

# PROPOSTA DE MODIFICACIÓN DO ACTUAL PRESUPOSTO PÚBLICO

MÁXIMO SALINAS VALENCIA

Departamento de Economía Financeira e Contabilidade  
Escola Universitaria de Estudos Empresariais de Lugo  
Universidade de Santiago de Compostela

Palabras clave: *Proposta de modificación formal e substancial do actual presuposto público.*

Key words: *A proposal for the formal and substantial modification of the current Public budget.*

## Resumo

*Con este artigo, que forma parte dunha serie encamiñada a presentar un Modelo de Información Contable-Financeira aplicable ás administracións públicas, preténdese transformar tanto a estrutura ou forma, como o fondo do actual pre-suposto público, de maneira que iso facilite a utilización harmónica e simultánea de dous instrumentos legais: o propio presuposto público, baseado na Lei Xeral Presupostaria (Texto Refundido, RDL 1091/1988, de 23 de setembro) e a contabilidade pública, baseada no Plan Xeral de Contabilidade Pública (Orde do Ministerio de Economía e Facenda do 6 de maio de 1994).*

## Abstract

*This paper, the second of a series, thought as an Accounting-Financial Information Model for Public Administration aims at changing both the form and content of the current public budget in order to facilitate the simultaneous use of two legal instruments: the public budget itself, based on Ley General Presupuestaria (Texto Refundido, RDL 1091/1988, 23rd september), and on Governmental and Institutional Accounting, based on Plan General de Contabilidad (Orden of the MEH, 6th may, 1994).*

## 1. INTRODUCCIÓN

Con independencia da súa clasificación xurídica, as administracións públicas e entidades asimiladas que conforman o subsector público español, que posúan patrimonio propio e autonomía de xestión, caracterízanse por estar sometidas á vez a dous instrumentos legais diferentes.

A finalidade de ámbolos dous instrumentos consiste, entre outros obxectivos, en conseguir un adecuado control económico-financeiro dos recursos utilizados nas devanditas institucións.

Eses instrumentos son os seguintes:

a) O *presuposto público*, baseado no Texto Refundido da Lei Xeral Presupostaria, no sucesivo TRLXP, aprobado polo RDL 1091/1988, de 23 de setembro, e

b) A *contabilidade pública*, fundamentada no Plan Xeral de Contabilidade Pública de 1994, no sucesivo PXCP, inspirado no método de partida dobre e aprobado pola Orde do Ministerio de Economía e Facenda do 6 de maio de 1994.

A utilización simultánea do orzamento público e da contabilidade pública presenta, no seo das devanditas institucións, unha serie de disfuncións significativas orixinadas, entre outras razóns, porque cada un destes instrumentos está regulado por una lexislación específica que presenta notables diferencias entre elas.

O obxectivo deste artigo consiste en analizar tanto o fondo como a forma do actual presuposto público, encamiñado todo iso a conseguir un novo modelo de orzamento público, a partir do vixente, para poder compatibilizar ou harmoniza-la súa utilización coa contabilidade pública, evitando as disfuncións que actualmente se producen e así conseguir unha perfecta convivencia entrámbolos dous instrumentos legais.

## 2. ANÁLISE DO PRESUPOSTO PÚBLICO ACTUAL

A estrutura do presuposto público actual aséntase, de acordo co TRLXP, nunha denominada *clasificación económica*, que se compón de dous grandes apartados:

- a) Un apartado denominado GASTOS e identificado con PAGAMENTOS, e
- b) outro apartado denominado INGRESOS e identificado con COBRAMENTOS.

Cada un destes apartados divídese en nove capítulos, numerados do un ó nove, e estes, á súa vez, subdivídense en artigos de dous díxitos, mantendo a raíz numérica anterior, os cales se desenvolven en conceptos orzamentarios de tres díxitos, mantendo igualmente a raíz numérica dos artigos.

O desenvolvemento sintético da súa estrutura legal pode observarse na táboa 1.

