

La auditoría de las modificaciones de crédito

Francisco Julián Chico Martínez

Técnico en Auditoría de la Sindicatura de Comptes de Catalunya

Si conceptuamos el presupuesto público como el "plan económico elaborado por el ejecutivo y aprobado por el legislativo para un determinado período de tiempo y expresado en términos contables" (Neumark), se ha de concebir la posibilidad de que, por circunstancias diversas, dicho plan, a lo largo del ejercicio presupuestario, pueda cambiar y adaptarse a las diferentes circunstancias que, en principio⁽¹⁾, podrían no estar previstas en el momento de su elaboración o aprobación.

De esta idea de la continuidad de la acción pública y de la flexibilidad que ha de tener la ejecución de cualquier plan, nacen las modificaciones presupuestarias sobre los créditos inicialmente aprobados y la consiguiente necesidad de tramitación del expediente de modificación de crédito correspondiente.

No obstante, no siempre será necesario recurrir a la técnica de la tramitación de los expedientes de modi-

ficación de crédito cuando exista la necesidad de alterar un crédito. Esto dependerá, en última instancia, del nivel de vinculación jurídica que tengan asignados los créditos en cuestión.

La vinculación jurídica, es decir, el carácter limitativo y vinculante de un crédito, podrá estar establecida a nivel de concepto o a nivel de artículo⁽²⁾.

Si la alteración que se pretende realizar es de un nivel de desagregación mayor que el nivel de vinculación establecido, bien en la ley económico-financiera respectiva o en la correspondiente ley de presupuestos, no será necesaria la tramitación administrativa del expediente de modificación de crédito.

Dentro de esta vinculación jurídica de los créditos presupuestarios cabe destacar, además, los tres aspectos del principio clásico de especialidad recogido en la práctica totalidad de la normativa que regula el

régimen económico financiero de una entidad pública, tanto a nivel estatal, autonómico o local.

Así podríamos destacar cuatro tipos de restricciones sobre la autorización inicial del legislativo al ejecutivo.

- 1. Restricción normativa.** Existe reserva de Ley sobre determinadas modificaciones de crédito. Así los suplementos de crédito y los créditos extraordinarios tendrán que ser aprobados por Ley (artículo 64 y 65 TRLGP).
- 2. Restricción temporal.** Sobre la vinculación a un periodo de tiempo, normalmente el año presupuestario. El artículo 49 TRLGP dispone: "Que el ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural, y a él se imputaran: a) los derechos liquidados durante el mismo, [...] b) las obligaciones reconocidas hasta el fin del mes de diciembre del correspondiente ejercicio.[...]".
- 3. Restricción cualitativa.** Recoge la necesidad de vinculación a una finalidad específica. El artículo 59.1 TRLGP establece que "Los gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos o por

(1) Podría darse la circunstancia, y de hecho se da, que, a sabiendas de la insuficiencia de la dotación inicial, se infradotan créditos amparándose en la posibilidad de su posible ampliación mediante, precisamente, las modificaciones presupuestarias.

(2) El artículo 59.2 del TRLGP establece que los créditos autorizados en los programas de gasto tienen vinculación jurídica en el ámbito de concepto, en cambio establece el nivel de vinculación jurídica en el ámbito de artículo, entre otros, de los créditos destinados a gastos de personal.

las modificaciones aprobadas conforme a esta Ley”

4. **Restricción cuantitativa.** Recoge la limitación en importe de los créditos inicialmente aprobados. Así el artículo 60 TRLGP señala: “No podrán adquirirse compromisos de gasto por importe superior a la cuantía de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a la Ley que infrinjan la expresada norma.[...]”.

Así, visto lo anterior y desde una perspectiva clásica, se conciben las modificaciones de créditos como una ruptura del principio de especialidad en cualquiera de sus tres vertientes: cualitativa, cuantitativa y temporal.

TIPOS DE MODIFICACIONES

La necesidad de recurrir a un tipo de modificación variará en función del régimen jurídico del crédito en cuestión:

- a) Cuando el crédito tenga la cualificación jurídica de ampliable y esta cualificación haya estado establecida por ley (bien de presupuestos o reguladora del régimen económico-financiero del ente público) el tipo de modificación presupuestaria a utilizar será las **ampliaciones de crédito**. Al respecto tenemos la definición de José Pascual García que define este tipo de modificación como: “Son ampliables aquellos créditos en los que la cuantía máxima de la autorización presupuestaria es indeterminada pero determinable con arreglo a los criterios establecidos en la propia Ley.”
- b) Cuando el gasto a realizar no pueda demorarse hasta el ejercicio siguiente y no existe crédito y es no ampliable el consignado se utilizará el **crédito extraordinario**. La autorización de esta modificación de crédito ha de estar aprobada por Ley.

En principio los gastos que el último día del ejercicio presupuestario no estén afectados al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas quedarán anulados de pleno derecho.

