

ÁREAS CRÍTICAS DE LA POLÍTICA PRESUPUESTARIA AUTONÓMICA. EL CASO DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA GENERALITAT VALENCIANA.

Isidro Antuñano Maruri (Univ. Valencia; AVCR). (isidro.antunano@uv.es)

Víctor Fuentes Prósper (Univ. Valencia; AVCR). (victor.fuentes@uv.es)

V JORNADAS DE POLÍTICA ECONÓMICA.

Bilbao, 23 y 24 de mayo de 2002.

RESUMEN

La comunicación se plantea profundizar en algunos problemas metodológicos y conceptuales que se presentan en la gestión financiera de las Comunidades Autónomas, como son los relativos a la coherencia y el significado económico de las liquidaciones presupuestarias realizadas por los correspondientes órganos de control interno, y del análisis de las mismas efectuado por los órganos de control externo. Algunos de estos problemas fueron tratados inicialmente por los autores en un trabajo previo (ANTUÑANO y FUENTES, 2001), cuya principal aportación radicaba en cuestionar la coherencia de las liquidaciones presupuestarias de la Cuenta de la Administración de la Generalitat Valenciana, al basarse entre otras cosas en una definición laxa de los ingresos público (los llamados “derechos definidos”), y en la ausencia de una liquidación económica ortodoxa o estándar de los presupuestos, que no permite visualizar la capacidad o necesidad de financiación resultantes.

Esta comunicación supone una versión revisada y actualizada del trabajo anterior, respecto del cual se avanza, por una parte, mediante la ampliación del período temporal analizado, y de otra, por la consideración de dos destacadas novedades en la materia: la aprobación de la leyes españolas de Estabilidad Presupuestaria y del Plan de Contabilidad aplicable en la Generalitat Valenciana, cuya aplicación efectiva facilitará la resolución de las deficiencias anteriormente citadas; si bien se dejan por resolver algunas cuestiones tan importantes para la estabilidad presupuestaria como la homogeneización de los criterios de reconocimiento del gasto presupuestario o la liquidación presupuestaria consolidada de las Administraciones Públicas.

1. SALDOS RELEVANTES PARA EL ANÁLISIS DE LA GESTIÓN PRESUPUESTARIA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

La economía del sector público ha ido definiendo a lo largo del tiempo distintos conceptos de resultado presupuestario, en función de los recursos económicos en



juego y de su significado para la sociedad en su conjunto.

El resultado de las operaciones corrientes (ingresos menos gastos corrientes) mide el flujo neto de recursos consumidos en un ejercicio. Entre los ingresos debe figurar la tesorería al inicio del ejercicio, bien de manera individualizada, bien englobada entre las modificaciones al presupuesto inicial de ingresos. El significado principal del resultado de las operaciones corrientes es mostrar en qué medida está la Administración ahorrando o no recursos para soportar su inversión actual o futura. Desde el punto de vista político económico, un mal resultado de las operaciones corrientes se asocia bien a una ineficiencia estructural del sistema impositivo (que puede significar una escasa capacidad reformadora y no solo recaudatoria del Gobierno), bien a un insuficiente control de los gastos corrientes (que puede ser visto como un indicador de “mala gestión” o “despilfarro”).

El resultado de las operaciones de capital (ingresos menos gastos de capital) mide el flujo neto de los recursos productivos (materiales e inmateriales) cuya capacidad de producción se extiende a lo largo de varios ejercicios. La capacidad explicativa de este saldo no es autoevidente, como tampoco lo es su valoración tanto por los representantes políticos como por la opinión pública. Un saldo negativo en operaciones de capital puede ser valorado positivamente si implica un esfuerzo de generación de infraestructuras productivas para las generaciones futuras, pero puede ser también producto de unos previsiones iniciales de gasto desbordadas por la realidad, o del fracaso de la Administración considerada en la obtención de fondos públicos de otras Administraciones.

El resultado presupuestario conjunto de las operaciones corrientes y de capital se conoce en la contabilidad nacional y en las cuentas de las operaciones financieras como capacidad o necesidad de financiación, según sea superior el flujo de ingresos al de gastos o viceversa; y es la definición de superávit o déficit que normalmente se tiene en mente cuando los economistas utilizan las expresiones “superávit público” o “déficit público”. Cuando no se tiene en cuenta para el cálculo del saldo anterior el gasto corriente derivado de la deuda pública, esto es, básicamente los intereses de la misma durante el ejercicio considerado, se habla de superávit o déficit primario, lo que no es sino un modo de separar de la capacidad o necesidad de financiación del ejercicio la parte de la misma que obedece al coste financiero de decisiones pasadas, o sea no imputables directamente en su totalidad a los gestores del ejercicio.

El resultado de las operaciones financieras (ingresos menos gastos en activos y pasivos financieros) mide el flujo neto de los recursos financieros, cuya contrapartida es el saldo de los resultados de las operaciones corrientes y de capital, esto es, la capacidad o



necesidad de financiación. En ocasiones, interesa definir la capacidad o necesidad bruta de financiación adicionando al saldo neto el volumen de pasivos financieros que vencen en el ejercicio o incluso la compra prevista de activos financieros en el ejercicio; lo cual resulta conveniente para apreciar la magnitud total de la apelación bruta que la administración de que se trate realiza a los mercados financieros, y que en buena medida va a condicionar su posición en el mercado respecto a costes financieros, plazos de amortización, etc. El saldo de las operaciones financieras proporciona un indicador claro acerca del aumento o disminución de la deuda pública en el ejercicio, indicador muy utilizado por los representantes políticos y apreciado por los medios de comunicación.