PRESUPOSTO ECONÓMICO				
Eercicio: N				
Gastos (Pagamentos)				
C	A	C	Conceptos	Pesetas
1	—	—	Gastos de persoal	
2	—	—	Gastos correntes	
3	—	—	Gastos financeiros	
4	—	—	Transferencias correntes	
5	—	—	Sen contido actual	
6	—	—	Investimentos reais	
7	—	—	Transferencias de capital	
8	—	—	Activos financeiros	
9	—	—	Pasivos financeiros	
			<i>Total Gastos (Pagamentos)</i>	

Ingresos (Cobramentos)				
C	A	C	Conceptos	Pesetas
1	—	—	Impostos directos	
2	—	—	Impostos indirectos	
3	—	—	Taxas e outros ingresos	
4	—	—	Transferencias correntes	
5	—	—	Ingresos patrimoniais	
6	—	—	Alleamento invest. reais	
7	—	—	Transferencias de capital	
8	—	—	Activos financeiros	
—	87	—	Remanente de tesourería	
		870	Remanente de tesourería	
9	—	—	Pasivos financeiros	
			<i>Total Ingresos (Cobramentos)</i>	

Táboa 1

Non é o noso propósito neste artigo desenvolver e harmoniza-lo contido dos capítulos de Gastos (PAGAMENTOS) e Ingresos (COBRAMENTOS) do presuposto público coa contabilidade pública<sup>1</sup>.

## 3. DEFICIENCIAS EN CANTO Á FORMA OU ESTRUCTURA

Tal e como está concibido actualmente o orzamento público, non é en ningún caso un ESTADO DE GASTOS E INGRESOS como clasificación *económica*, como propugna a devandita Lei Xeral Presupostaria no seu Texto Refundido, senón que, en realidade, é un ESTADO PRESUPOSTARIO DE TESOURERÍA ou un ESTADO PRESUPOSTARIO DE FLUXOS DE TESOURERÍA, tendo en conta que está presidido por un principio, non aceptado contablemente pero de carácter legal, de prevalencia de cobramentos e pagamentos sobre ingresos e gastos.

Por conseguinte, atendendo á prevalencia única de cobramentos e pagamentos, a denominación axustada ó seu significado real deste instrumento sería, en principio e de cara á realidade, a de PRESUPOSTO DE TESOURERÍA en lugar da actual denominación de PRESUPOSTO ECONÓMICO.

O feito de que a lexislación presupostaria manteña o principio de *cobramentos e pagamentos*, na nosa opinión ten certas reminiscencias históricas derivadas da propia etapa das *economías*

*monetarias*, na cal xurdiu o presuposto público en detrimento de principios máis evolucionados no tempo tales como o principio da percepción contable e a corrente de bens e servicios e, por conseguinte, de ingresos e gastos propios das actuais *economías financeiras*, nas que o diñeiro, naturalmente, aínda presta un papel insubstituíble.

O orzamento actual aceptou a forma nominativa de *gasto* e *ingreso*, non obstante, a realidade de tales conceptos quedou limitada, por razóns ou restricións legais, a *pagamentos* e *cobramentos*, conceptos que actualmente non son sinónimos daqueles.

Por conseguinte, das consideracións anteriores dedúcense unha serie de deficiencias importantes que, ó noso xuízo, afectan á forma do orzamento público, tanto externa ou de presentación como interna ou de composición, tal e como a seguir expoñemos:

1) O apartado GASTOS agrupa, sen clasificar, conceptos tan dispares como:

- a) GASTOS,
- b) INVESTIMENTOS... e
- c) DESFINANCIAMENTO ALLEO.

Imos ver polo miúdo cada un dos conceptos:

A) *GASTOS*, tales como:

- Gastos de persoal,
- Gastos correntes,
- Gastos financeiros,
- Transferencias correntes,
- Transferencias de capital.

B) *INVESTIMENTOS*, tales como:

- Investimentos reais,
- Activos financeiros.

C) *DESFINANCIAMENTO ALLEO*, tal como:

- Pasivos financeiros.

Ó noso xuízo, tales conceptos considerados como gastos no actual presuposto público confor-

man, en *termos económico-financeiros*, unha verdadeira *aplicación de recursos*, unha *aplicación de fondos*, unha *estructura económica* ou, simplemente, un *investimento de recursos*, como termos económicos. Neste sentido, a nosa proposta consiste en que o actual apartado de GASTOS do presuposto público quede estruturado como se recolle na táboa 2:

APLICACIÓN DE RECURSOS OU INVESTIMENTO
A) GASTOS: — <i>Por natureza</i> — <i>Transferencias</i> : Correntes e de Capital
B) INVESTIMENTOS: — <i>Inmovilizado inmaterial</i> — <i>Inmovilizado material</i> — <i>Financeiros</i>
C) DESFINANCIAMENTO ALLEO: — <i>Pasivos financeiros</i>

Táboa 2

2) O apartado INGRESOS agrupa, sen clasificar, conceptos tan dispares como:

- D) INGRESOS,
- E) ALLEAMENTOS OU DESINVESTIMENTOS,
- F) OUTRO FINANCIAMENTO ALLEO... e
- G) REMANENTE DE TESOURERÍA.

