

Arturo Melián González
José Andrés Dorta Velázquez,
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

Estado explicativo del Resultado Presupuestario Ajustado

RESUMEN/ABSTRACT:

El Resultado Presupuestario Ajustado constituye una magnitud de gran relevancia en la gestión actual de las administraciones públicas, siendo necesario nuevos estados contables que aporten información adicional sobre dicha magnitud. El presente trabajo aporta un nuevo estado contable que concreta las causas que han originado un determinado Resultado Presupuestario Ajustado, bien por la presencia de ahorros reales en los gastos presupuestarios, bien por excesos o defectos en los ingresos presupuestarios.

The Budgetary Deficit/Surplus is a highly relevant magnitude in the management of public administrations and requires specific financial statements that provide additional information about it in order to improve economic and financial management. This work provides a new accounting statement which specifies the causes that have led to a particular Budgetary Deficit/Surplus, namely either real savings in budgetary expenditures, or deviations in budgetary revenues.

AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO, PRESUPUESTOS, NUEVOS ESTADOS FINANCIEROS,
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO
PUBLIC SECTOR ACCOUNTING, BUDGETS, NEW FINANCIAL STATEMENTS, BUDGETARY
DEFICIT/SURPLUS

INTRODUCCIÓN

El presupuesto tiene un papel relevante para los usuarios que exige que se preste una especial atención a las magnitudes más significativas que de él pueden derivarse, ya que con frecuencia se derivan conclusiones ciertamente erróneas de la lectura directa de las cifras presupuestarias (Montesinos, 1993: 720). En este sentido, el resultado presupuestario ajustado tiene un significado diferenciado del resultado económico-patrimonial o del déficit definido de acuerdo a las normas de contabilidad nacional, sin perjuicio de que puedan realizarse conciliaciones entre estas magnitudes (Pérez Sainz, 2003 y 2008; Herrera, 2006; Dasí y otros, 2015).

El resultado presupuestario ocupa un lugar destacado en la contabilidad pública al aportar evidencias sobre la viabilidad financiera de las administraciones públicas y sobre la actuación de los responsables de las mismas en este ámbito. Dicha magnitud afecta a diferentes dimensiones de la gestión pública, siendo frecuente utilizar dicha magnitud o algunos de sus componentes en el estudio de diferentes tópicos como el endeudamiento (Balaguer, 2002, Bastida y Bernardino, 2005; Melián y Velayos, 2014), la externalización de servicios públicos (Plata y otros, 2014, Barbosa, 2011), la transparencia financiera (Guillamón y otros, 2011), la asignación presupuestaria (Dorta y otros, 2008) o el grado de descentralización administrativa (Mora y Montesino, 2007).

Sin embargo, los modelos de presentación del resultado presupuestario que se han venido estableciendo en la normalización contable española no permiten conocer realmente las causas presupuestarias que están contribuyendo a un determinado resultado presupuestario ajustado. Su desconexión con los estados contables de liquidación y su alto grado de agregación no favorece

una correcta interpretación y análisis del resultado presupuestario que puede subsanarse a través de un nuevo estado contable que sintetice los ahorros reales que se están produciendo en el presupuesto de gastos, así como los excesos/defectos en el presupuestos de ingresos.

El estado contable propuesto, denominado en el presente documento como “Estado explicativo del resultado presupuestario ajustado”, ha surgido de una experiencia real en una universidad pública, a petición de los miembros del equipo de gobierno, que no terminaban de comprender las razones últimas que explicaban dicha magnitud. De acuerdo a dicha experiencia, en los siguientes epígrafes sintetiza, en primer lugar, la metodología que se ha seguido para elaborar dicho estado contable que, en última instancia, tiene como objetivo mejorar la comprensión del resultado presupuestario ajustado. Seguidamente, se expone su aplicación a un caso real a los efectos de conocer las dificultades técnicas asociadas a su formulación y concretar el mejor formato de presentación. Por último, se sintetizan las principales conclusiones alcanzadas.

1. Estado Explicativo del Resultado Presupuestario Ajustado

El Resultado Presupuestario del Ejercicio Ajustado resulta de correlacionar los derechos reconocidos durante el ejercicio con las obligaciones aplicadas al presupuesto del mismo, corrigiendo ambas magnitudes con las desviaciones de financiación, positivas y negativas, en gastos con financiación afectadas que se produzcan en el ejercicio y con las obligaciones que se hayan contraído con cargo al remanente de tesorería de libre disposición del ejercicio anterior.

Los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas durante el ejercicio se tomarán por sus valores



netos, es decir, una vez deducidas aquellas operaciones que, por cualquier motivo, hubieran sido anuladas. Así mismo, en el caso de los organismos autónomos no administrativos, en la determinación del resultado presupuestario debe tenerse en cuenta también el resultado obtenido a través de operaciones comerciales, que se añadirá o restará, a los efectos de determinar el resultado presupuestario de las operaciones no financieras.

La presentación del Estado del Resultado Presupuestario del Ejercicio (cuadro 1) es fiel con la definición anteriormente señalada y posibilita a los usuarios co-

nocer la composición del Resultado Presupuestario del Ejercicio, así como las cuantías globales de los ajustes que son necesarios para una correcta comprensión del Resultado Presupuestario del Ejercicio Ajustado. Así mismo, los usuarios podrán comprender mejor dicho resultado si la memoria incluye información individualizada de los proyectos de financiación afectada o de las modificaciones presupuestarias que han motivado los créditos de gastos financiados con remanente de tesorería no afectado.