Por resultado de la liquidación presupuestaria se entiende habitualmente la diferencia entre la totalidad de ingresos (derechos) y gastos (obligaciones reconocidas) presupuestarios, ya sean corrientes, de capital o financieros. Este saldo, que en sí mismo no señala otra cosa que la desviación respecto del presupuesto equilibrado inicial formal presentado al legislativo, es a menudo confundido con el de déficit o superávit (necesidad o capacidad de financiación), de modo que es habitual en el tratamiento político y mediático de las liquidaciones financieras de las autonomías tomar un saldo negativo del resultado como equivalente a un déficit, y un saldo presupuestario positivo como equivalente a un superávit. Sin embargo, ello es totalmente incorrecto: un saldo negativo de la liquidación presupuestaria definida del modo que se ha descrito no significa otra cosa que se han contraído pasivos extrapresupuestarios netos por al menos el mismo importe.

El saldo presupuestario en términos de capacidad o necesidad de financiación es reconocido internacionalmente como el más representativo del comportamiento presupuestario de una Administración Pública, y equivale al saldo del sector público, (T-G), en los modelos keynesianos.

Fuera del ámbito presupuestario, la elaboración de balances patrimoniales de las Administraciones públicas y de sus cuentas de pérdidas y ganancias anuales tienen la ventaja de presentar la actuación económica de las mismas con criterios contables similares a los exigibles al sector privado. Sin embargo, estamos aún lejos de que las cuentas de pérdidas y ganancias adquieran en el sector público el carácter de resumen generalmente aceptado que tienen en el sector privado¹; los inventarios del inmovilizado público suelen ser antiguos, y la valoración del mismo es a menudo cuestionable; la Administración pública no practica amortizaciones contables regulares; el sector público no capitaliza el valor actual de sus obligaciones laborales con sus pensionistas antiguos empleados del mismo; etc.



2. FACTORES CONDICIONANTES DE LAS LIQUIDACIONES PRESUPUESTARIAS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

En las liquidaciones de la ejecución presupuestaria de las administraciones públicas en general, y de las administraciones autonómicas en particular, se entrecruzan muchos elementos sin cuyo análisis se corre el riesgo de malinterpretar el significado real de las cuentas públicas. Entre ellos, podemos citar:

A) La confusión entre los distintos saldos presupuestarios a que se refiere el epígrafe anterior, tanto en cuanto a su cálculo como en cuanto a su significado económico y en particular político económico.

B) Las complejidades técnicas de la normativa contable en el sector público, que no siempre define los saldos contables con criterios económicos claros y homogéneos; así como la práctica también en este sector de procedimientos de contabilidad creativa que tradicionalmente se creían exclusivos del sector empresarial privado.

C) La falta de claridad en cuanto a la separación entre saldos del ejercicio corriente y saldos de las operaciones pendientes de ejercicios anteriores, que oscurece a menudo el significado real de los datos para polarizarlos en función de qué gestores políticos son o fueron responsables en cada período.

D) Los cambios en el perímetro institucional cuyos saldos comparativos se está analizando, ya sea por la asunción de nuevas competencias, ya sea por cambios en el reparto de funciones públicas entre la Administración General, sus Organismos autónomos, y sus Entes, Agencias o Empresas.

E) La expresa autorización legal para la contabilización diferida de ciertas operaciones públicas, cuando el volumen de gasto efectivamente ejecutado no resulta asumible de modo íntegro en un ejercicio.

F) Las incidencias administrativas de tipo práctico, que pueden desembocar en un reconocimiento de obligaciones inferior al gasto efectivamente realizado, o en una sobrevaloración de los derechos a favor del erario público respecto de los reconocidos por los deudores.

G) La inexistencia o en su caso inconsistencia de una contabilidad patrimonial integradora de las contabilidades presupuestaria y extrapresupuestaria, ausencia cada vez más relevante en los últimos años, en que ha sido habitual el trasvase de recursos originariamente extrapresupuestarios (operaciones de tesorería) al capítulo de ingresos por pasivos financieros (presupuestarios).

H) El significado contable diferenciado de la contabilidad nacional de carácter macroeconómico, cada vez más importante por ejemplo en cuanto a la definición de los compromisos del Estado español con el resto de la Unión Europea, pero de mayor dificultad de aplicación a los entes territoriales.

Como consecuencia de todos esos elementos, se corre el riesgo de que el sistema contable presupuestario se resienta en su rigor; que sus mediciones dejen de resultar significativas para el análisis de la situación económico financiera del sector público y para soportar con solvencia las previsiones y compromisos para ejercicios futuros (ORDOKI URDACI, 2001).; que la carencia de cuentas públicas objetivas genere un elevado nivel de desconfianza política, y con ello un riesgo creciente de tratamiento inadecuado por parte de los medios de creación de opinión. Todo ello puede conducir a que, a la postre, la actividad pública aparezca como ajena a cualquier análisis solvente de costes y beneficios, y a que los indicadores de la gestión (si existen, lo que no suele ser muy habitual) pierdan su capacidad explicativa y predictiva.

El carácter particularmente insatisfactorio de una buena parte de la información presupuestaria regional se explica por varias razones. Las Comunidades Autónomas han sido y son en nuestro país una realidad en permanente construcción (CABEZAS DE HERRERA, 2000), de modo que no ha sido posible hasta ahora establecer una delimitación inequívoca y estable de sus fronteras competenciales con respecto a la Administración Central (lo que no deja de complicarse con el proceso de transferencia de competencias entre las administraciones centrales nacionales y la administración europea). Por su parte, la Administración Central impone a menudo, de hecho y de iure, sus objetivos financieros a medio plazo, y aún en los casos en que las reclamaciones financieras de las Comunidades Autónomas resultan victoriosas en los Tribunales, la reparación acostumbra a ser insuficiente y/o tardía.

