

La contabilidad del sector público estatal. Nuevo concepto, nuevas perspectivas. El Título V de la Ley General Presupuestaria

Susana Casado Robledo

Interventora y Auditora del Estado

1. INTRODUCCIÓN

El Título V de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, con el nombre de «Contabilidad del sector público estatal», se encuentra situado prácticamente en el centro del texto de la Ley, entre los títulos dedicados a regular la elaboración, aprobación y posterior ejecución de los Presupuestos Generales del Estado, las operaciones financieras y de gestión de la tesorería y los Títulos VI, que regula el control de la gestión económico-financiera efectuado por la Intervención General de la Administración del Estado, y VII, que regula las responsabilidades que pueden derivar de dicha gestión.

Es ésta quizá la primera gran diferencia con respecto a la regulación de la que se denominaba de forma genérica «contabilidad pública» en la anterior Ley General Presupuestaria, su situación, ocupando el espacio que le corresponde de acuerdo con el horizonte temporal en el que se desenvuelve la contabilidad de las entidades que conforman el sector público estatal en el proceso de su gestión económico-financiera.

La segunda gran diferencia es la propia denominación del título, «Contabilidad del sector público estatal», frente a «contabilidad pública», que viene a recoger la realidad que existía, en el sector público, en general, y en el estatal en particular: las entidades que lo conforman deben utilizar diferentes normas para la elaboración de sus Cuentas, en función de sus características económicas y jurídi-

cas, reservándose ahora, entiendo, el término «contabilidad pública» únicamente para aquellos supuestos en que las normas que deben utilizarse son las que derivan del Plan General de Contabilidad Pública.

Llamada la atención sobre la situación y la propia denominación del título, hay que analizar, al menos someramente, la estructura del mismo, que será la que marque el desarrollo de este trabajo. El título se divide en cuatro partes, cada una de las cuales constituye un capítulo: normas generales, competencias, elaboración y contenido de la información contable y rendición de cuentas. Esta misma división es la que va a servir en este artículo para tratar diversos temas relacionados con la situación presente y futura de la contabilidad del sector público estatal.

2. NORMAS GENERALES

El capítulo, que recoge las normas generales a aplicar en la contabilidad de las entidades del sector público estatal, está constituido por cinco artículos, del 119 al 123, en los que se definen los principios generales y los fines de la contabilidad del sector público estatal; se contiene, además, la que podríamos llamar la mayor novedad del nuevo texto legal en materia de contabilidad pública, que es la regulación a nivel de Ley de la aplicación de los principios contables y la definición dentro de los mismos de los principios contables públicos; por último, se determinan los destinatarios de la información contable.

El apartado primero del artículo 119 enlaza con el artículo 121. En el primero se determina que las entidades integrantes del sector público estatal, que se encuentran relacionadas y definidas en el artículo 2 de la propia Ley, deben aplicar los principios contables que corresponda, posteriormente identificados en el artículo 121. Cuando el artículo 2 define los distintos tipos de entidades que conforman el sector público estatal, lo hace según su categoría jurídica, clasificándolos posteriormente en el artículo 3 en tres grupos, que son los que utiliza el artículo 121 para determinar los principios contables aplicables:

- Sector público administrativo, cuyas entidades deberán aplicar los principios y normas del Plan General de Contabilidad Pública.
- Sector público empresarial, cuyas entidades deben aplicar los principios y normas del Plan General de Contabilidad de la empresa española.

– Sector público fundacional, cuyas entidades deben aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en la adaptación de Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

La pertenencia a una u otra categoría del sector público estatal se encuentra determinada, como se ha indicado anteriormente, en el artículo 3 de la propia Ley, de forma que, de las entidades enumeradas en el artículo 2, forman parte del sector público administrativo las siguientes:

- La Administración General del Estado.
- Los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado.
- Las Entidades Gestoras, Servicios Comunes y las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social.

Por su parte, constituyen el sector público empresarial las siguientes:

- Las entidades públicas empresariales dependientes de la Administración General del Estado, o de cualesquiera otros organismos públicos vinculados a ella.
- Las sociedades mercantiles estatales.

Por último, conforman el sector público fundacional las fundaciones del sector público estatal, tal y como están definidas en la Ley de Fundaciones.

El citado artículo 2 incluye, además, entre las entidades que forman parte del sector público estatal al resto de entidades de derecho público distintas a las indicadas anteriormente y a los Consorcios dotados de personalidad jurídica cuando una o varias de las entidades anteriormente indicadas hayan aportado mayoritariamente a los mismos dinero, bienes o industria, o se haya comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado.