- c) Cuando el gasto a realizar no pueda demorarse hasta el ejercicio siguiente, existe crédito pero es insuficiente y no tiene la naturaleza de ampliable, será necesario utilizar el **suplemento de crédito**. La autorización de esta modificación de crédito ha de estar aprobada por Ley.
- d) Cuando el presupuesto de ingresos se ve incrementado por ingresos no previstos inicialmente y estos ingresos son susceptibles de generar créditos según la correspondiente Ley de presupuestos o de régimen económico financiero del ente público en cuestión, estos ingresos permitirán aumentar los créditos en el presupuesto de gastos respectivos. Estaremos frente a una **generación de crédito**.
- e) Cuando existe una necesidad de incrementar un crédito y existe otro crédito en el que es posible su minoración⁽³⁾, el expediente de modificación de crédito respectiva será la **transferencia de crédito**.
- f) En principio los gastos que el último día del ejercicio presupuesta-

(3) Así a nivel estatal el artículo 70 TRLGP recoge, entre otras, que las transferencias de crédito no podrán afectar a créditos ampliables, ni a los extraordinarios, ni a los que hayan estado incrementados con suplementos o transferencias, etc.

rio no estén afectados al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas quedarán anulados de pleno derecho. No obstante existen créditos en los que está permitido la incorporación al ejercicio inmediato siguiente⁽⁴⁾. En estos casos se utilizará la figura de las **incorporaciones de crédito**.

- g) A nivel exclusivamente local se establece las figuras de los **ajustes a la baja y al alza por prórroga presupuestaria** (artículo 21 RD 500/1990) y las **bajas por anulación y rectificación** (artículo 49 RD 500/1990).

Fiscalización de las modificaciones de crédito

Una fiscalización idónea de las modificaciones presupuestarias tendría que incluir tanto la auditoria de regularidad (de legalidad y financiera) como la auditoria operativa (de eficiencia, eficacia, economía y equidad) teniendo en cuenta que la revisión en esta área presupuestaria dominará el aspecto legal sobre los otros.

Normalmente la revisión de las modificaciones de crédito será complementaria a otro tipo de revisión más amplia, pero nada impide que se pueda llevar a cabo una auditoria puntual exclusivamente sobre éstas.

Naturalmente como cualquier fiscalización será objeto de planificación previa: detectando áreas de riesgo dentro de la gestión; diseñando las oportunas técnicas para la selección

(4) Así el artículo 73 TRLGP establece que se “podrán incorporar, entre otros, los créditos extraordinarios y suplementos de crédito, así como las transferencias de crédito que hayan sido concedidos o autorizadas, respectivamente, en el último mes del ejercicio presupuestario y que, por causas justificadas, no hayan podido utilizarse durante el mismo” así como “ Los créditos que amparen compromisos de gastos contraídos antes del último mes del ejercicio presupuestario, y que, por causas justificadas, no hayan podido realizarse durante el mismo.”

de muestras; recopilando normativa aplicable (por ejemplo circulares o instrucciones que regulen el procedimiento de gestión, contabilización,...), etc.

● OBJETIVO GENÉRICO

El objetivo genérico en la fiscalización de las modificaciones presupuestarias pasará, necesariamente por:

1. Comprobar que la actuación del/de los centros en la tramitación de cada una de las modificaciones gestionadas se ajusta a las prescripciones normativas aplicables.
2. Analizar la razonabilidad de los importes de las modificaciones.
3. Evaluar la eficiencia, la eficacia y la economía en la gestión de los expedientes

● FISCALIZACIÓN DE LEGALIDAD

En este tipo de control será necesario, entre otros, revisar aspectos tales como:

- **Competencia.-** Comprobar que las modificaciones en cuestión están debidamente autorizadas per persona competente.
- **Existencia de la memoria justificativa y del correspondiente informe de la oficina presupuestaria.-** Será necesario verificar si en el momento de la aprobación del expediente de modificación de crédito la partida presupuestaria tenía crédito disponible en el concepto presupuestario en cuestión. Normalmente este aspecto queda reflejado en un informe de la oficina presupuestaria correspondiente.
- **Informe de la Intervención.-** La Intervención habrá tenido que emitir informe y hacer los reparos y aclaraciones que haya estimado oportunos. Si existe un reparo condicional, será necesario verificar su seguimiento y su posible esmena por parte del órgano gestor.

Una fiscalización idónea de las modificaciones presupuestarias tendría que incluir tanto la auditoria de regularidad como la auditoria operativa

- **Cumplimiento de limitaciones.-** Cada modificación de crédito tiene unas limitaciones establecidas bien en la Ley de presupuestos, bien por la correspondiente ley reguladora del régimen económico-financiero del ente público. Sobre esta cuestión sería oportuno realizar un check-list del cumplimiento de cada limitación establecida y conciliar requisitos legales con realidades efectuadas.