Cuadro 1. Resultado presupuestario del ejercicio en el PGCP-2010

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	AJUSTES	RESULTADO PRESUPUESTARIO
a. Operaciones corrientes				
b. Operaciones de capital				
c. Operaciones comerciales				
1. Total operaciones no financieras (a + b+ c)				
d. Activos financieros				
e. Pasivos financieros				
2. Total de operaciones financieras (d + e)				
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I = 1 - 2)				
AJUSTES				
3. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado				
4. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio				
5. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio				
II. TOTAL DE AJUSTES (II = 3 + 4 - 5)				
RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO AJUSTADO (I +/- II)				

Sin embargo, el formato de presentación del Resultado Presupuestario del Ejercicio no aporta suficiente valor explicativo de las causas que han originado el resultado presupuestario del ejercicio ajustado, dado que los ajustes se recogen agregados, resultando imposible conocer cómo están incidiendo de forma individual en las diferentes operaciones presupuestarias financieras o no financieras. Se trata, en esencia, de un estado contable que representa el resultado presupuestario del ejercicio ajustado por un método indirecto que demanda una adecuada formación para su correcta interpretación.

A tal efecto, se hace necesario un nuevo estado contable que permita describir con más detalle las causas que están incidiendo en el resultado presupuestario del ejercicio ajustado y que no puede ser otras que ahorros

en gastos o desviaciones en el presupuesto de ingresos. Dicho estado contable exige una metodología concreta que se sintetiza en el siguiente apartado y cuya elaboración exige un profundo conocimiento de las estructuras presupuestarias e información precisa sobre los proyectos con financiación afectada.

2. Metodología para la formulación del Estado Explicativo del Resultado Presupuestario Ajustado

Si nos remitimos a la naturaleza presupuestaria del resultado presupuestario ajustado, la cuantía de esta magnitud puede explicarse o describirse en relación al contenido del presupuesto, esto es, comparando la ejecución frente a lo planificado. El Plan General de Contabilidad Pública de 2010 (en adelante, PGCP-2010) no recoge modificaciones importantes en el Estado de Li-

liquidación del Presupuesto, si bien introduce una nueva columna en la que se recogen las diferencias entre los derechos reconocidos y las previsiones definitivas. Esta información, junto con los remanentes de crédito reflejados en el estado de liquidación del presupuesto de gastos, aporta una aproximación inicial sobre los orígenes del resultado presupuestario ajustado.

En ausencia de desviaciones de financiación en gastos con financiación afectada y de créditos financiados con remanentes de tesorería de libre disposición, el resultado presupuestario del ejercicio (RP) coincide con el resultado presupuestario ajustado (RPA). Así, el RPA vendrá definido por la diferencia entre los Derechos Reconocidos Netos (DR) y las Obligaciones Reconocidas Netas (OR).

$$RPA = \sum DR_i - \sum OR_g \quad [1]$$

Una vía para explicar el resultado presupuestario que se ha obtenido frente al previsto en los presupuestos aprobados sería, por un lado, los excesos/déficit de derechos reconocidos sobre los ingresos previstos y, por otro, los ahorros en gastos sobre los créditos definitivos presupuestados. De este modo, y suponiendo la no existencia de desviaciones de financiación en gastos con financiación afectada, puede establecerse la siguiente igualdad:

$$RPA = \sum DR_i - \sum OR_g = \sum (DR_i - CD_i) + \sum (CD_g - OR_g) \quad [2]$$

Donde:

CD_i : previsiones definitivas del presupuesto de ingresos

CD_g : créditos definitivos del presupuesto de gastos

Partiendo de la premisa de que el presupuesto debe estar equilibrado, la inclusión de los créditos definitivos ($CD_i = CD_g$) no altera el primer término de la expresión¹ [1].

De acuerdo a la expresión [2] el resultado presupuestario vendrá explicado por las diferencias positivas o negativas que puedan darse entre los derechos reconocidos y las previsiones definitivas de los ingresos, esto es, por los excesos o defectos observados en los capítulos de ingresos respecto a lo previsto; y, por otra parte, por las diferencias positivas en los capítulos de gastos que pueden conceptualizarse como ahorros en gastos.

$DR_i - CD_i > 0$ será un exceso aparente de ingresos por capítulos

$DR_i - CD_i < 0$ será un defecto aparente de ingresos por capítulos

$CD_g - OR_g > 0$ será un ahorro aparente de gastos por capítulos

Estas diferencias se recogen en los estados de liquidación de los presupuestos de ingresos y gastos. Sin embargo, esta información no se halla disponible cuando lo que se quiere explicar es el resultado presupuestario ajustado, dado que los ajustes que se efectúan al resultado presupuestario del ejercicio con motivos de los gastos con financiación afectada no se integran en dichos estados. Estos ajustes se reflejan directamente en el estado dedicado al resultado presupuestario, sin que para los mismos se desagregue su incidencia de forma separada en ingresos y en gastos, y dentro de estos atendiendo a su naturaleza económica y/o funcional².

Por todo ello, cuando se producen desviaciones en gastos con financiación afectada, positivas o negativas, o se realizan gastos con cargo al remanente de tesorería de libre disposición, es necesario realizar ajustes para poder obtener una explicación de cómo se ha generado el Resultado Presupuestario Ajustado. Así, a las expresiones anteriores habría que añadir el efecto de los ajustes correspondientes a las desviaciones de financiación en gastos con financiación afectada, por lo que las expresiones señaladas antes quedarían del siguiente modo:

$DR_i - CD_i \pm A_i > 0$ será un exceso real de ingresos por capítulos

$DR_i - CD_i \pm A_i < 0$ será un defecto real de ingresos por capítulos

$CD_g - OR_g \pm A_g > 0$ será un ahorro real de gastos por capítulos

Desde un punto de vista metodológico lo relevante es distribuir los ajustes entre los diferentes capítulos de gastos e ingresos. Así, A_i son los ajustes por las desviaciones de financiación y gastos financiados con remanentes de tesorería que se ubican en los capítulos de ingresos y A_g los que deban inscribirse en los capítulos de gastos.