El régimen contable de aplicación a este tipo de entes depende de la categoría del sector público estatal al que pertenecen, que se determinará de acuerdo con la regla que se establece en el propio artículo 3, generalizándose en el actual texto la clasificación de las entidades que, anteriormente sólo aparecía recogida a efectos de contabilidad. Este tipo de entes pertenecerán al sector público administrativo si cumplen alguna de las dos características siguientes:

– Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro.

– Que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de la entrega de bienes o prestaciones de servicios.

Si no se cumpliera alguna de las condiciones anteriores, el ente en cuestión se consideraría perteneciente al sector público empresarial, siéndole de aplicación el régimen contable previsto para la empresa española.

Determinada la categoría de principios que deben obedecer en el ejercicio contable cada uno de los tipos de entidades del sector público estatal, en el apartado 2 del artículo 119 se configura la contabilidad de este sector como un sistema de información económico-financiera y presupuestaria que tiene por objeto mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades que lo integran. El concepto de imagen fiel se encontraba ya recogido a nivel legal para la contabilidad de las empresas (y, como consecuencia, para las adaptaciones que deriven de la misma, como es el caso de la contabilidad de las fundaciones) en el artículo 12 de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de Sociedades. Con la nueva Ley General Presupuestaria, para el sector público estatal, se regula el concepto de imagen fiel de forma más amplia, como la finalidad que debe presidir el desarrollo de la contabilidad de todas las entidades que conforman dicho sector, incluyendo aquellas que deben aplicar los principios que derivan del Plan General de Contabilidad Pública.

El artículo 120 determina cuáles son los fines de la contabilidad del sector público estatal cuyo cumplimiento justifica la configuración de la misma como sistema de información. Se definen hasta nueve fines relacionados con la obligación de proporcionar información para la determinación de costes de los servicios públicos, la rendición de cuentas al Tribunal de Cuentas, la elaboración de cuentas económicas de acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, el ejercicio de todo tipo de control, el análisis de los efectos económicos y financieros de la actividad de los entes públicos y la toma de decisiones, principalmente.

Configurada la contabilidad de las entidades del sector público estatal como sistema de información contable al servicio de un conjunto de finalidades, se determinan, como se ha indicado anteriormente, los principios contables que deben aplicar cada uno de los distintos tipos de entidades. Después de su identificación en el artículo 121, teniendo en cuenta que los principios aplicables a la contabilidad de empresas y, por tanto, de fundaciones ya se encontraban recogidos en la citada Ley 19/1989, el artículo 122 enuncia y define los denominados «principios contables públicos», elevándose así la categoría de su regulación, hasta el momento a nivel de Orden Ministerial, concretamente en la Orden que aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de 6 de mayo de 1994. Se recogen en este artículo un total de 11 principios (devengo, registro, gestión continuada, uniformidad, importancia relativa, prudencia, precio de adquisición, correlación de ingresos y gastos, no compensación, entidad e imputación de la transacción), de los 12 previstos en la primera parte del Plan como resultado del marco conceptual elaborado por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas a principios de los años noventa¹, con una definición resumida con respecto a la que se contiene en el Plan. Ha quedado fuera de la relación de principios el de desafectación por tratarse de un principio de carácter exclusivamente presupuestario que se encuentra recogido en el artículo 27.3 de la Ley, dentro del Título II, que regula los Presupuestos Generales del Estado, al que se remite el propio artículo 122 cuando regula los principios contables públicos.

Para terminar con este capítulo de normas generales hay que hacer referencia a otra novedad: la definición a nivel legal de quiénes son los destinatarios de la información contable de las entidades del sector público estatal, destacando a los órganos de dirección y gestión, a los de representación política y a los de control, tanto externo como interno, así como a los organismos internacionales.

3. COMPETENCIAS EN MATERIA CONTABLE

Contiene este capítulo tres artículos, en los dos primeros se regulan, sucesivamente, las competencias del Ministro de Hacienda (debe entenderse hoy referencia realizada al Ministro de Economía y Hacienda) y de la Intervención General de la Administración del Esta-

¹ Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, Principios Contables Públicos, documentos 1 a 8, Intervención General de la Administración del Estado, 1994.

do; en el tercero, el artículo 126, titulado «sistemas adicionales de control de objetivos», no se regulan competencias, por lo que es cuestionable su ubicación dentro de este capítulo, sino que hace referencia al contenido del sistema de información contable de las entidades que deben aplicar los principios contables públicos, que debe comprender el seguimiento de objetivos propuestos por los centros gestores, aprobados en los Presupuestos Generales del Estado, que, adicionalmente, pueden diseñar e implantar sistemas adicionales de seguimiento de los objetivos.