A medida que las dificultades financieras se han hecho más complejas, algunas Comunidades Autónomas han sentido la tentación de ejercer sus competencias en materia de ordenación contable de un modo más comprensivo con sus propias necesidades, esto es, de un modo que les asegure un flujo de ingresos contables más estable que el proporcionado por las difíciles negociaciones con el poder administrativo central, así como, en su caso, dilatando la contabilización de ciertos gastos realmente ejecutados hasta tanto se encuentran las correspondientes partidas de ingresos que los financien.

En cuanto a la tarea de fiscalización de la gestión financiera de las Comunidades Autónomas por los órganos de control externos, éstos se encuentran con algunas limitaciones

importantes para su labor. Estos órganos carecen de competencias para anular las normas contables excesivamente imaginativas o laxas, por lo que su función en este caso se reduce a recomendar la adecuada ortodoxia de gestión y contabilización. Algunas CC.AA son fiscalizadas por Tribunales de cuentas regionales, frente a aquellas otras fiscalizadas por el Tribunal de Cuentas de España, sin que existan unos procedimientos de fiscalización comunes, ni una efectiva coordinación de los criterios de opinión frente a las salvedades más significativas y habituales. La “intensidad fiscalizadora”, por ejemplo en cuanto a la auditoría externa pública de todas las empresas públicas y entes autonómicos, no es similar en todos los casos.

3. UNA INTERPRETACIÓN DE LOS SALDOS PRESUPUESTARIOS DE LA CUENTA DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA GENERALITAT VALENCIANA.

Las instituciones especializadas en el control interno y el control externo proporcionan anualmente diferentes saldos presupuestarios de la Generalitat Valenciana, cuyo significado y coherencia se analizarán a continuación a partir del esquema analítico presentado en el epígrafe I y de las dificultades metodológicas expuestas en el epígrafe II.

Un punto de partida al respecto se proporciona en los Cuadros 1 y 2, que presentan algunos indicadores relativos a la gestión presupuestaria de la Generalitat Valenciana entre 1993 y 2000. El Cuadro 1 nos proporciona indicadores de la evolución de la dimensión presupuestaria de la Administración General de la Generalitat Valenciana, y no suponen una visión general de todo el sector público autonómico valenciano, por cuanto no disponemos de cifras consolidadas del mismo. El Cuadro 2 presenta algunos indicadores de gestión de la citada Administración, tanto en términos de liquidación presupuestaria como en términos de pérdidas y ganancias anuales, y de pérdidas acumuladas a lo largo del tiempo.

Los datos de los cuadros anteriores proceden de una fuente de información homogénea y fiable, los sucesivos Informes de Fiscalización de las cuentas de la Generalitat Valenciana por la Sindicatura de Cuentas de la misma, que si bien afloran sistemáticamente la información relevante no tienen por función la interpretación de la misma en términos de política económica como aquí se pretende (un buen análisis de las funciones de la Sindicatura de Cuentas es el de SORIANO y NAVARRO, 1996. En cuanto a las características de los sistemas de control interno y externo, una síntesis útil es la de ANTUÑANO, 1998a, 1998b).

CUADRO 1

INDICADORES DE DIMENSIÓN PRESUPUESTARIA DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA GENERALITAT VALENCIANA. MM ptas. corrientes.

AÑO	Presup. inicial, Ejerc. Cte.	Tesorería pre-supuestaria a 31.XII	Pendiente de cobro total (ejerc. corriente y cerrados).	Deuda pública viva a 31.XII (s/ Sindicatura de Comptes).	Compromisos de gastos para ejercicios futuros.
1993	790,6	-52,2	207,6	231,9	461,1
1994	852,7	-103,3	206,4	310,4	492,1
1995	856,8	-109,9	133,0	352,5	939,4 (*)
1996	917,4	-89,0	247,5	385,3	921,2
1997	997,2	-125,4	290,9	425,6	1042,2
1998	1045,5	-159,2	256,5	539,2	1224,8
1999	1121,2	-118,6	318,5	596,3	1514,4
2000	1217,4	-215,6	358,3	681,8	1830,1
2001	1296,4	-198,7	383,4

* A partir de 1995, la IGGV presenta los datos de esta columna con una metodología no comparable a la de ejercicios anteriores.

FUENTE: Sindicatura de Cuentas, *Informe de fiscalización de la Cuenta General de la Generalitat Valenciana* (varios ejercicios). Para 2001: Intervención General de la Generalitat Valenciana.

CUADRO 2

INDICADORES DE GESTIÓN PRESUPUESTARIA DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA GENERALITAT VALENCIANA. MM ptas. corrientes.

AÑO	Resultado de la liquidación presupuestaria.	Resultados del ejercicio (Cuenta de Pérdidas y Ganancias).	Pérdidas acumuladas: (Balance)
1993	-13,1	- 2,2	-15,4
1994	0,9	-41,9	-57,4
1995	-63,9	-30,2	-87,6
1996	-18,3	-81,1	-168,7
1997	-15,9	-23,0	-191,7
1998	0,7	- 5,7	-197,5
1999	-10,2	-33,3	-219,3
2000	-10,7	-49,1	-268,5

FUENTE: Sindicatura de Cuentas, *Informe de fiscalización de la Cuenta General de la Generalitat Valenciana*, (varios ejercicios).

Carecemos por el momento de una liquidación presupuestaria global de la Generalitat Valenciana, puesto que no se dispone de una liquidación consolidada anual del conjunto de la misma. Es preciso pues limitarnos a la Cuenta de la Administración de la Generalitat, lo que excluye la consideración integrada de las empresas públicas, agencias, entes, y organismos autónomos; aunque debemos dejar constancia de esta importante limitación: contrasta la exigencia al sector privado en materia de rendición de cuentas de los grupos consolidables con la ausencia de una exigencia similar en el sector público.