Vexamos polo miúdo cada un deses conceptos:

D) *INGRESOS*, tales como:

- Impostos directos,
- Impostos indirectos,
- Taxas e outros tributos,
- Transferencias correntes,
- Ingresos patrimoniais,
- Transferencias de capital.

E) *DESINVESTIMENTOS*, tales como:

- Alleamento de investimentos reais.

F) OUTRO FINANCIAMENTO ALLEO, tal como:

- Pasivos financeiros.

G) REMANENTE:

- Remanente de tesourería.

Ó noso xuízo, eses conceptos considerados como ingresos no actual presuposto público conforman, en termos económico-financeiros, unha verdadeira *orixe de recursos*, unha *orixe de fondos*, unha *estructura financeira* ou, simplemente, *financiamento*, como *termos financeiros*.

Neste sentido, a nosa proposta consiste en que o actual apartado de INGRESOS do presuposto público quede estruturado como se recolle na táboa 3:

ORIXE DE RECURSOS OU FINANCIAMENTO
D) INGRESOS: — <i>Propios por natureza</i> — <i>Subvencións: Correntes e de Capital</i>
E) ALLEAMENTOS: — <i>Inmovilizado inmaterial</i> — <i>Inmovilizado material</i> — <i>Financeiros</i>
D) OUTRO FINANCIAMENTO ALLEO: — <i>Pasivos financeiros</i>
E) REMANENTE: — <i>Remanente</i>

Táboa 3

3) O presuposto público vixente desenvolve os GASTOS POR NATUREZA e as TRANSFERENCIAS de forma diferente ó establecido no PXCP.

Ó noso parecer, a modificación proposta neste sentido sería harmonizar no posible o desenvolvemento dos gastos por natureza establecidos no PXCP, dada a súa limitación decimal, e manter separadamente as transferencias correntes e de capital como gastos diferenciados dos anteriores.

4) Así mesmo, o presuposto público desenvolve os INGRESOS POR NATUREZA e as

SUBVENCIONES de forma diferente ó establecido no PXCP.

Para nós, a modificación proposta neste sentido sería harmonizar no posible o desenvolvemento dos ingresos propios, considerados por natureza, polo PXCP, dada a súa limitación decimal, e manter separadamente as subvencións correntes e de capital por ser ingresos alleos á entidade pública, aínda que tales ingresos proceden, en boa medida, do propio Estado.

5) Outra diferenza importante dentro da actual estrutura do presuposto público reside, ó noso entender, no *concepto* codificado co número 870 denominado *REMANENTE DE TESOURERÍA*, incluído como único concepto do artigo 87 denominado, así mesmo, *REMANENTE DE TESOURERÍA*<sup>2</sup>, dentro do capítulo 8 de INGRESOS denominado *ACTIVOS FINANCIEROS*.

Esta deficiencia consiste tanto na denominación conceptual do termo *REMANENTE DE TESOURERÍA* como no tocante á súa composición que ocasiona abondas confusións en numerosas administracións públicas ó confundi-lo termo remanente de tesourería con outros de significación semellante, pero de diferente contido, entre os que destaca o propio termo *REMANENTE*, nalgunhas das súas acepcións.

Trataremos, noutro artigo, de evitar esas confusións, establecendo o marco conceptual deses termos, en aparencia sinónimos, e propoñendo as súas acepcións concretas.

6) Non cabe a menor dúbida de que, vistas as propostas que realizamos ás deficiencias formais expostas nos apartados anteriores, resulta evidente que o presuposto público ha de substituí-la actual denominación de *PRESUPOSTO ECONÓMICO* polo de *PRESUPOSTO ECONÓMICO-FINANCIERO*, en tanto que contén dúas partes claramente diferenciadas, unha parte *ECONÓMICA* e unha parte *FINANCEIRA*, tal e como puxemos de manifesto.

#### 4. DEFICIENCIAS EN CANTO Ó FONDO OU SUBSTANCIAIS

Tal e como sinalamos anteriormente, dous instrumentos legais dos que se fai uso *de maneira simultánea* nas institucións a que facemos referencia son o orzamento público e a contabilidade pública.

A problemática formulada en tal situación de convivencia aséntase na disparidade de filosofías que presentan ámbolos dous instrumentos e que dificultan a súa utilización harmónica simultánea.

— A filosofía que caracteriza o *presuposto público* aséntase no principio, non admitido contablemente, de cobranzas e pagamentos, tal e como se pode deducir do TRLXP, *principio baseado na corrente real de fluxos de tesourería*.