En relación con las competencias atribuidas al Ministro de Economía y Hacienda hay que indicar que es una novedad su regulación de forma específica y aislada, ya que en el anterior texto legal se encontraban definidas de forma indirecta por elevación de las atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado.

Además de ser una novedad la regulación de las competencias de forma específica, constituye otra importante novedad la atribución de algunas de ellas, destacando, además de la tradicional de aprobación del Plan General de Contabilidad Pública, las siguientes:

- Determinar los criterios generales de registro de datos, presentación de la información contable, contenido de las cuentas anuales que deben rendirse al Tribunal de Cuentas y los procedimientos de remisión de las mismas, regulando, a tales efectos, la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

- Establecer la rendición de cuentas anuales consolidadas respecto de las entidades del sector público estatal.

Se ha criticado tradicionalmente que la contabilidad pública, ahora por extensión hemos de referirnos a la contabilidad de las entidades que conforman el sector público estatal, estaba exclusivamente dirigida a la rendición de cuentas. Desde hace aproximadamente veinte años este concepto se ha venido superando, concibiéndose la contabilidad de estas entidades como un sistema de información contable y no de simple rendición de cuentas, proceso que ha culminado ahora con la consagración a nivel de Ley del concepto de la contabilidad de las entidades del sector público estatal como sistema de información contable. Sin embargo, sigue teniendo mucha importancia, si cabe una importancia mayor, que la contabilidad de dichas entidades se considere especialmente con la finalidad de la rendición de sus cuentas, como lo prueba la atribución abierta de estas competencias al Ministro de Economía y Hacienda.

La primera de ellas hace referencia a la atribución de determinar el procedimiento de elaboración y remisión de las cuentas que deban

rendirse al Tribunal de Cuentas, incluyendo por primera vez a nivel legal la posibilidad de que dicha remisión pueda realizarse por medios electrónicos, informáticos o telemáticos. No se trata de una previsión de futuro, sino de una realidad en la que, por lo que respecta a las entidades que deben formar sus cuentas de acuerdo con el Plan General de Contabilidad Pública, se lleva trabajando desde hace algún tiempo, de forma que las cuentas puedan remitirse por vía telemática, en primer lugar, en fase de formuladas, a los servicios de auditoría que corresponda de la Intervención General de la Administración del Estado; posteriormente, en su fase de aprobadas, a los servicios que, dentro de dicho centro, están encargados de elaborar la Cuenta General del Estado, y, por último, al propio Tribunal de Cuentas. Se trata de un proyecto cuyo desarrollo se encuentra bastante avanzado en el que preocupan especialmente todas las cuestiones relacionadas con la seguridad de que deben gozar las sucesivas remisiones mediante la utilización de firma electrónica y en el que falta por solucionar la forma de conexión con el Tribunal de Cuentas a efectos de la última remisión.

La segunda de las competencias citadas constituye otra auténtica novedad al atribuir al Ministro la competencia para establecer la rendición de cuentas anuales consolidadas respecto de las entidades del sector público, que, además, viene a avalar la afirmación de que, insisto, sin dejar a un lado la contabilidad como sistema de información contable, se mantiene muy especialmente la concepción de la contabilidad con la finalidad de rendición de cuentas. Entra este artículo en relación con el artículo 138 de la Ley, en el que se regulan los cuentadantes, definiéndose quiénes son responsables de rendir cuentas individuales, sin referencia alguna a los posibles cuentadantes en el caso de que deban elaborarse y rendirse cuentas consolidadas. Es, por tanto, una previsión legal que debe ser objeto de desarrollo en el futuro en respuesta a la demanda que existe actualmente de que presenten cuentas consolidadas las entidades que dentro del sector público estatal conforman un grupo, tal como queda definido en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas para las empresas.