● FISCALIZACIÓN FINANCIERA

Como aspectos procedimentales, en cuanto a este tipo de fiscalización, cabría destacar:

- a) Elaborar un cuadro comparativo en el que se exprese la evolución del crédito inicial, modificaciones de crédito y crédito definitivo. Ponderar cada tipo de modificaciones de crédito respecto al crédito inicial.
- b) Elaborar un cuadro de evolución interanual de las modificaciones. Para ser significativo se tendría que establecer un mínimo de evolución de tres años. Detectar grandes fluctuaciones en las comparaciones, tanto de signo positivo como negativo.
- c) Ponderar la trascendencia del total de modificaciones respecto al total del presupuesto.
- d) Evaluar la exactitud y integridad de los registros y archivos del órgano gestor.
- e) Examinar si las competencias y las responsabilidades están debidamente delimitadas y de una forma precisa.

- f) Realizar un seguimiento del proceso desde que nace la necesidad del gasto hasta la aprobación de la modificación presupuestaria. Para ello será necesario comentar, entre otros: quien establece prioridades sobre la necesidad de modificar un crédito, qué flujos documentales intervienen, registros existentes, quien tiene autorización, si ésta está delegada,...

- g) Comprobar la aplicación real de los procedimientos mediante pruebas de cumplimiento y sustantivas. Normalmente se realizará sobre una muestra significativa de expedientes.
- h) Comentar incidencias detectadas para obtener explicaciones complementarias.

● FISCALIZACIÓN DE PERFORMANCE

Una de las características de las auditorias de performance es su **dinamismo**, en el sentido de que no ha de considerarse como un sistema estático, sino variable y adaptable según el curso que vaya tomando la auditoria, y en función de la experiencia adquirida por el auditor.

Realizada la puntualización y teniendo en cuenta el alto grado de control de legalidad que requiere esta área y la complementariedad respecto a otras que la rodea, se podría tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

- a) Evaluación del proceso, detectando si el número de trámites que se sigue es el mínimo posible. Aunque sea el normati-

vamente establecido, puede no ser el más económicamente factible. Por ejemplo, puede haber secuencias reiterativas, o retardos injustificados en el proceso de tramitación.

- b) Un instrumento básico para el control de performance en esta área es, sin duda, la memoria o propuesta de modificación de crédito que elabora el órgano gestor en la que explica y justifica la necesidad de modificar la previsión del crédito. En ella se podrá evaluar:
1. la oportunidad temporal,
 2. la idoneidad de la modificación propuesta en el aspecto cualitativo
 3. si se separa del programa global o específico del ente,
 4. si es cuantitativamente oportuna
- a) Realización de *feed-back* comunicativo con el órgano gestor y con la intervención delegada correspondiente sobre los aspectos mejorables o modificables.
- b) Conciliación del seguimiento de aspectos destacados en fiscalizaciones anteriores

Puntos críticos

Sin ánimo de ser exhaustivo, se pueden destacar los siguientes puntos críticos, usuales en una fiscalización de las modificaciones de crédito que pueden ser indicativos de irregularidades conceptualmente más amplias..

- Transferencias de signo negativo en partidas finalistas o nominativas
- Presupuestación errónea de las partidas iniciales, con el fin de ampliarlas posteriormente vía transferencias o ampliación (si el crédito tiene este carácter).
- Exceso de minoraciones en partidas de capital hacia parti-

das corrientes (descapitalización del presupuesto)

- Disminución por transferencias de partidas que ya habían estado aumentadas también por transferencias o por suplemento de crédito o por crédito extraordinario.
- Las generaciones de crédito se realizan en base a ingresos todavía no ingresados.
- Incorporaciones de crédito que ya habían sido incorporados el año anterior (reincorporación)
- La autorización del expediente se realiza por delegación.
- No se subsanan los reparos previos realizados por la intervención.
- Exceso de habilitaciones de crédito.
- Anulación excesiva de créditos en partidas incorporadas.
- No inclusión en el expediente respectivo de una memoria justificativa de la necesidad de iniciarse la modificación de crédito respectiva.

Resumen

- La aparente deslegalización que supone las variaciones realizadas

por las modificaciones presupuestarias en los créditos inicialmente aprobadas se ve diluida si tenemos en cuenta que el presupuesto no deja de ser un plan económico para un determinado período de tiempo.

- Las variaciones que podrán experimentar los créditos iniciales dependerán de la naturaleza jurídica que tengan éstos y de la verdadera necesidad de su existencia, debidamente ponderada por el órgano gestor correspondiente.
- Las modificaciones de crédito son una ruptura del principio clásico de especialidad en cualquiera de sus tres vertientes: cualitativa, cuantitativa y temporal.
- El control sobre las modificaciones de crédito, normalmente, será complementario de un control más amplio, aunque nada impide que se pueda realizar informes puntuales e incluso horizontales sobre esta área presupuestaria.
- La fiscalización sobre las variaciones presupuestarias no ha de limitarse únicamente a los aspectos legales, sino que ha de extenderse sobre aspectos de economía, eficacia y eficiencia ■