En el mes de junio de 2001 se hizo público que el Tribunal de Cuentas de España (TCE) cuantificaba el déficit de la Cuenta de la Administración de la Generalitat Valenciana en 1998 en un importe de 95.5 miles de millones de pesetas, originándose en los medios de comunicación y en los círculos políticos de la Comunidad Valenciana un gran desconcierto al

diferir aparentemente del resultado de la liquidación presupuestaria oficial, que había sido positivo por 746 Millones de pesetas.

El déficit calculado por el TCE se obtiene al restar a los ingresos no financieros los gastos no financieros; y es equivalente, como se ha explicado arriba, al concepto de capacidad/necesidad de financiación. Para el ejercicio de 1998, el TCE establece que el déficit no financiero, o necesidad de financiación que se deriva de la liquidación presentada por los gestores (IGGV) es negativo por los 95.455 millones referidos antes; de manera que en este punto el TCE no hace otra cosa que extraer el sentido económico ortodoxo de la propia liquidación de la IGGV; o dicho de otro modo, recordar que las cuentas oficiales dan una determinada necesidad de financiación de la Administración, aunque no se calcule expresamente por ésta.

A partir de ahí, el TCE acepta además explícitamente las salvedades a la liquidación presupuestaria de la Generalitat que expone la Sindicatura de Cuentas en lo relativo a la no contabilización habitual de ciertos gastos (de sanidad, gastos de inversión y otros), por importe conjunto de algo más de 30.000 millones de pesetas. Ello conduce al TCE a elevar el déficit anterior en la misma cantidad, hasta situarlo en 125.633 millones. La diferencia metodológica con respecto a la Sindicatura de Cuentas radica en que ésta señala mediante salvedades los gastos ejecutados y no imputados a presupuestos, pero tradicionalmente no elabora explícitamente una liquidación ajustada que recoja y cuantifique en su conjunto tales salvedades.

Respecto de las salvedades en materia de ingresos presupuestarios, el TCE acepta el criterio de la Sindicatura de Cuentas según el cual los llamados “derechos definidos” o DD (ingresos de una Administración que no han sido oficialmente reconocidos como gasto por otra) carecen de soporte jurídico suficiente, y da un paso más que aquélla al recomendar que deberían de darse de baja como ingresos. Ello reza para los 63.354 millones de “derechos definidos” del ejercicio de 1998, y para los 101.099 millones de “derechos definidos” de ejercicios anteriores pendientes de cobro al cierre del ejercicio de 1998. El TCE, al igual que en su momento la Sindicatura, no ajusta a la baja directamente el resultado por este concepto, probablemente porque ambos constatan que una pequeña parte de los DD sí se va cobrando lentamente, o por razones de prudencia jurídica. En el caso extremo de que todos estos “derechos definidos” resultaran incobrables, se añadirían casi otros 165.000 millones de déficit a los 125.633 millones que fija el TCE; se alcanzaría así una cifra de alrededor de una cuarta parte del presupuesto anual de la Generalitat.

Resulta necesaria, a la vista de lo anterior, una conciliación entre los distintos indicadores de gestión presupuestaria utilizados por el Tribunal de Cuentas, la Sindicatura de

Cuentas y la IGGV, de modo que el contenido económico de la información presupuestaria emitida resulte unívoco y que se reduzca la probabilidad de manipulación intencionada de la información oficial. En los Cuadros 3 a 5 presentamos conjuntamente el Resultado presupuestario (la liquidación presupuestaria oficial de la IGGV); el Ahorro corriente; el Saldo de las operaciones de capital; la Necesidad de financiación resultante; y el Saldo de las operaciones financieras; para los ejercicios 1998 a 2000 inclusive (se utiliza así una metodología fácilmente extensible a otros ejercicios, pero que no se aplicará aquí a ejercicios anteriores por no disponer de todas las liquidaciones oficiales de las instituciones arriba referidas). Comprobamos mediante los Cuadros referidos que la IGGV, la Sindicatura de Cuentas y el Tribunal de Cuentas no discrepan en la cuantificación de los flujos de ingresos y de gastos, sino que simplemente cada una de estas instituciones está poniendo el énfasis en saldos distintos (calculadas a partir de la misma información contable básica), saldos cuya propia naturaleza refleja la misma realidad económica desde distintos ángulos de interpretación.

Efectuemos un sencillo ejercicio de anticipación, tratando de conectar la liquidación ya presentada públicamente por la IGGV de los Presupuestos Generales de la Cuenta de la Administración de la Generalitat Valenciana del ejercicio 1999, con la valoración de la misma que previsiblemente realizará el TCE en su informe para el citado ejercicio, y aún no aprobado. La IGGV presentó para 1999 un resultado presupuestario no ajustado positivo por 439 millones. Dado que el saldo de las operaciones financieras, conjuntamente del presupuesto corriente y de ejercicios cerrados, ascendió a 47.077 millones de pesetas, la cifra de déficit presupuestario de la Generalitat Valenciana que el Tribunal de Cuentas aflorará previsiblemente en su futuro informe que se publicará avanzado el año 2002, será de $(47.077 - 439) = 46.638$ millones si se parte del resultado inicial no ajustado, y un déficit mayor si se parte del resultado presupuestario ajustado por las desviaciones de financiación. A ello añadirá los ajustes al gasto que la Sindicatura ya resaltó en su informe sobre 1999, y que ascienden al menos a 68.501, con lo que el déficit ajustado por el TCE ascenderá con toda probabilidad a unos 115.000 millones. Adicionalmente, y al igual que en ejercicios precedentes, el TCE, siguiendo las observaciones de la Sindicatura de Cuentas, rechazará la consideración como ingresos de los 208.459 millones de derechos definidos; de modo que si todos estos hubieran de darse de baja, el déficit final resultante ascendería a unos 333.000 millones de pesetas.