Concretamente para que las diferencias antes mostradas expliquen correctamente qué capítulos de ingresos son los que han aportado más o menos a la diferen-

¹ Las normas vigentes sobre estabilidad presupuestaria deberían conllevar que no se realizaran modificaciones de crédito que alteraran únicamente los créditos del presupuesto de gastos, como sería el caso de las ampliaciones de crédito sin cobertura. No obstante, su realización no invalidaría el método propuesto. Si sería necesario recoger dentro del estado propuesto una nueva fuente de mayor déficit que el previsto (o menor superávit) que consistiría en la distribución de, por capítulos del presupuesto de gastos, la diferencia entre los créditos definitivos del presupuesto de gastos y las previsiones definitivas del presupuesto de ingresos.

² En lo que continúa se hará referencia a la distribución de los ajustes por desviaciones de financiación por capítulo, si bien lógicamente esta distribución puede efectuarse para niveles de mayor desagregación y, en el caso de los gastos, también de acuerdo con el resto de estructuras presupuestarias.

cia entre el resultado presupuestario ajustado previsto y realmente obtenido y qué capítulos de gastos son los que han contribuido positivamente al mismo, es preciso tener en cuenta los siguientes ajustes:

1) Ajuste técnico por modificaciones de crédito financiadas con ingresos del ejercicio

Cuando se ha realizado una modificación de crédito con base en mayores ingresos y el importe de derechos reconocidos y obligaciones reconocidas es inferior a la previsión contemplada en la aprobación de la modificación de crédito, es preciso eliminar el defecto de ingresos y el ahorro en gastos que aparentemente se pone de manifiesto. La diferencia negativa entre $DR_i - CD_i$ sería observado como un defecto de ingresos y la diferencia positiva entre $CD_g - OR_g$ como ahorro de gastos por capítulos. Dado que esta interpretación es aparente debe realizarse un ajuste técnico que elimine tales dife-

rencias, tanto en el presupuesto de ingresos (A_i) como de gastos (A_g). Dado que el importe de los ajustes debe ser equivalente, se debe tomar el menor de los dos ($DR_i - CD_i$ respecto a $CD_g - OR_g$).

$$DR_i - CD_i + A_i$$

$$CD_g - OR_g + A_g$$

donde $A_i = A_g$.

A los efectos de ilustrar este ajuste técnico, supóngase una entidad contable presenta unas previsiones definitivas de ingresos y créditos definitivos para gastos por un importe de 1.500 u.m. por una subvención de capital que finalmente fue concedida por una cuantía inferior a la prevista de acuerdo a las obligaciones reconocidas en el capítulo de inversiones reales del presupuesto de gastos (1.200 u.m).

Liquidación del presupuesto de gastos: se reconoce una obligación por 1.200

CLASIFICACIÓN ECONÓMICA	EXPLICACIÓN	CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS			GASTOS COMPROMETIDOS	OBLIGAC. RECONOC. NETAS	REMANENTES DE CRÉDITO	PAGOS	OBLIGAC. PDTES. DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE
		INICIALES	MODIFICAC.	DEFINITIV.					
6. Inversiones reales		0	1.500	1.500	0	1.200	300	1.200	

Liquidación del presupuesto de ingresos: se reconoce un derecho por 1.200

CLASIFICACIÓN ECONÓMICA	EXPLICACIÓN	PREVISIONES PRESUPUESTARIAS			DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	RECAUDACIÓN NETA	DERECHOS CANCELADOS	DERECHOS PDTES. DE COBRO A 31 DE DICIEMBRE
		INICIALES	MODIFICAC.	DEFINITIV.				
7. Transferencias de capital		0	1.500	1.500	1.200	1.200		

En el presupuesto de gastos se pone de manifiesto un hipotético ahorro ($CD - OR = 300$) que debe ser eliminado dado que carece de significación. En el presupuesto de ingresos también se observa un defecto de ingresos ($DR - CD = -300$) que igualmente debe ser depurado.

De esta forma, se logra que el usuario de la información contable realice una interpretación correcta del presupuesto de gastos e ingresos respecto a su incidencia al resultado presupuestario del ejercicio.

Estado explicativo del Resultado Presupuestario del Ejercicio Ajustado

CAPITULOS	LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO	AJUSTES TÉCNICOS	AJUSTE POR DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN POSITIVAS	AJUSTE POR DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN NEGATIVAS	AJUSTE POR CRÉDITOS FINANCIADOS CON REMANENTES DE CREDITO	EXCESOS O DEFECTOS DE INGRESOS/ AHORROS EN EL GASTO
CAPÍTULOS DE INGRESOS	$DR_i - CD_i$					
7. Transferencias de capital	-300	+300				0
CAPÍTULOS DE GASTOS	$CD_g - OR_g$					
6. Inversiones reales	300	-300				0

2) Ajuste técnico para de los gastos e ingresos en formalización

Las diferencias entre lo ejecutado y lo previsto para determinados gastos e ingresos en formalización podrían requerir también de ajuste. Concretamente se hace referencia a situaciones en las que la administración no recauda determinados ingresos por servicios prestados por la misma. Este sería el caso, por ejemplo, de las exenciones de matrícula en títulos oficiales concedidas por las universidades a sus estudiantes. Si los derechos y obligaciones reconocidos, ajustados en formalización, son inferiores a los gastos e ingresos presupuestados contemplados por este motivo, se producirá un aparente ahorro en el presupuesto de gastos y un defecto de ingresos que carece de significación. También pueden presupuestarse gastos e ingresos que no implican un movimiento real de fondos como es el caso de

ingresos que se dejan de percibir por la entidad como consecuencia de la concesión de subvenciones consistentes en la bonificación del pago de los ingresos por parte del beneficiario de esas subvenciones.

