejercicio 2011". Disponible en: <http://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/servicios/fiscalizacion/rendicion/cuenta2011/cuenta2011.htm>
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

- Ley Orgánica 2/2012, se 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Pública.
- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Secretaría de Estado y Presupuestos, Dirección General de Coordinación Financiera con las CCAA y con las EE.LL, "Avance de la Ejecución Presupuestaria del Segundo Trimestre 2011". Disponible en:
<http://serviciosweb.meh.es/apps/publicaciontrimestral/asp/inicio.aspx>
- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Intervención General del Estado, "Manual del Cálculo del Déficit en Contabilidad Nacional Adaptado a las Comunidades Autónomas, Primera Edición". Disponible en:
<http://www.igae.pap.meh.es/sitios/IGAE/ES-ES/imformescuentas/informes/Paginas/publicaciones.aspx>
- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Planes Económicos Financieros 2012, disponibles en:
<http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/PEFCCAA.aspx>
- Monasterio Escudero, C. (2010): "El laberinto de la Hacienda Autonómica". Thomson Reuters, Pamplona.
- Orden de 7 de junio de 1995, Por la que se Regula la Contabilidad Pública de la Junta de Andalucía.
- Plan General de Contabilidad Pública: Aprobado mediante Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.
- Pita Grandal, M., y otros (2008): "La Financiación Autonómica en los Estatutos de Autonomía". Marcial Pons, Madrid.
- Ruiz Almendral, V. (2008): "Estabilidad Presupuestaria y Gasto Público en España". La Ley, Madrid.
- Ruiz Rescalvo, M. (2003): "El Principio de Estabilidad Presupuestaria". Edisofer Libros Jurídicos, Madrid.
- Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Autónoma de la Junta de Castilla la Mancha, "Informe definitivo de la Cuenta General de la JCCM Ejercicio 2009", página 215. Disponible en:
http://www.sindicaturaclm.es/archivos_upload/cuenta2009.pdf
- Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, "Informe Definitivo de Fiscalización Sobre la Cuenta General del Principado de Asturias Ejercicio 2009". Oviedo 2011. Disponible en:
<http://www.sindicatur.es/upload/informes/IDCGPA094890.pdf>
- Torres Pradas L., Pina Martínez V. (2009): "Manual de Contabilidad Pública Adaptado al Plan de Cuentas de la Administración Local". Centro Europeo de Estudios Financieros. Madrid.

- Alvarez y Molero *et al.* (2011): “Cómo Reformar las Administraciones Territoriales”. Círculo de Empresarios, Madrid.