Para el ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2000 y ya fiscalizado por la Sindicatura de Cuentas, la necesidad de financiación de la Administración de la Generalitat volverá a

subir, hasta ascender a los 84.345 millones (4.663 + 79.682); muy por encima de los 4.663 millones de resultado negativo de la liquidación presupuestaria oficial.

4. LA NORMALIZACIÓN DEL SISTEMA CONTABLE DE LA ADMINISTRACIÓN VALENCIANA Y LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA A MEDIO PLAZO.

Resulta razonable preguntarse como es posible que la gestión financiera pública pueda ser medida con tan distintas varas de medir, y qué papel juegan en ello las normas contables básicas. La contabilidad de la Generalitat Valenciana está sujeta legalmente al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) vigente para el Estado². Sin embargo, entre 1994 y 2001 el PGCP estatal no ha sido aplicado en la Generalitat Valenciana en aspectos clave del mismo.

Desde 1994³ la principal desviación entre el PGCP estatal y el plan contable de facto aplicado en la Generalitat ha consistido en la manera por la cual la Generalitat definía los ingresos liquidados, y por tanto la manera en que se cuantificaba el resultado presupuestario y todos los saldos presupuestarios relevantes.

Los ingresos liquidados ortodoxamente, en síntesis, corresponden a los ingresos públicos en los que hay un deudor individualizado por una deuda cierta y cuantificada; es decir, no se tratan de una mera expectativa más o menos fundada o recurrente, sino que deben corresponder a una obligación efectiva de una contraparte. Sin embargo, entre 1994 y 2001 la Generalitat Valenciana ha añadido a los derechos liquidados definidos del modo anterior unos llamados “derechos definidos” (DD), es decir, unos presuntos derechos configurados como una fase previa al reconocimiento y liquidación de la deuda, o dicho de otro modo, unas *expectativas de ingresos* que corresponden a unos cálculos efectuados por la propia Administración autonómica a partir de ciertos convenios o acuerdos con terceros, y no reconocidos como obligaciones en vigor por la Administración Central u otros deudores. A lo largo del tiempo se ha asistido a una elevación en flecha de tales derechos definidos, y a una caída asimismo intensa de su liquidación efectiva: el total en el año 2000 de los ingresos líquidos sobre los ingresos totales pendientes de cobro procedentes de ejercicios cerrados fue solamente del 13%. Según los datos aportados por la Sindicatura de Cuentas, los derechos definidos alcanzaban a 31 de diciembre de 2000 un importe total de 238.469 millones de pesetas, un 16% de los ingresos totales del ejercicio. Sin perjuicio de la naturaleza política de las expectativas autonómicas sobre el futuro de sus ingresos derivados de sus relaciones con terceros, y en particular con la Administración Central, tal proceder carece de base económica y contable, y distorsiona gravemente el significado de la información presupuestaria. Era necesario, en consecuencia, la aplicación regular del PGCP estatal en la Generalitat

Valenciana, lo que desde el punto de vista legal comienza a hacerse a partir de 2002, tras la aprobación en 2001 de una Orden de la Consellería de Economía⁴.

La aportación principal de esta Orden es la eliminación de los derechos definidos del total de ingresos utilizados para el cálculo de los saldos presupuestarios del ejercicio corriente; aunque, sin embargo, los derechos definidos de ejercicios anteriores seguirán figurando en el presupuesto de ingresos cerrados (cuenta 432, Deudores por derechos definidos). Todo ello, sin perjuicio de la elaboración por la Administración de dos estados auxiliares para la gestión, uno de Compromisos de ingresos con cargo a ejercicios posteriores, y otro de Desarrollo de los compromisos de ingresos, dejando claro que tales compromisos no entran en la definición de derechos reconocidos.

En términos prácticos, la Orden anterior significa que la liquidación del presupuesto del 2001 se hará con la misma metodología que en años anteriores, y solo desde el ejercicio de 2002 desaparecerán los DD del ejercicio corriente (38.709 millones de pesetas a 31.12.2000); no así los DD de ejercicios anteriores (199.760 millones de pesetas a 31.12.2000), que continuarán presupuestándose hasta su eliminación definitiva, bien por cobro - en un porcentaje que previsiblemente no superará el 10%-, bien por conversión en derechos reconocidos en ejercicios posteriores, o por bajas debidas a la aceptación de la inexistencia real del derecho.

Un bloque adicional de deficiencias que reclama corrección y que sin embargo no ha sido abordado en la citada Orden es el relativo al importante volumen de gasto ejecutado y no reconocido que aparece en la Cuenta de la Administración. Con independencia de su naturaleza económica (obviamente no es lo mismo un gasto sanitario inaplazable aunque carente de financiación que una inversión pública de prestigio llevada a cabo sin recursos financieros), y con independencia también de su inclusión en unos u otros estados contables (presupuestarios, extrapresupuestarios o patrimoniales), el gasto realmente ejecutado debe ser conocido por los representantes políticos y por la ciudadanía para poder evaluar a los gestores.

El problema del gasto no reconocido en el presupuesto es particularmente importante en el sistema sanitario público español. En efecto, en 1994 este gasto no imputado al presupuesto por falta de consignación ascendía en la Generalitat Valenciana a 15.000 millones de pesetas, un 5% del gasto sanitario reconocido oficialmente; mientras que en 2000 ascendió a una cifra superior a 74.000 millones, un 18% del total. El problema económico de fondo es la insuficiencia de las dotaciones respecto de las necesidades reales de gasto sanitario, que conduce periódicamente a la aprobación de planes de saneamiento del gasto sanitario pendiente de reconocimiento, y que recientemente ha dado lugar al establecimiento de ciertos

recargos fiscales finalistas. Se trata de un tema ciertamente complejo y que no puede ser abordado con criterios exclusivamente económicos, pero ello no obsta para que su persistencia en el tiempo contribuya a disminuir la imagen fiel de las cuentas públicas. De ahí la importancia que pueden revestir al respecto los cambios en el modelo de financiación autonómica en materia sanitaria aprobados recientemente.