Otra vez a modo ilustrativo supóngase que se ha contemplado en las previsiones iniciales de ingresos 1.700 u.m. que se corresponden con la estimación de exenciones en ciertos precios públicos e idéntica cantidad en el presupuesto de gastos en concepto de transferencias corrientes a familias. Finalmente el valor real de esas operaciones se concreta en derechos y obligaciones por un importe de 1.000 u.m. En este caso, se produce un hipotético ahorro ($CD_g - OR_g$) en el capítulo 4 de transferencias corrientes y un defecto aparente de ingresos ($DR_i - CD_i$) que deben ser eliminados.

Estado explicativo del Resultado Presupuestario del Ejercicio Ajustado

CAPÍTULOS	LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO	AJUSTES TÉCNICOS	AJUSTE POR DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN POSITIVAS	AJUSTE POR DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN NEGATIVAS	AJUSTE POR CRÉDITOS FINANCIADOS CON REMANENTES DE CREDITO	EXCESOS O DEFECTOS DE INGRESOS/AHORROS EN EL GASTOS
CAPÍTULOS DE INGRESOS	$DR_i - CD_i$					
3. Tasas y precios públicos	-700	+700				0
CAPÍTULOS DE GASTOS	$CD_g - OR_g$					
4. Transferencias corrientes	700	-700				0

3) Ajuste de las desviaciones de financiación en gastos con financiación afectada

Si lo que se desea explicar es el resultado presupuestario del ejercicio ajustado hay que localizar las desviaciones de financiación en los respectivos capítulos de gastos e ingresos, de acuerdo a las siguientes consideraciones:

3.1) Desviaciones de financiación positivas para las que el gasto se efectuó en ejercicios anteriores (DFP_{ip}). Esta desviación es consecuencia del registro en el ejercicio corriente de un derecho que además no ha dado lugar al reconocimiento de obligaciones en el presupuesto de gastos. Su importe deberá restarse de los derechos reconocidos en el capítulo de ingresos correspondiente, minorando la diferencia entre DR_i y CD_i

$$DR_i - CD_i - DFP_{ip}$$

3.2) Desviaciones de financiación positivas cuando el gasto se efectuará en ejercicios futuros (DFP_{gf}) y se ha realizado la generación de crédito en el presupuesto de gastos por estimar que se ejecutaría en ese mismo ejercicio, si bien finalmente no se ejecuta (o se hace por una cuantía inferior) y se prorroga para ejercicios futuros.

Esta modificación presupuestaria tiene un efecto en el presupuesto de gasto, siendo necesario restar su importe del capítulo o capítulos donde se haya efectuado la generación de crédito, disminuyendo el ahorro generado al carecer de significación ($CD_g - OR_g$).

$$CD_g - OR_g - DFP_{gf}$$

3.3) Desviaciones de financiación positivas cuando el gasto se efectuará en ejercicios futuros (DFP_{if}) y no se ha realizado la generación de crédito en el presupuesto de gastos. Se procederá de la misma manera que la descrita en el apartado 3.1, llevando a cabo el ajuste en el presupuesto de ingresos.

$$DR_i - CD_i - DFP_{if}$$

3.4) Desviaciones de financiación negativas cuando el ingreso se recibió en ejercicios anteriores (DFN_{ia}). Se deberá ajustar el efecto positivo de esta desviación de financiación en el capítulo del presupuesto de ingresos en el que se registró la financiación en el momento de su recepción, generalmente en los capítulos 4 y 7

$$DR_i - CD_i + DFN_{ia}$$

3.5) Desviaciones de financiación negativas cuando el ingreso se recibirá en ejercicios futuros (DFN_{gf}). Se realiza de forma idéntica al supuesto anterior, añadiéndose con signo positivo la desviación en el capítulo que corresponda del presupuesto de ingresos, generalmente los capítulos 4 y 7.

$$DR_i - CD_i + DFN_{gf}$$

4) Los gastos financiados con remanente de tesorería no afectado (RT_g) también originan un efecto similar a una desviación negativa de financiación que deberá compensar el desfase negativo que se produce en el capítulo 8 de ingresos dado que no se reconocen derechos.

$$DR_g - CD_g + RT_g$$

Una vez se ha procedido a realizar los diferentes ajustes técnicos o motivados por desviaciones de financiación del periodo y por los créditos financiados con remanente de tesorería de libre disposición, el Estado Explicativo del Resultado Presupuestario Ajustado permite conocer, por una parte, los excesos o defectos reales que se han producido en los capítulos de ingresos y, por otra, los ahorros reales en los diferentes capítulos del presupuesto de gastos.