Entre las competencias del Ministro destaca otra relacionada con la facultad de determinar el contenido, la estructura, las normas de elaboración y los criterios de agregación o consolidación de la Cuenta General del Estado, a la que haré referencia de forma más profunda con posterioridad, y una última competencia definida en el apartado e) del artículo 124, que dice que le corresponde al Ministro

«determinar el contenido del informe previsto en el apartado 3 del artículo 129 de esta Ley», que, a su vez, determina que «las sociedades mercantiles estatales, las entidades públicas empresariales, el resto de entes del sector público estatal sometidos a los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad de la empresa española y las fundaciones del sector público estatal presentarán, junto con las cuentas anuales, un informe relativo al cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen dichas entidades como consecuencia de su pertenencia al sector público».

Este requerimiento legal no es nuevo, se introduce por primera vez en el artículo 130 del anterior texto refundido de la Ley General Presupuestaria, al que dio nueva redacción el artículo 44 de la Ley 14/2000, de 20 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. En cumplimiento de lo dispuesto en el citado artículo 130 se aprobó una Orden Ministerial que reguló el contenido de este informe cuyo origen se encuentra en una reclamación efectuada por el Tribunal de Cuentas en su moción número 279 sobre diversos aspectos relativos a la rendición de cuentas en el sector público estatal y al contenido y ámbito de la Cuenta General del Estado. Entre las propuestas y recomendaciones que se formulan en esta moción se encuentra la de *«concretar, en relación con las sociedades estatales sujetas a la legislación mercantil, los extremos adicionales que deben constar en la Memoria como consecuencia de las obligaciones específicas que derivan de su pertenencia al sector público»*. La Orden Ministerial que reguló el contenido ha sido de difícil aplicación, encontrándose actualmente en elaboración un Proyecto de Orden que trata de solucionar los problemas que planteó la aplicación, de la anterior. Sin embargo, soy de la opinión de que es muy difícil homogeneizar el contenido de un informe que es muy particular de cada una de las entidades que deben elaborarlo para su regulación mediante una Orden Ministerial; creo que hubiera sido suficiente establecer la obligación legal de elaborarlo e incluirlo en las cuentas anuales, dejando libertad en cuanto a su contenido.

El artículo 125 recoge las competencias de la Intervención General de la Administración del Estado, distinguiendo las que le corresponden como centro directivo de la contabilidad pública (entendiendo ésta como la contabilidad de la entidades del sector público estatal) y las que le corresponden como centro gestor de la misma. Entre las competencias atribuidas como centro directivo destacan, como auténticas novedades, especialmente dos. En el apartado *b)* se le atribuye a la Intervención General de la Administración del Estado la facultad de aprobar los planes parciales o especiales que se elaboren

conforme al Plan General de Contabilidad de la empresa española de las entidades que integran el sector público empresarial, es decir, fundamentalmente, las sociedades mercantiles estatales y las entidades públicas empresariales. Por su parte, el apartado *f*) le atribuye la facultad de establecer los principios y criterios generales a los que debe responder el seguimiento de objetivos establecidos en los Presupuestos Generales del Estado en las entidades del sector público estatal.

Las competencias atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado como centro gestor de la contabilidad pública se pueden agrupar en dos bloques: las que le corresponden en relación con la que podríamos denominar «microcontabilidad» de las entidades que conforman el sector público estatal, y las que le corresponden en relación con la denominada «contabilidad nacional». Respecto a las primeras no existe novedad alguna, al menos a nivel normativo. Se enumeran las funciones relativas a la contabilidad de la Administración General del Estado y a la elaboración de la Cuenta General del Estado. La novedad se encuentra, en la práctica, en relación con la función de centralización de la información deducida de la contabilidad de las entidades integrantes del sector público estatal, función ya atribuida con anterioridad, recogida de nuevo en el actual texto legal, pero que ha conocido su desarrollo muy recientemente. A lo largo del año 2003 comenzó a impulsarse lo que en principio fue un proyecto de centralización de la contabilidad de las entidades del sector público estatal, que deben aplicar los principios contables públicos, y actualmente es una realidad, de forma que, con periodicidad semanal, prácticamente todos los organismos autónomos y organismos públicos dependientes de la Administración General del Estado sujetos al Plan General de Contabilidad Pública remiten vía telemática a la Intervención General de la Administración del Estado información relativa a su situación y operaciones contables.