Más allá de la regulación de la contracción de obligaciones y el reconocimiento de derechos de la Administración, la Ley general de Estabilidad Presupuestaria (Ley 18/2001) y la Ley complementaria de la misma para las CCAA (L.O. 5/2001) han establecido el objetivo de la eliminación del déficit de todas las administraciones públicas, incluyendo como es lógico a la Generalitat Valenciana. En concreto, las citadas Leyes definen “estabilidad presupuestaria” como equivalente a la consecución de equilibrio o superávit presupuestario, computado en términos de capacidad de financiación, de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.

Las Leyes de estabilidad presupuestaria tienen, de entrada, la ventaja de constituir un marco obligatorio claro en materia de ejecución presupuestaria global de todas las Administraciones Públicas españolas. Ello es importante si se tiene en cuenta que en el pasado las normas de ejecución presupuestaria y de contabilización han sido excesivamente generales, o carentes de fuerza vinculante, o bien limitadas a un esfuerzo de coordinación voluntaria. Más aún, solían ser normas cuya adaptación concreta a cada realidad institucional se dejaba en manos de éstas mismas instituciones, con lo cual tal adaptación corría el riesgo de retrasarse a la espera de una época de bonanza presupuestaria que casi nunca llega a tiempo. En cierto modo, la situación en cuanto a ejecución y control de los presupuestos autonómicos era bastante parecida a la existente en los distintos Estados de la Unión Europea antes de la armonización de las reglas de definición del déficit presupuestario y del nivel de la deuda pública respecto al PIB que supuso el tratado de Maastricht; y probablemente requería una solución técnica del mismo tipo, y en consecuencia un nuevo impulso en la actividad de los Tribunales de Cuentas (NIETO DE ALBA, 1999).

Ahora bien, el objetivo de estabilidad presupuestaria se concreta en las leyes consideradas de una manera un tanto compleja. Definido un determinado objetivo para el conjunto del sector público español por parte del Gobierno de la nación, el Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFyF) de las CCAA determinará el objetivo de estabilidad presupuestaria correspondiente a cada una de las CCAA individualmente. Si este Consejo no alcanza un acuerdo en el plazo de un mes, cada CCAA vendrá obligada a elaborar y liquidar sus presupuestos en situación, al menos, de equilibrio presupuestario. Sea como fuere, la

elaboración o la liquidación de un presupuesto con déficit obliga a la CCAA a presentar un plan de saneamiento a medio plazo, remitirlo al CPFyF, y en caso de que éste lo rechace, a remitir otro plan en un período breve de tiempo.

Es evidente que un mismo objetivo de estabilidad presupuestaria global del sector público español puede alcanzarse con distribuciones diferentes entre los saldos presupuestarios de distintas CCAA; que el esfuerzo en pro de la estabilidad debe tener en cuenta la situación efectiva del punto de partida (es más esfuerzo reducir 10 millones de euros de déficit aunque se continúe con déficit, que presentar un presupuesto equilibrado cuando en el ejercicio precedente se ha tenido un superávit); que el objetivo de eliminación del déficit es mucho más estricto que el del Pacto de Estabilidad a escala europea, que permite hasta un 3 % de déficit respecto del PIB; y que el choque de todo ello con la obligatoriedad legal del objetivo de estabilidad y su supeditación a la fijación previa por el Gobierno de la misma va a ser fuente de largos y complejos conflictos de competencias. A la vista de todo ello, así como de los cambios recientes en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas y en la financiación del sistema sanitario, no cabe duda que en los próximos años va a ser imprescindible un especial esfuerzo de transparencia en las liquidaciones presupuestarias de las Administraciones Públicas y de coherencia contable y económica de las mismas.

En este sentido, las Leyes de estabilidad concretan claramente la exigencia de estabilidad presupuestaria y la concretan en términos de capacidad de financiación, lo que debería cerrar el paso al confusionismo en materia de saldos representativos de la gestión presupuestaria pública. Si las previsiones de las leyes de estabilidad funcionan, no deberá ser posible ya que una Administración autonómica liquide sus presupuestos con un resultado presupuestario positivo en términos contables, que se lanza a la opinión pública como un superávit, y que realmente esconda una voluminosa necesidad de financiación en los mercados financieros. Sin embargo, el riesgo está ahora en una nueva oleada de contabilidad creativa; por ejemplo, sacar el gasto sanitario del presupuesto general, habida cuenta de las dificultades periódicas del saneamiento del gasto sanitario; aprovechar la dificultad de aplicar una definición estrecha de estabilidad a los entes y empresas públicas sometidos a contabilidad patrimonial; retrasar el reconocimiento presupuestario de las obligaciones, por ejemplo mediante la ejecución anticipada de proyectos autonómicos de inversión financiada anticipadamente por las entidades locales; etc.

Dos aspectos concretos merecen una especial consideración. Así, en primer lugar, la Ley de estabilidad presupuestaria contempla que las empresas públicas deben alcanzar una posición de equilibrio financiero que evite o disminuya sus pérdidas. La situación financiera

real de tales empresas en el sector autonómico, muchas de ellas con pérdidas, debe obligar a las administraciones autonómicas a una planificación rigurosa tanto de su gestión como de sus recursos financieros, evitando la práctica habitual de refinanciar el grupo público empresarial mediante endeudamiento directo de éste en el mercado financiero, avalado por el Gobierno autonómico.