La información del estado explicativo del resultado presupuestario ajustado (cuadro 2) aporta información

diferenciada respecto al modelo tradicional que exige la normativa contable española (cuadro 1). En primer lugar, permite visualizar las causas reales que han originado un determinado resultado presupuestario, ponderando la relevancia de las políticas de ahorro que se han emprendido en la ejecución del gasto respecto a las desviaciones en los ingresos, todo ello respecto a lo previamente presupuestados. En segundo lugar, posibilita conocer los ahorros reales obtenidos por el ente público en los diferentes capítulos de gastos, tanto de naturaleza financiera como no financiera, sin perjuicio de que dicho análisis puede ser enriquecido a través del uso de la clasificación funcional. En tercer lugar, concilia la información de los tradicionales estados contables de la liquidación presupuestaria de gastos e ingresos, reconduciendo el análisis que pueda desprenderse de los mismos. Así, el hecho de que los derechos reconocidos en un determinado capítulo sean superiores a los créditos definitivos no siempre justifica un mayor resultado presupuestario. Lo mismo cabe señalar sobre el presupuesto de gastos, en tanto que el usuario puede sobrestimar la significación de los remanentes de crédito en la composición del resultado presupuestario.



Cuadro 2. Estado explicativo del resultado presupuestario del ejercicio ajustado

CAPÍTULOS	LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO			AJUSTES TÉCNICOS	AJUSTE POR DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN POSITIVAS	AJUSTE POR DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN NEGATIVAS	AJUSTE POR CRÉDITOS FINANCIADOS CON REMANENTES DE TESORERÍA	EXCESOS O DEFECTOS DE INGRESOS/AHORROS EN GASTOS
	CD	DR	DR - CD					
CAPÍTULOS DE INGRESOS	CD	DR	DR - CD					EXCESOS O DEFECTOS DE INGRESOS (A)
C1								+/-
C2								+/-
C3								+/-
C4								+/-
C5								+/-
C6								+/-
C7								+/-
CAPÍTULOS DE GASTOS	CD	OR	CD - OR					AHORROS EN GASTOS (B)
C1								+
C2								+
C3								+
C4								+
C5								+
C6								+
C7								+
OPERACIONES NO FINANCIERAS		$\sum DR_{ONF} - \sum OR_{ONF}$ (I)						IV = A + B
CAPÍTULOS DE INGRESOS	CD	DR	DR - CD					EXCESOS O DEFECTOS DE INGRESOS (C)
C8								+/-
C9								+/-
CAPÍTULOS DE GASTOS	CD	OR	CD - OR					AHORROS EN GASTOS (D)
C8								+
C9								+
OPERACIONES FINANCIERAS		$\sum DR_{OF} - \sum OR_{OF}$ (II)						V = C + D
RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO AJUSTADO (III +3+4+5)		II = I-II		$\sum DFP$ (3)	$\sum DFN$ (4)	$\sum RT$ (5)		III + 3 + 4 + 5 = IV + V

3. Aplicación a un caso real

A los efectos de comprobar las bondades del Estado Explicativo del Resultado Presupuestario Ajustado, se ha realizado una aplicación a la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria para el ejercicio 2005. Se ha optado por esta Universidad y ejercicio presupuestario al disponer de la información necesaria para poder elaborar el estado contable propuesto siguiendo los criterios metodológicos ya descritos.

El cuadro 3 presenta el Resultado Presupuestario del Ejercicio Ajustado de acuerdo al modelo de presentación establecido en el PGCP-2010. De acuerdo a dicho estado contable, el usuario dispone información agregada sobre su composición de acuerdo a la naturaleza de las operaciones, así como del importe neto de ajustes que afectan al resultado presupuestario.

Por su parte, el cuadro 4 recoge un modelo simplificado del Estado Explicativo Estado Explicativo del

Resultado Presupuestario Ajustado (método directo de presentación) y complementario al formulado por el PGC-2010 (método indirecto de presentación). Por su parte, el cuadro 5 representa un modelo de mayor capacidad analítica del referido Estado Explicativo, si bien puede ser excesivamente engorroso para usuarios sin formación en contabilidad pública.

El Estado Explicativo del Resultado Presupuestario del Ejercicio Ajustado pone de manifiesto que la Universidad ha logrado un ahorro en las operaciones no financieras del presupuesto de gastos por un importe de 4.138.791,02 euros que ha cubierto la desviación negativa que se ha producido en las operaciones de esta misma naturaleza en el lado de los ingresos (-865.500,95 euros), lográndose una contribución neta en las operaciones no financieras de 3.273.290,07. Por su parte, en las operaciones financieras han experimentado un comportamiento negativo por un importe de -745.217,62 euros.

Cuadro 3. Resultado presupuestario del ejercicio ajustado (euros)

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	AJUSTES	RESULTADO PRESUPUESTARIO
a. Operaciones corrientes	107.145.993,12	102.814.612,93		4.331.380,19
b. Operaciones de capital	16.679.294,22	14.024.221,96		2.655.072,26
1. Total operaciones no financieras (a + b+ c)	123.825.287,34	116.838.834,89		6.986.452,45
d. Activos financieros	280.856,39	329.506,58		-48.650,19
e. Pasivos financieros	0,00	78.106,53		- 78.106,53
2. Total de operaciones financieras (d + e)	280.856,39	407.613,11		-126.756,72
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I = 1 - 2)				6.859.695,73
AJUSTES				
3. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado			0,00	
4. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio			3.050.835,47	
5. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio			- 7.382.458,75	
II. TOTAL DE AJUSTES (II = 3 + 4 + 5)				-4.331.623,28
RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO AJUSTADO (I +/- II)				2.528.072,52

Cuadro 4. Estado explicativo del resultado presupuestario - ajustado por capítulos (euros) -