Baixo esta filosofía, a xestión dos recursos presupostarios mediríase exclusivamente dende a perspectiva contable, pero tan só as contas de tesourería, á marxe do método da partida dobre.

A marxinalidade da partida dobre no presuposto público orixínase, entre outras razóns, en que para a súa aprobación polas institucións afectadas, ha ter, por imperativo legal, *equilibrados ou igualados os gastos cos ingresos que o conforman*.

A confección e aprobación dos orzamentos públicos en situación de equilibrio presupostario proporciona unha sutileza de tal magnitude que, en boa medida, permite confundir esa situación co fundamento matemático da partida dobre aplicable a outros estados contables.

— Pola contra, a filosofía que caracteriza a *contabilidade pública*, fundamentada no método da partida dobre, aséntase no *principio contable da percepción*, de acepción doutrinal universalizada, enunciado no Plan Xeral de Contabilidade Pública de 1994 e *caracterizado polo predominio dos ingresos e gastos sobre as cobranzas e pagamentos*.

O principio contable da percepción, exposto no PXCP, di textualmente:

“A imputación temporal de gastos e ingresos debe facerse en función da corrente real de bens e servicios que estes representan e non no momento no que se produza a corrente monetaria ou financeira derivada daqueles.

Os gastos e ingresos que xurdan da execución do presuposto imputaranse cando, de acordo co procedemento establecido en cada caso, se dicten os correspondentes actos administrativos. Non obstante, cando menos á data de peche do período, aínda que non foran dictados os devanditos actos administrativos, tamén deberán recoñecerse na conta do resultado económico-patrimo-

nial os gastos efectivamente realizados pola entidade ata esa data.

Se non pode identificarse claramente a corrente real de bens e servicios, entenderase que os gastos ou os ingresos se produciron cando se recoñezan os incrementos de obrigas ou dereitos, ou as correccións valorativas que afecten a elementos patrimoniais”.

Igualmente, o Plan Xeral de Contabilidade Empresarial<sup>3</sup> enuncia o *principio de percepción* como:

“A imputación de ingresos e gastos deberá facerse en función da corrente real de bens e servicios que eles representan e con independencia do momento no que se produza a corrente monetaria ou financeira deles”.

Á vista da dualidade de filosofías, claramente diferenciadas, ámbolos dous instrumentos legais xa non só son incompatibles entre eles, senón que incluso o principio presupostario de prevalencia de cobramentos e pagamentos vulnera o principio contable da percepción sobre o que, para estes efectos, se asenta a contabilidade pública.

Por todo iso, a proposta que facemos neste artigo, no que se refire á eliminación das deficiencias presupostarias de fondo, consiste na *inclusión na Lei Xeral Presupostaria*, coa súa conseguinte modificación, do *principio contable da percepción*, harmonizando así os criterios e filosofías que se deben seguir no presuposto público co da contabilidade pública, evitando que se produzan disfuncións significativas no control económico-financeiro dos recursos das administracións públicas.

Así, a inclusión do *principio contable da percepción* no orzamento público faría posible que o control económico-financeiro dos recursos orzamentarios das administracións públicas non ofrezca a dualidade que actualmente presenta e, deste modo, se conseguiría que o control presupostario non só se realice de acordo coas contas de tesourería senón que ese control se atope *integrado dentro dun sistema contable de información*.

Aínda que a tesourería é moi importante no control económico das institucións, non é suficiente porque carecería do control do aspecto financeiro que unicamente a *contabilidade aplicada* pode proporcionar.

Por conseguinte, con todo iso o que se pretende é conseguir unha convivencia harmónica do presuposto e da contabilidade pública, evitando así as disfuncións que actualmente se producen.

## 5. PRESUPOSTO PÚBLICO PROPOSTO

De acordo con todo o exposto ó longo deste artigo, o presuposto público proposto quedaría presidido polo *principio contable da percepción*, principio admitido doutrinalmente tanto pola contabilidade pública como pola contabilidade empresarial, como vimos, e estruturado como se recolle na táboa 4.