Sí presenta importantes novedades el grupo de competencias atribuidas dentro del marco de la contabilidad nacional, de forma que a la función tradicional de elaborar las cuentas nacionales de las unidades que componen el sector de las Administraciones Públicas y del subsector de las sociedades públicas no financieras y de las instituciones financieras públicas (a la que se añade que se elaborarán utilizando los criterios establecidos en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales), se une la de elaborar el informe sobre el grado de cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria en los términos previstos en el artículo 9 de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

Además de todo lo anterior, el artículo 125 regula, en su apartado tercero, las funciones directivas y gestoras de la contabilidad pública en el ámbito de las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social, atribuyendo su competencia a la Intervención General de la Administración del Estado a través de la Intervención General de la Seguridad Social. Por primera vez en la Ley General Presupuestaria se desarrollan las competencias contables en el ámbito de la Seguridad Social a través de una relación paralela a la descrita de forma general para el resto de las entidades que conforman el sector público estatal.

4. INFORMACIÓN CONTABLE

El Capítulo III contiene los artículos 127 a 136 agrupados en cuatro secciones, en las que de forma sucesiva se regula la formulación y el contenido de las cuentas anuales de las entidades que integran el sector público estatal, la Cuenta General del Estado, la información sobre el objetivo de estabilidad y equilibrio financiero, y otra información que debe proporcionarse con carácter periódico.

En relación con las cuentas anuales individuales se establece la obligación de formularlas en el plazo máximo de tres meses desde el cierre del ejercicio económico, debiendo ponerse a disposición de los auditores, regulándose a continuación el contenido de aquellas que deban formularse mediante la aplicación de principios contables públicos, en un esquema similar al previsto con carácter general para las sociedades mercantiles. De forma que con rango legal se establece que deben contener un balance, una cuenta de resultados económico-patrimonial, un estado de liquidación del presupuesto y una memoria, definiéndose cada uno de estos documentos.

Como única novedad respecto al contenido que actualmente presentan estas cuentas hay que destacar la referencia a que se incluya un balance de resultados y un informe de gestión relativos al cumplimiento de los objetivos fijados para cada ejercicio en el programa plurianual correspondiente a cada centro gestor de gasto. No se ha regulado aún cómo debería presentarse esta información que se exige a nivel legal.

Es notable la importancia que la Ley ha atribuido dentro de la Memoria a la información relativa al remanente de tesorería, ya que, en primer lugar, lo ha destacado, y en segundo lugar ha establecido cuáles son sus componentes básicos, incluyendo la obligación de determinar dentro del mismo los posibles recursos afectados y de su mi-

noración con derechos que se consideren de difícil o imposible recaudación. En relación con esta magnitud, efectivamente hay que destacar su importancia, ya que en caso de ser positivo constituye un recurso, formado mediante la acumulación de superávit presupuestarios, que permite financiar gastos presupuestarios en aquellas entidades que cuentan con un presupuesto limitativo. No obstante, también hay que señalar que, desde mi punto de vista, existe una importante excepción a su utilización como recurso presupuestario, excepción que es la Administración General del Estado, cuya normativa presupuestaria no prevé tal forma de financiación, careciendo de sentido su cálculo, que en la actualidad se realiza de manera meramente formal dentro del proceso de elaboración de la Cuenta de la Administración General del Estado finalizado el ejercicio económico al que se refiere y durante otro ejercicio económico cuyos presupuestos se aprobaron meses antes.

El cálculo del remanente de tesorería tiene sentido como previsión de su cuantía al finalizar el ejercicio económico durante el que se están elaborando los presupuestos de una entidad como posible recurso para la financiación de los gastos que se proponen. Su cálculo exacto, formando parte de las cuentas anuales, permitirá conocer la fiabilidad de su previsión en ausencia de circunstancias extraordinarias. Utilizado de forma correcta el remanente de tesorería puede evitar la existencia de excedentes de tesorería innecesarios en algunas de las entidades que conforman el sector público estatal, de ahí la importancia concedida al mismo por esta Ley.

A continuación, el artículo 129 hace referencia al contenido de las cuentas anuales del resto de entidades del sector público estatal, es decir, de las entidades que deben aplicar en su contabilidad los principios del Plan General de Contabilidad de la empresa española o de alguna de sus adaptaciones. Viene a ser una reiteración del artículo 121, presentando como valor añadido la obligación de que las entidades que conforman el sector público empresarial deben incluir en las cuentas anuales una propuesta de distribución del resultado del ejercicio.