CAPÍTULOS	Importe
Tasas, precios públicos y otros ingresos	1.027.489,35
Transferencias corrientes	1.164.769,24
Ingresos patrimoniales	16.496,56
Enajenación inversiones reales	106.830,48
Transferencias de capital	-3.181.086,58
1. DEFECTO NETO DE INGRESOS NO FINANCIEROS	-865.500,95
Gastos de personal	0
Gastos corrientes	1.013.600,41
Gastos financieros	19.091,87
Transferencias corrientes	304.546,55
Transferencias de capital	2.801.552,19
2. AHORRO EN GASTOS NO FINANCIEROS	4.138.791,02
I. RESULTADO AJUSTADO EN OPERACIONES NO FINANCIERAS (1+2)	3.273.290,07
Activos financieros	-815.329,22
3. DEFECTO NETO DE INGRESOS FINANCIEROS	-815.329,22
Activos Financieros	70.493,42
Pasivos Financieros	0,00
4. AHORRO EN GASTOS NO FINANCIEROS	70.493,42
II. RESULTADO AJUSTADO EN OPERACIONES FINANCIERAS (3+4)	--745.217,62
RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO AJUSTADO (I+II)	2.528.072,52

El Estado Explicativo del Resultado Presupuestario (el cuadro 5) permite disponer de información analítica sobre las causas que han contribuido al resultado presupuestario. Así, respecto a las desviaciones en los diferentes capítulos ingresos de naturaleza no financiera:

- El capítulo 3 "Tasas, precios públicos y otros ingresos" refleja un exceso de ingresos sobre lo presupuestado de 1.027.489,35 euros, motivada por una mayor recaudación y que constituye una fuente positiva de la explicación del resultado presupuestario ajustado. Se pone de manifiesto que el presupuesto de la Universidad ha sido elaborado bajo criterios de prudencia, superando las expectativas iniciales, teniendo en cuenta la difícil determinación de la demanda universitaria que se concreta en cursos lectivos que se yuxtaponen al ejercicio presupuestario, así como la elasticidad en dicha demanda por cambios en los precios públicos de la matrícula.
- El capítulo 4 "Transferencias corrientes" ha registrado una diferencia positiva entre los derechos reconocidos y los créditos definitivos (1.152.399,82 euros). Para determinar la aportación efectiva de dicho capítulo al superávit del ejercicio, es preciso considerar que en el ejercicio se recibieron ingresos de esta naturaleza que serán utilizados en ejercicios posteriores para generar crédito (65.638,65 euros),

lo que da lugar a una desviación de financiación positiva por el mismo. También con el mismo signo se debe tener en cuenta que se recibieron en el ejercicio transferencias por 68.601,23 por gastos efectuados en el pasado. Además, en el ejercicio se realizaron gastos cuyos ingresos se recibirán en el futuro (146.609,30 euros), lo que origina una desviación de financiación negativa. En consecuencia, el exceso de ingresos que contribuye al superávit de este capítulo asciende a 1.164.769,24 euros.

- El capítulo 5 "Ingresos patrimoniales" incluye derechos reconocidos superiores a los presupuestados en 16.496,56 euros, motivado por un mejor comportamiento respecto a lo previsto en intereses de las cuentas bancarias, cánones de concesiones administrativas y alquileres. Dicho exceso de ingresos explica, por tanto, parte del superávit obtenido. Igual consideración cabe realizar sobre el capítulo 6 "Enajenación de inversiones reales" que, al no tener aparejada ningún tipo de desviación de financiación, el exceso entre los derechos reconocidos y los créditos definitivos constituye una aportación directa al superávit del ejercicio.
- El capítulo 7 "Transferencias de capital" presenta un defecto de ingresos por importe de -3.181.086,58 euros que dista de la diferencia negativa de

-2.482.902,04 entre los derechos reconocidos y los créditos definitivos de dicho capítulo. Este desfase negativo se reduce si se considera que una parte de los créditos definitivos está constituida por ingresos procedentes de proyectos de financiación que no se han percibido (2.505.054,52 euros) porque la ejecución de las obras que dan derecho a percibir dichos ingresos se efectuarán en ejercicios siguientes. Por otro lado, dentro de los derechos reconocidos en este capítulo se incluyen 898.874,30 euros que financian gastos que se realizarán en el futuro y para los que no se hizo generación de crédito en el ejercicio. Además, se registraron en el presupuesto del ejercicio ingresos que financian gastos aplicados en presupuestos de ejercicios precedentes por importe de 3.111.997,11 euros que motivaron el registro de una desviación de financiación positiva. Finalmente, también ha de considerarse que se hallan presupuestados ingresos por 807.632,35 euros por subvenciones para las que se efectuaron los gastos que dan derecho a la percepción de las mismas, recibándose dichos ingresos previsiblemente en ejercicios posteriores, computándose dicha cifra como desviación de financiación negativa. Considerando todo lo expuesto, el déficit generado por este capítulo de ingresos asciende a -3.181.086,58 euros.

El presupuesto de gastos sólo puede contribuir a través de ahorros reales al resultado presupuestario del ejercicio ajustado. El usuario de la información contable podrá comprobar que no han existido ahorros en el capítulo 1 “Gastos de Personal”, mientras que se han logrado ahorros en el resto de capítulos que puede ser, en términos de resultado presupuestario ajustado, notoriamente diferentes de los remanentes de crédito (véase cuadro 5).