PRESUPOSTO ECONÓMICO-FINANCIERO		
Exercicio: N		
APLICACIÓN DE RECURSOS OU INVESTIMENTO	N	N-1
A) GASTOS:		
— Por natureza		
— Transferencias: Correntes e de Capital		
B) INVERSIONES:		
— Inmovilizado inmaterial		
— Inmovilizado material		
— Financieros		
C) DESFINANCIAMIENTO ALLEO:		
— Pasivos financieros		
Total pesetas		
ORIXE DE RECURSOS OU INVESTIMENTO	N	N-1
D) INGRESOS:		
— Propios por natureza		
— Transferencias: Correntes e de Capital		
E) ALLEAMENTOS:		
— Inmovilizado inmaterial		
— Inmovilizado material		
— Financieros		
D) OUTRO FINANCIAMIENTO ALLEO:		
— Pasivos financieros		
E) REMANENTE:		
— Do exercicio (N-1)		
Total pesetas		

Táboa 4

## 6. CONCLUSIONES

1) No aspecto substancial, na estrutura do presuposto público proposto para as administracións públicas e entidades asimiladas que posúen patrimonio propio e autonomía de xestión, habería que distinguir dous casos:

a) Cando o presuposto público se fundamenta no *principio non contable de cobramentos e pagamentos*, como é o caso actual, conforme á lexislación vixente; nese caso, tal e como ocorre na actualidade, a xestión presupostaria mediríase unicamente polo control das “*Contas de tesourería*”. Esquemáticamente, o montante presupostaria, neste caso, podería expresarse como segue:

TOTAL PAGAMENTOS PESETAS	TOTAL COBRAMENTOS PESETAS
-----------------------------	------------------------------

b) Cando o presuposto público se fundamenta no *principio contable de percepción*, nese caso e unha vez admitido legalmente, na xestión da entidade tería sentido a CONTABILIDADE, no seu pleno contido, sendo un dos seus elementos as “*Contas de tesourería*”, necesarias pero non suficientes para o control económico-financiero. Esquemáticamente, o montante presupostario, neste caso, podería expresarse como segue:

TOTAL PESETAS (PERCEPCIÓN)	TOTAL PESETAS (PERCEPCIÓN)
-------------------------------	-------------------------------

En ámbolos dous casos, a estrutura do *orçamento público proposto* neste artigo distingue, dunha maneira máis rigorosa, os conceptos económico-financieros incluídos nel.

2) Nos aspectos formais, a parte das propostas realizadas para eludirlas deficiencias do actual presuposto público, propoñemos que se teñan en consideración os seguintes aspectos:

a) O presuposto público ha estar identificado, indicándose nel a denominación específica de *presuposto económico-financiero*, a entidade pública a quen corresponde e o exercicio económico a que se refire.

b) O presuposto público, ademais de publicarse en pesetas, poderá publicarse, na mesma data, en ecus ou na moeda única que, no seu día, considere a Unión Europea.

Malia o anterior, poderán expresarse os valores en miles ou en millóns cando a magnitude das cifras así o aconselle; nese caso, deberá indicarse esa circunstancia no propio estado orzamentario.

c) As cifras contidas no presuposto público deberán referirse, de acordo coa estrutura proposta, ó exercicio actual, así como ó exercicio anterior.

d) O presuposto público definitivo formará parte das contas anuais das entidades públicas correspondentes, como *Cadro de financiamento inicial*, aínda que o actual PXCP non o inclúe como de presentación obrigatoria.

3) Proponse, en vista do anterior, modificar en profundidade o actual TRLXP, que afecta o *presuposto público* de maneira formal e substancial nos aspectos aludidos neste artigo.

#### NOTA

1. Unha análise polo miúdo do tema atópase en Salinas Valencia, M. (1994): *Propuesta de un modelo de información contable-financiero para las universidades*. [Tese de Doutoramento]. Santiago de Compostela: Universidade de Santiago de Compostela. Lugo: Deputación Provincial. Servicio de Publicacións.

2. Salinas Valencia, M. (1994): *Op. cit.*
3. Real Decreto 1643/1990, de 20 de decembro, polo que se aproba o Plan Xeral de Contabilidade Empresarial.

#### BIBLIOGRAFÍA

ESPAÑA [Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria]. Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado polo RDL 1091/1988, de 23 de setembro (*BOE*, N. 234, do 29/09/88 e *BOE*, N. 275, do 16/11/88).

ESPAÑA [Plan General de Contabilidad]. Plan General de Contabilidad. Real Decreto 1643/1990, de 20 de decembro (*BOE* de 27/12/90).

ESPAÑA [Plan General de Contabilidad Pública]. Plan General de Contabilidad Pública, aprobado pola Orde do Ministerio de Economía e Facenda de 6 de maio de 1994 (*BOE* de 20/05/94 e rectificado no *BOE* do 16/06/94).

SALINAS VALENCIA, M. (1994): *Propuesta de un modelo de información contable-financiero para las universidades*. [Tese de Doutoramento]. Santiago de Compostela: Universidade de Santiago de Compostela. Lugo: Deputación Provincial. Servicio de Publicacións.