En la Sección segunda de este Capítulo se regula la Cuenta General del Estado. El contenido y formación de la Cuenta General del Estado fue objeto de una profunda reforma a través del artículo 52 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. El resultado práctico de esta reforma ha sido, por una parte, valorado muy positivamente, pero también ha sido blanco de numerosas críticas, lo que ha provocado la formación de un grupo de trabajo en el seno de la recientemente creada

«Comisión de expertos para la elaboración de estudios específicos sobre la contabilidad pública», al que se ha encargado la elaboración de un documento sobre la consolidación de cuentas en el sector público.

El contenido de la Cuenta General del Estado ha sido objeto de estudio, discusión y debate desde hace mucho tiempo². Sigue siendo un tema objeto de estudio que se ha extendido a otros niveles territoriales del sector público español; el grupo de trabajo anteriormente citado se encuentra actualmente en fase de estudiar el contenido de las Cuentas Generales de cualquier Administración, habiendo dejado para el final el análisis del contenido de la Cuenta General del Estado por su complejidad y envergadura.

Es por esta razón que la Ley 47 en este punto no contiene apenas novedades respecto a la última reforma, manteniendo la Cuenta General del Estado dividida en tres documentos y una Memoria, y manteniendo también la posibilidad de simple agregación en lugar de consolidación de las cuentas de las entidades que han de formarlas.

La Cuenta General del Estado, de la misma manera prevista en la Ley 50/1998, se forma actualmente con los siguientes documentos³:

– Cuenta General del sector público administrativo, en la que se integran la Cuenta de la Administración General del Estado, las cuentas de sus organismos autónomos (72), las cuentas de las entidades pertenecientes al Sistema de la Seguridad Social (la de la Tesorería General, 4 entidades gestoras y aproximadamente 31 Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales) y las cuentas de aquellos organismos públicos estatales que aplican los principios contables públicos para su elaboración (14). Es decir, la Cuenta del sec-

² AMUNÁTEGUI RODRÍGUEZ, J. A., y RODRÍGUEZ HERRER, M. E.: «La cuenta general del Estado: presentación, calidad y futuro», X Jornadas de Control Interno del Sector Público. Intervención General de la Administración del Estado, 1993.

VELA BARGUES, J. M.: «La consolidación de la información económico-financiera en el sector público: algunas reflexiones y propuestas en torno a su futura regulación», *Presupuesto y gasto público*, nº 20, 1996.

LÓPEZ DÍAZ, A., y DE PABLOS RODRÍGUEZ, J. L.: «Los estados financieros consolidados de las entidades públicas», I Jornadas de Trabajos sobre Consolidación Contable. Universidad de Murcia, 1998.

PINA MARTÍNEZ, V., y TORRES PRADAS, L.: «La consolidación de los estados financieros de las entidades del sector público estatal sometidas al régimen de contabilidad pública». Instituto de Estudios Fiscales, 2000.

FUENTES ESCRIBANO, S., y GÓMEZ MÉNDEZ, E. M.: «La consolidación de cuentas en el sector público». Sindicatura de Comptes de Valencia, 2002.

³ Datos según Inventario Provisional de la Intervención General de la Administración del Estado a 31 de diciembre de 2003.

tor público administrativo estatal queda conformada por aproximadamente 123 entidades.

– Cuenta General del sector público empresarial, en la que se integran las cuentas de las sociedades mercantiles estatales (214), las cuentas de las entidades públicas empresariales (14) y las de aquellos organismos públicos estatales que aplican los principios contables de empresa para su elaboración (31). Es decir, queda conformada por aproximadamente 259 entidades.

– Cuenta General del sector público fundacional, integrada por las cuentas de 52 Fundaciones.

– Una Memoria.

La Ley mantiene la posibilidad de utilizar el método de agregación en lugar del método de consolidación para formar los tres documentos indicados; el motivo es obvio: el número de entidades a integrar es muy elevado, disponiendo todas ellas de un plazo de hasta siete meses para remitir sus cuentas a la Intervención General de la Administración del Estado. Este centro directivo, por su parte, debe elaborar la Cuenta en el plazo previsto en el artículo 131.1 de la propia Ley: «*La Cuenta General del Estado de cada año se formará por la Intervención General de la Administración del Estado y se elevará al Gobierno para su remisión al Tribunal de Cuentas antes del día 31 de octubre del año siguiente a que se refiera.*» Como puede comprobarse, el período de tiempo de que dispone la Intervención General para formar la Cuenta es muy breve.