- a) El remanente de crédito del capítulo 2 “Gastos en bienes corrientes y servicios” asciende a 1.133.197,67 euros, pero la totalidad del mismo no supone un ahorro efectivo, ya que parte de dicho remanente (119.597,26 euros) se corresponden con generaciones de crédito no utilizadas en el ejercicio corriente y que, al tratarse de gastos con financiación afectada para los que ya se ha recibido el ingreso, es recogido como desviación de financiación positiva. De este modo, el ahorro real queda en 1.013.600,41 euros.
- b) El remanente de crédito del capítulo 3 “Gastos financieros” por un importe de 19.091,87 constituye un verdadero ahorro y tiene su origen en el reconocimiento de una menor cantidad de intereses respecto a los créditos presupuestados y, por tanto, constituyen en su totalidad una aportación al superávit del ejercicio.

- c) El capítulo 4 “Transferencias corrientes” registró un remanente de crédito respecto a las obligaciones reconocidas de 695.622,14 euros. Ahora bien, el ahorro que pueda presumirse disminuye si se considera que parte del mismo (391.075,59 euros) se incorporará en el siguiente presupuesto o posteriores por tratarse de gastos con financiación afectada cuya ejecución continuará en el futuro. Este hecho es tenido en cuenta a través de la oportuna desviación de financiación y, en todo caso, la contribución de este capítulo al superávit de financiación asciende a 304.546,55 euros.
- d) El capítulo 7 “Transferencias de capital” refleja el remanente de crédito de mayor cuantía (8.033.281,32). Además del ajuste técnico ya explicado en el capítulo de ingresos por importe de 2.505.054,52 euros, el remanente se corresponde con proyectos con financiación afectada para los que no se ejecutó la totalidad del crédito consignado en el presupuesto, pero que sí se recibieron los ingresos en el ejercicio, por lo que deberán ser tratados como una desviación de financiación positiva (2.726.674,61 euros). Por todo ello, se puede concluir que el ahorro real por este capítulo asciende a 2.801.552,19 euros.

En las operaciones no financieras se ha puesto de manifiesto ahorros en el presupuesto de gastos (4.138.791,02 euros) que superan el déficit generado en el presupuesto de ingresos (-865.500,95), lográndose una contribución neta en el superávit del ejercicio de 3.273.290,07. A dicho importe deberá considerarse el déficit que se produce en operaciones financieras por un importe de -745.217,62 euros:

- a) El capítulo 8 “Activos financieros” del presupuesto de ingresos le corresponde un defecto de derechos reconocidos respecto a lo presupuestado de -2.912.304,86 euros, surgiendo prácticamente en su totalidad porque en el mismo se incluyen los remanentes afectados incorporados al ejercicio y contra los que no se reconocen derechos. No obstante, una parte de este desfase no debe ser considerado como tal, ya que durante el ejercicio se reconocieron obligaciones por importe de 2.096.593,82 euros que fueron financiados con el remanente afectado que se incorporó en el ejercicio y que, por tanto, se hallan incluidos dentro de la desviación de financiación negativa. Por tanto, se produce un defecto real de ingreso por un importe de 815.329,22 euros que influye negativamente en el superávit de financiación.
- b) El capítulo 8 “Activos financieros” del presupuesto de gastos presenta un ahorro de 70.493,42 euros que, al no tener asociado ningún tipo de desvia-

CONTABILIDAD

Cuadro 5. Estado Explicativo del Resultado Presupuestario Ajustado de la ULPGC (2005)

CAPÍTULOS	LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO		AJUSTES TÉCNICOS	AJUSTE POR DEV. DE FINANCIACIÓN POSITIVAS		AJUSTE POR DEV. DE FINANCIACIÓN NEGATIVAS		AJUSTE POR CRÉDITOS FINANCIADOS CON REMANENTES DE CRÉDITO	EXCESOS O DEFECTOS DE INGRESOS/ AHORROS EN GASTOS
	CD	DR		DR-CD	CD	OR	CD-OR		
INGRESOS									
Tasas y precios públicos	13.611.428,30	14.638.917,65	1.027.489,35						1.027.489,35
Transferencias corrientes	90.394.199,70	91.546.599,52	1.152.399,82	-65.638,65			146.609,30		1.164.769,24
Ingresos patrimoniales	943.979,29	960.475,85	16.496,56	-68.601,23					16.496,56
Enajenación inversiones reales	5.069,52	111.900,00	106.830,48						106.830,48
Transferencias de capital	19.050.289,83	16.567.387,79	-2.482.902,04	-898.874,30			807.632,35		-3.181.086,58
				-3.111.997,11					
									-865.500,95
GASTOS									
Gastos de personal	82.931.110,08	82.931.110,08	0						0
Gastos corrientes	16.680.134,47	15.546.936,80	1.133.197,67						1.013.600,41
Gastos financieros	451.604,11	432.512,24	19.091,87	-119.597,26					19.091,87
Transferencias corrientes	4.599.675,95	3.904.053,81	695.622,14						304.546,55
Transferencias de capital	22.087.503,28	14.024.221,96	8.033.281,32	-391.075,59					2.801.552,19
				-2.726.674,61					
									4.138.791,02
OPERACIONES NO FINANCIERAS	6.986.452,45			0,00			954.241,65	0,00	3.273.290,07 (IV)
Activos financieros	3.193.161,25	280.856,39	2.912.304,81				2.096.593,82		-815.329,22
									-815.329,22
GASTOS									
Activos financieros	400.000,00	329.506,58	70.493,42						70.493,42
Pasivos Financieros	78.100,00	78.100,00	0,00						0,00
									70.493,42
OPERACIONES FINANCIERAS	-126.756,72			0,00			2.096.593,82	0,00	-745.217,62 (V)
RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO AJUSTADO (III +3+4+5)	6.859.695,73			-7.382.458,75			3.050.835,47	0,00	2.528.072,52
				(3)			(4)	(5)	(III+3+4+5) = (IV + V)

ción de financiación, incide positivamente en el superávit de financiación.