En segundo lugar, la aplicación simultánea de la Ley de Estabilidad presupuestaria en el sector de Administraciones locales plantea el problema de la insuficiencia de recursos de muchas de éstas. En este sentido, una rígida aplicación de la consolidación presupuestaria en el sector autonómico puede afectar duramente a sus transferencias al sector local, dificultando así la consecución de la estabilidad presupuestaria que la Ley exige también a este último. En definitiva, ello podría poner en entredicho no solo la autonomía política genérica del sector local, sino la propia provisión efectiva de servicios locales esenciales.

A la vista de las consideraciones anteriores, resulta inapropiado que un concepto tan básico como el de capacidad o necesidad de financiación no esté recogido entre los saldos presupuestarios que establece la Orden de 2001 de la Consellería de Economía de la Generalitat Valenciana a que antes se ha hecho referencia. En efecto, en esta Orden se definen los siguientes saldos : I) el resultado presupuestario del ejercicio, como diferencia entre ingresos y gastos de operaciones no financieras, operaciones con activos financieros, y operaciones comerciales; II) la variación neta de pasivos financieros, como diferencia entre ingresos y gastos del Capítulo de Variación de pasivos financieros; III) el saldo presupuestario del ejercicio, equivalente al sumatorio de I y II anteriores; y IV) el superávit o déficit de financiación del ejercicio, resultante de ajustar c) con las desviaciones de ingresos y/o gastos con financiación afectada. De todos ellos, el más próximo a la capacidad o necesidad de financiación es el I), aunque incluye operaciones con activos financieros que no entran en el concepto del SEC. Parece lógico reclamar que un concepto tan central en la definición de la estabilidad presupuestaria como es el de capacidad/necesidad de financiación se recoja explícitamente en el recientemente aprobado Plan General de Contabilidad Pública de la Generalitat Valenciana, de modo que la propia Administración valenciana esté obligada a calcularlo y publicarlo. Si no se hiciera así, continuarían produciéndose las aparentes contradicciones que hemos estudiado para años anteriores entre las liquidaciones de la Intervención General, las auditorías de la Sindicatura de Cuentas y los informes del Tribunal de Cuentas. Y ello no contribuiría precisamente a avanzar en la estabilidad presupuestaria.

5. CONCLUSIONES.

El desarrollo autonómico ha adquirido una envergadura presupuestaria notable y una elevada diversificación institucional, mientras que los sistemas de control interno están viéndose desbordados en cuanto a su función de ordenación contable. Ello ha dado lugar a una pérdida de capacidad explicativa y predictiva de los estados financieros públicos, y a un aumento de las salvedades en la fiscalización financiera de las cuentas autonómicas por parte de los órganos de control externo.

Se ha mostrado en esta comunicación que las distintas instituciones de control interno y externo del sector público llevan a cabo la medición de la gestión presupuestaria de las Administraciones Públicas mediante distintos saldos aparentemente contradictorios y que inducen a confusión; que la conciliación de tales saldos resulta perfectamente posible y necesaria para un adecuado conocimiento de la realidad financieras del sector público; y que desgraciadamente la propia normativa contable presupuestaria obstaculiza en ocasiones (o al menos no facilita) la citada conciliación y la transparencia de las cuentas públicas.

La aprobación en España de la Ley general de Estabilidad presupuestaria y de la Ley Orgánica de acompañamiento de la anterior, de un lado, y de un Plan General de Contabilidad Pública de la Generalitat Valenciana más ortodoxo, por otro, deben permitir avanzar en la homogeneización de los procesos de liquidación, análisis y comparación de la gestión presupuestaria de las distintas Administraciones Públicas. Ello no obstante, deberán corregirse deficiencias importantes, como son la no exigencia de cálculo de la capacidad o necesidad de financiación por el PGCP de la Generalitat Valenciana.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

ANTUÑANO MARURI, I., y FUENTES PRÒSPER, V. (2001): “Gestión financiera regional y control externo”. *II Jornadas Valencianas de Estudios Regionales*. Castellón.

ANTUÑANO MARURI, I. (1998a): “¿Para qué sirven los Tribunales de Cuentas?. Política económica y control externo”. *Quaderns de Política Económica*, nº 24, diciembre, p. 1-26.

ANTUÑANO MARURI, I. (1998b): “El sistema de control del sector público: una visión de conjunto”. *Quaderns de Política Econòmica*, nº 13, gener, p.1-23.

CABEZAS DE HERRERA PÉREZ, M.A. (2000): “La descentralización del gasto público en España”. *Auditoría Pública*, marzo, p. 41-48.

CONSELLERÍA DE ECONOMÍA, HACIENDA Y EMPLEO (2001): Orden de 16 de junio de 2001, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Generalitat.



EURORAI (1994): *Public Finance Control at Regional Level*. European Organization of Regional Audit Institutions (Eurorai), Valencia.

NIETO DE ALBA, U. (1999): “Control del sector público: perspectivas de futuro”. *Revista española de control externo*, enero, p. 11-33.

ORDOKI URDACI, L. (2001): “La puesta en práctica de las recomendaciones de los OCEX”. En *Auditoría Pública*, nº 23, p.7 a 12).

SINDICATURA DE CUENTAS DE LA GENERALITAT VALENCIANA: *Informes de fiscalización de la Cuenta de la Administración*. Valencia, varios años.

SORIANO, E., y NAVARRO, J.C. (1996): “Sindicatura de Cuentas”. En Consell Valencià de Cultura: *Estudios sobre el Estatuto Valenciano*, Tomo II, p. 293-314.

CUADRO 3

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE LA CUENTA DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA GENERALITAT VALENCIANA. 1998. Millones de pesetas.