Es la Orden del Ministerio de Hacienda de 12 de diciembre de 2000 la que regula la elaboración de la Cuenta General del Estado. La discusión parlamentaria de la Cuenta General del Estado de 1999, primera que se formó tras la reforma indicada, tuvo como consecuencia un mandato expreso de las Cortes Generales al Gobierno y al Tribunal de Cuentas por el que instaba a ambos a pronunciarse sobre el contenido y forma de elaboración de la Cuenta General del Estado. En concreto, en un Acuerdo adoptado por los Plenos del Congreso de los Diputados y del Senado, en sus sesiones de 28 de noviembre y 18 de diciembre de 2002, respectivamente, se instaba al Tribunal de Cuentas a la elaboración de una moción o propuesta que clarifique cuáles deben ser, a su juicio, los procedimientos de formación, el alcance y contenido de la Cuenta General del Estado y las posibilidades de su consolidación, considerando su viabilidad práctica, y se instaba al Gobierno a modificar la citada Orden Ministerial que regula la elaboración de la Cuenta General del Estado.

Es por esta razón que se ha elaborado un Proyecto de Orden Ministerial que modifica la anterior, en la que tratan de resolverse algunas de las cuestiones más controvertidas, entre ellas alguna resuelta por la propia Ley, como puede comprobarse en el artículo 131.4, que establece que *«se podrán agregar o consolidar las cuentas de una entidad, aunque en el preceptivo informe de auditoría de cuentas se hubiera denegado opinión, emitido informe desfavorable o con salvedades...»*.

La decisión de incluir, o no, las cuentas de entidades cuyo informe de auditoría no fuera completamente favorable por los distintos motivos que prevé la Ley constituía un problema, ya que podría darse la circunstancia de no poder integrar la cuenta de alguna entidad de gran importancia relativa, lo que afectaría probablemente a la representatividad de la Cuenta de manera más negativa que la posible incidencia en la misma de la integración, aún con un informe con opinión denegada, desfavorable o favorable con salvedades. Es ésta una cuestión que probablemente concretará la Orden Ministerial de elaboración de la Cuenta.

La repercusión que en la elaboración de la Cuenta podría tener la falta de remisión de cuentas por las entidades que han de integrarse se encuentra prevista en el artículo 131.3, que faculta a la Intervención para formar la Cuenta General del Estado con las cuentas recibidas. Pero queda sin resolver el problema que para la elaboración de la Cuenta General supone la presentación de cuentas fuera de plazo, situación que se presenta con más frecuencia de lo que sería deseable. La presentación fuera de plazo de cuentas se puede asumir por la Intervención, en relación con la elaboración de la Cuenta, hasta un límite, puesto que en algún momento hay que lanzar los procesos que permiten obtener los estados agregados que conforman cada uno de los documentos de la Cuenta para comenzar a redactar la Memoria y realizar los trabajos de comprobación previos a la formación definitiva de toda la Cuenta, que debe elevarse al Gobierno para su remisión al Tribunal de Cuentas antes del día 31 de octubre del año siguiente al que se refiera. Las cuentas recibidas a partir de una fecha límite que fijaría la Intervención General de la Administración del Estado, aún presentadas, no podrían quedar integradas en la Cuenta General.

A pesar de todo lo dicho hasta el momento en relación con la Cuenta General, no me he referido prácticamente a una demanda generalizada desde muchos sectores de trabajo y opinión sobre la necesidad de consolidar las cuentas de todas las entidades que conforman el sector público estatal para poder conocer cuál es el auténtico impacto global de la actuación del mismo. No obstante, se observa en

las sucesivas reformas de la Ley una tendencia hacia la consecución de este objetivo.

Primero fue la ampliación del ámbito subjetivo de la misma, con la reforma indicada, de manera que, aún en tres documentos distintos, la Cuenta General del Estado integra o debe integrar las de la totalidad de las entidades que conforman el sector público estatal. Estas cuentas se presentan de forma individualizada de acuerdo con lo previsto en el Capítulo IV y último de este Título, en el que se regula la rendición de cuentas. El Capítulo IV consta de tres artículos en los que se regulan, de forma sucesiva la obligación de rendir cuentas, los cuentadantes y el procedimiento de rendición; en todo momento se refiere a cuentas individuales y a los cuentadantes de las mismas.