Técnicamente los ahorros reales en gastos se pueden ser desglosados atendiendo a la clasificación funcional y orgánica, lo que permitiría un valor añadido significativo al visualizar el grado de penetración de políticas de austeridad en determinadas áreas de gasto o estructuras administrativas de la entidad pública. Así, en el caso de

la ULPGC, la mayor parte del ahorro real producido en el capítulo gastos corrientes está explicado en el programa de docencia asignado a las diferentes unidades académicas (centros, departamentos e institutos universitarios de investigación), corroborando la eficacia de la iniciativa emprendida por dicha Universidad que premiaba la inejecución en el presupuesto de dichas unidades con un mayor presupuesto en el ejercicio siguiente.

CONCLUSIONES

El PGCP-2010 entiende que la información financiera y presupuestaria debe ser complementada con información adicional que permita apoyar la adopción de decisiones para la gestión. En este sentido, acertadamente ha entendido que la memoria de las cuentas anuales deba incluirse información de los costes por actividades y unos indicadores presupuestarios, financieros y de gestión, a los efectos de mejorar la calidad de la información contable en el sector público. Así mismo, introduce documentos nuevos en las cuentas anuales como son el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Sin embargo, el PGCP-2010 no presenta novedades significativas en la información relativa a la liquidación del presupuesto. Los cambios hacen referencia a algunas reubicaciones de la información o a la nueva nominación del saldo presupuestario del ejercicio y superávit o déficit de financiación del ejercicio por el de resultado presupuestario del ejercicio y resultado presupuestario ajustado. Mayor importancia tiene el hecho de que la información presupuestaria se incluya en un solo epígrafe de la memoria en justa correspondencia con la relevancia conferida por los usuarios.

BIBLIOGRAFÍA

- Balaguer, T.** (2002): *Análisis de la situación financiera y la eficiencia de las administraciones locales*. Premio José María Fernández Pirla (X Edición, 2001), Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Bastida Albaladejo, F.J. y Benito López, B.** (2005): "Análisis del endeudamiento en los ayuntamientos: un estudio empírico". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XXXIV, nº 126, pp. 613-635.
- Dasí González, R. M., Montesinos Julve, V. y Murgui Izquierdo, S.** (2014): "La convergencia de los sistemas de contabilidad pública en Europa como escenario para el nuevo Sistema de Cuentas Nacionales", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 43, Nº. 4, 424-448.
- Dorta Velázquez, J.A. ; León Ledesma, J. (de) y Pérez Rodríguez, J. V.** (2010): *Models of Municipal Budget Allocation: Empirical Data from Spanish Municipalities*. *Public Budgeting & Finance*, Vol. 30, Nº. 2, pp. 24 - 46.
- Guillamón, M. D., Bastida, F., y Benito, B.** (2011): "The Determinants of Local Government's Financial Transparency", *Local Government Studies*, Vol. 37 (4), pp. 391-406.
- Herrera, L. G.** (2006): *La contabilidad pública y la contabilidad nacional: enlace micromacro contable*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, 272 páginas.
- Melián González, A. y Velayos Morales, J.** (2014). "La fijación del objetivo de deuda pública para las Comunidades Autónomas". *Presupuesto y Gasto Público*, 77, pp. 113-133.
- Montesinos Julve, V.** (2007): "Análisis de la información contable pública", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 23, Nº. 66, pp. 683-722.
- Mora Agudo, L. y Montesinos Julve, V.** (2007): "Relación entre descentralización administrativa y disciplina presupuestaria en los grandes municipios españoles", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 36, Nº. 136, pp. 727-755.
- Pérez Sainz, J.M.** (2003): "Diferencias entre el resultado económico-patrimonial y el resultado presupuestario en el Plan General de Contabilidad Pública". *Revista de Control Externo*, pp. 77-102.
- Plata-Díaz, A.M.; Zafra-Gómez, J. L.; Pérez-López, G.; López-Hernández, A. M.** (2014): "Alternative management structures for municipal waste collection services": *The influence of economic and political factors*, *Waste Management*, Vol. 34, pp. 1967-1976.

El Estado Explicativo del Resultado Presupuestario Ajustado que se propone en el presente trabajo surge por las necesidades reales de usuarios que precisen de una mayor comprensión del Resultado Presupuestario Ajustado, motivadas, en nuestra opinión, por una desconexión de éste con los Estados de Liquidación de los Presupuestos de Gastos e Ingresos.

El Estado Explicativo del Resultado Presupuestario Ajustado no debe ser observado como un simple cambio de presentación, sino como información adicional y complementaria que favorece la toma de decisiones de los usuarios y, por tanto, está en consonancia con el paradigma de utilidad que encierre el actual marco conceptual de la contabilidad pública. Conocer la contribución de cada capítulo de ingresos y de gastos en la conformación del resultado presupuestario facilita, como ya se indicado, una explicación del resultado obtenido en relación a lo planificado o presupuestado, lo que permite ahondar en el conocimiento de la ejecución del presupuesto que se liquida y la propia bondad de las previsiones.

Su utilidad adquiere mayor interés si se identifican los ahorros reales en los programas o grupos de función de la clasificación funcional del presupuesto, redundando en una mejora planificación presupuestaria que permita garantizar la sostenibilidad futura de los servicios públicos.