	EJERCICIO CORRIENTE	EJERCICIOS CERRADOS	REFUNDIDO
1. Caja presupuestaria al inicio del ejercicio	---	-159.197	-159.197
2. Ingresos totales	1.165.633	227.836	1.393.469
3. Gastos totales	1.086.321	147.205	1.233.526
4. RESULTADO PRESUPUESTARIO (1+2-3 = 11+14)	79.312	-78.566	746
5. Ingresos corrientes (Cap. I a V)	990.168	167.623	1.157.791
6. Gastos corrientes (Cap. I a IV)	875.695	83.122	958.817
7. AHORRO CORRIENTE (5-6)	114.473	84.501	198.974
8. Ingresos de capital (Cap. VI y VII)	48.014	55.691	103.705
9. Gastos de capital (Cap. VI y VII)	176.879	61.278	238.157
10. SALDO DE LAS OPERACIONES DE CAPITAL (8-9)	- 128.865	- 5.587	- 134.452
11. CAPACIDAD (+) O NECESIDAD (-) DE FINANCIACIÓN (1+7+10)	- 14.392	- 80.283	- 94.675
12. Ingresos por operaciones financieras (Cap. VIII y IX)	127.451	4.522	131.973
13. Gastos por operaciones financieras (Cap. VIII y IX)	33.747	2.805	36.552
14. SALDO DE OPERACIONES FINANCIERAS (12-13)	93.704	1.717	95.421

FUENTE: Elaboración propia, basada en el *Informe de fiscalización de la Cuenta General de la Generalitat Valenciana del ejercicio de 1998*, de la Sindicatura de Cuentas.

CUADRO 4

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE LA CUENTA DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA GENERALITAT VALENCIANA. 1999. Millones de pesetas.

	EJERCICIO CORRIENTE	EJERCICIOS CERRADOS	REFUNDIDO
1. Caja presupuestaria al inicio del ejercicio	---	-118.577	-118.577
2. Ingresos totales	1.215.795	240.743	1.456.538
3. Gastos totales	1.200.457	137.065	1.337.522
4. RESULTADO PRESUPUESTARIO (1+2-3 = 11+14)	15.338	-14.899	+439
5. Ingresos corrientes (Cap. I a V)	1.041.940	203.695	1.245.635
6. Gastos corrientes (Cap. I a IV)	988.039	70.707	1.058.746
7. AHORRO CORRIENTE (5-6)	53.901	132.988	186.889
8. Ingresos de capital (Cap. VI y VII)	94.390	34.774	129.164
9. Gastos de capital (Cap. VI y VII)	178.580	65.534	244.114
10. SALDO DE LAS OPERACIONES DE CAPITAL (8-9)	- 84.190	- 30.760	- 114.950
11. CAPACIDAD (+) O NECESIDAD (-) DE FINANCIACIÓN (1+7+10)	- 30.289	- 16.349	- 46.638
12. Ingresos por operaciones financieras (Cap. VIII y IX)	79.465	2.274	81.739
13. Gastos por operaciones financieras (Cap. VIII y IX)	33.838	824	34.662
14. SALDO DE OPERACIONES FINANCIERAS (12-13)	45.627	1.450	47.077

FUENTE: Elaboración propia, basada en el *Informe de fiscalización de la Cuenta General de la Generalitat Valenciana del ejercicio de 1999*, de la Sindicatura de Cuentas.

CUADRO 5

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE LA CUENTA DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA GENERALITAT VALENCIANA. 2000. Millones de pesetas.

	EJERCICIO CORRIENTE	EJERCICIOS CERRADOS	REFUNDIDO
1. Caja presupuestaria al inicio del ejercicio	---	-174.622	-174.622
2. Ingresos totales	1.254.350	311.457	1.565.807
3. Gastos totales	1.255.614	140.234	1.395.848
4. RESULTADO PRESUPUESTARIO (1+2-3 = 11+14)	- 1.264	- 3.399	- 4.663
5. Ingresos corrientes (Cap. I a V)	1.110.075	221.875	1.331.950
6. Gastos corrientes (Cap. I a IV)	1.057.134	80.676	1.137.810
7. AHORRO CORRIENTE (5-6)	52.941	141.199	194.140
8. Ingresos de capital (Cap. VI y VII)	50.610	87.374	137.984
9. Gastos de capital (Cap. VI y VII)	182.935	58.912	241.847
10. SALDO DE LAS OPERACIONES DE CAPITAL (8-9)	- 132.325	28.462	- 103.863
11. CAPACIDAD (+) O NECESIDAD (-) DE FINANCIACIÓN (1+7+10)	- 79.384	- 4.961	- 84.345
12. Ingresos por operaciones financieras (Cap. VIII y IX)	93.665	2.208	95.873
13. Gastos por operaciones financieras (Cap. VIII y IX)	15.545	646	16.191
14. SALDO DE OPERACIONES FINANCIERAS (12-13)	78.120	1.562	79.682

FUENTE: Elaboración propia, basada en el *Informe de fiscalización de la Cuenta General de la Generalitat Valenciana del ejercicio 2000*, de la Sindicatura de Cuentas.



NOTAS

¹ Aunque a menudo se sobrevalora la capacidad explicativa del resultado económico patrimonial en el sector privado, en el que existen también convenciones contables de significado económico dudoso, y en el que el análisis de las Memorias de gestión y de las notas explicativas de los estados contables es imprescindible para interpretar correctamente los balances y cuentas de resultados.

² Actualmente, el aprobado por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994.

³ Orden de la Consellería de Hacienda de 12 de diciembre de 1994.

⁴ Orden de la Consellería de Economía, Hacienda y Empleo de 16 de junio de 2001, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Generalitat Valenciana.