Ahora es la previsión legal de que los posibles grupos de entidades dentro del sector público estatal presenten cuentas consolidadas. En este punto quiero volver a insistir en la competencia atribuida al Ministro de Economía y Hacienda en el apartado *d*) del artículo 124, en el que se le faculta para «establecer la rendición de cuentas anuales consolidadas respecto de las entidades del sector público estatal». Es evidente lo que afirmaba anteriormente acerca de la intención de llegar a obtener una Cuenta consolidada, cuyos primeros pasos ha previsto la Ley sean la elaboración de cuentas consolidadas de los grupos de entidades que pueden identificarse en el sector público, fundamentalmente en el denominado sector público empresarial, donde destaca, de forma especial, la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales.

En la medida en que se vayan presentando las cuentas consolidadas de los diferentes grupos que, a efectos de consolidación, puedan existir en el sector público estatal, se podrá ir pensando en una consolidación global del mismo, si bien es ésta una cuestión que probablemente se debata en el grupo de trabajo encargado de elaborar el documento general de consolidación al que anteriormente he hecho referencia.

Hay que destacar, por último, la regulación de una información prevista en la Ley, diferente a la que se contiene en las cuentas anuales y que, sin embargo, por ser una información mucho más cercana en el tiempo a los hechos a los que se refiere, resulta de enorme utilidad, constituyendo la base sobre la que se conforman datos que puntualmente deben suministrarse al poder legislativo y a la opinión pública en general; se trata de parte de la información que la Ley regula en la Sección cuarta de este Capítulo bajo del nombre de «Información periódica». Son dos artículos, el 135, relativo a la información a remitir a las Cortes Generales mensualmente, y el 136, que

regula la información que ha de publicarse en el *Boletín Oficial del Estado*, mensual y anualmente. Entre la información anual la Ley determina la obligación de publicar en el *Boletín* los principales estados y documentos que conformen la Cuenta General del Estado por su parte; la obligación de publicar las cuentas individuales por parte de las entidades del sector público estatal que aplican en su formación los principios contables públicos ya existía con anterioridad⁴, ahora se eleva el rango normativo de dicha obligación.

5. RENDICIÓN DE CUENTAS

El último Capítulo de este Título de la Ley regula la rendición de cuentas mediante tres artículos en los que determina qué entidades están obligadas a rendir cuentas (art. 137), quiénes son los responsables de dicha rendición o, lo que es lo mismo, quiénes son los cuentadantes (art. 138) y cuál es el procedimiento para la rendición de las cuentas (art. 139).

De todo lo que contiene este capítulo yo destacaría dos cosas. En primer lugar, la separación explícita que hace la Ley entre la responsabilidad que corresponde al cuentadante en su obligación de rendir cuentas y la responsabilidad contable prevista en la propia Ley y regulada en el Título VII de la propia Ley.

En segundo lugar, los plazos que la Ley prevé en relación con el procedimiento de rendición de cuentas. La remisión de las cuentas a la Intervención General de la Administración del Estado debe realizarse en el plazo máximo de siete meses, a contar desde la finalización del ejercicio económico a que se refieran. Una vez recibidas, la Intervención General dispone de un mes más para su remisión al Tribunal de Cuentas. Todo ello determina que la fecha límite de recepción en el Tribunal de Cuentas de las cuentas que conforman el sector público estatal debiera ser el 31 de agosto de cada ejercicio (excepción hecha de la Cuenta relativa a la Administración General del Estado, que debe remitirse antes del 31 de julio de cada ejercicio).

Como puede comprobarse, los plazos son muy amplios y vienen determinados por el proceso de formación de las cuentas: tres meses

⁴ Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de junio de 2000 por la que se regula la obtención y rendición de cuentas en soporte informático para los organismos públicos a los que sea de aplicación la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, apartado primero.6.

Orden/Hac/1300/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado, regla 48.

para formularlas, tres meses para emitir el correspondiente informe de auditoría y un mes más para su aprobación. Como paso previo a la integración de las cuentas en la Cuenta General del Estado la Intervención General realiza una revisión formal de algunos aspectos de cada cuenta de forma que quede garantizada la coherencia interna de la misma. Existe una tendencia generalizada a agotar los plazos por parte de todos los agentes que intervienen en la formación de las cuentas, lo que limita enormemente a la Intervención General el plazo de tiempo de que dispone para realizar la revisión formal previa a la integración de las cuentas en la Cuenta General del Estado. Debería plantearse con vistas al futuro la posibilidad de acortar los plazos de presentación y rendición de las cuentas individuales de las entidades que conforman el sector público estatal; es ésta una cuestión de enorme importancia para avanzar en la elaboración de una Cuenta General única y, en la medida de lo posible, consolidada, como viene reclamándose en los últimos tiempos.