

# Las Administraciones Públicas en el Sistema Europeo de Cuentas

---

**Fernando Carrasco Canals**

Profesor Asociado de la UNED

Estadístico Facultativo

## INTRODUCCIÓN

La finalidad de este trabajo es el estudio del sector institucional de las Administraciones Públicas (AAPP) en términos de contabilidad nacional, según el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea (SEC-95).

El artículo se ha enfocado desde una perspectiva teórica, es decir, su contenido es el conjunto de cuentas de las AAPP en el SEC-95, definiendo cada una de las operaciones que se registran en cada cuenta y el significado económico de su saldo contable, lo que significa que no se aborda la elaboración de las cuentas de las AAPP, tarea realizada por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), en la que se transforma la información de base expresada en términos de contabilidad pública a términos de contabilidad nacional<sup>1</sup>.

El SEC-95, además de sus características metodológicas, que se pondrán de manifiesto a medida que se estudien las cuentas de las

---

<sup>1</sup> La última publicación de las Cuentas de las Administraciones Públicas corresponde al año 1995. Su anexo IV (pags. 360-387) contiene el cuadro relación entre la Contabilidad Pública y la Contabilidad Nacional. El Instituto Nacional de Estadística integra en la elaboración de la contabilidad nacional las cuentas de las Administraciones Públicas elaboradas por la IGAE.

AAPP, tiene dos aspectos que conviene destacar: en primer lugar, el SEC-95 sustituye al Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas (SEC), cuya primera versión es de 1970 y la segunda de 1979, y su base legal es un Reglamento<sup>2</sup>, es decir, es una norma comunitaria de obligado cumplimiento para todos los Estados miembros de la Unión Europea (UE), mientras que el SEC-70 y el SEC-79 son simples documentos administrativos y, por tanto, su aplicación en la elaboración de las cuentas nacionales de los países de la UE no tiene fuerza legal y sólo está fundamentada en un «acuerdo de caballeros» que recomienda su utilización; en segundo lugar, la importancia del SEC-95 radica a la referencia en una serie de actos jurídicos comunitarios (decisión de recursos propios de las comunidades, procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, decisión de disciplina presupuestaria, etc.) a conceptos cuya definición se hace en términos del SEC-79, ahora sustituido por el SEC-95.

El esquema de trabajo es el estudio de la intervención de las AAPP en la actividad económica, es decir, cómo afecta su actuación en el circuito producción, renta y gasto, lo que exige establecer el sistema de cuentas previsto en el SEC-95 para el sector institucional de las AAPP, definiendo cada una de las operaciones o flujos que se registran en cada una de ellas<sup>3</sup>. Por otra parte, en el artículo se destacan las diferencias entre el SEC-79 y el SEC-95, así como la referencia a determinados actos jurídicos comunitarios ligados a conceptos contenidos en el sistema de cuentas nacionales.

Unas cuestiones previas antes de establecer el sistema de cuentas de las AAPP son las siguientes:

– El ámbito del trabajo son las AAPP, no el sector público; este concepto es más amplio, pues abarca a todas las empresas que son propiedad y/o están bajo control público, pero debido a que su fi-

---

<sup>2</sup> Reglamento (CE) nº 2223/96 del Consejo, 25 de junio de 1996, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, nº L310. Su anexo A es la metodología del SEC-95, y el anexo B es el calendario de transmisión de datos, según el SEC-95, a la Oficina de Estadística de las Comunidades Europeas (Eurostat), que empieza en abril de 1999. La tabla 2 –principales agregados de las Administraciones Públicas– se tiene que enviar en agosto de 1999 para el período 1995-1998.

<sup>3</sup> La definición de las operaciones son las del SEC-95. Se ha utilizado la versión española del «Sistema Europeo de Cuentas SEC-95», publicado por la Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1996. La versión original es inglesa. Las referencias que se hacen en el artículo al SEC-95 son según la versión española.

nalidad es la producción de bienes y servicios se integran en el sector de empresas no financieras o instituciones financieras, según proceda, por los productos obtenidos.

– El estudio de las AAPP se hace desde un enfoque institucional, es decir, de su comportamiento en la actividad económica, teniendo en cuenta sus funciones y objetivos. No se analizan las AAPP desde un enfoque técnico-económico, cuya finalidad es conocer las características de los procesos de producción, que se realiza a través del análisis *input-output*.

## 1. ÁMBITO

Según el SEC-95, el sector *Administraciones Públicas* abarca a todas las unidades institucionales, que son otros productores no de mercado, cuya producción se destina al consumo individual o colectivo y/o que efectúan operaciones de redistribución de renta y riqueza nacional. Su fuente de financiación principal son los pagos obligatorios efectuados por unidades institucionales que pertenecen a otros sectores, es decir, los impuestos.

Los otros productores no de mercado son aquellas unidades institucionales que suministran la mayor parte de su producción de forma gratuita o a precios económicamente no significativos, entendiéndose por tales cuando los ingresos procedentes de las ventas no cubren el 50% de su coste de producción.

Las unidades institucionales incluidas en el sector de las AAPP pertenecen a una de estas categorías:

– Los organismos de las Administraciones Públicas que se dedican a administrar y financiar un conjunto de actividades que consisten, principalmente, en proporcionar a la colectividad bienes y servicios no de mercado. No se incluyen aquellos organismos que son productores públicos, bien dotados de un estatuto que les confiere personalidad jurídica y que son productores de mercado dedicados principalmente a la producción de bienes y servicios no financieros (se incluyen en el sector sociedades no financieras), o a la intermediación financiera y/o actividades auxiliares de la intermediación financiera (se incluyen en el sector de instituciones financieras), bien aquellos organismos públicos que, sin tener personalidad jurídica propia, sin embargo, poseen las características de las cuasisociedades, es decir, son organismos públicos que disponen de un conjunto completo de cuentas y su comportamiento econó-

mico y financiero es diferente al de la Administración Pública a la que pertenecen.

– Las instituciones sin fines de lucro dotadas de personalidad jurídica, que son otros productores no de mercado y que están controladas y financiadas, principalmente, por las Administraciones Públicas.

– Los fondos de pensiones autónomos, en los que las Administraciones Públicas son responsables de su gestión y la población afectada está obligada a participar en razón de disposiciones legales.

La sectorización del sector de las AAPP es la siguiente:

- Administración Central.
- Comunidades Autónomas.
- Corporaciones Locales.
- Administraciones de Seguridad Social.

Las características comunes de los subsectores Administración Central, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales son: exclusión de las Administraciones de Seguridad Social e inclusión de las instituciones sin fines de lucro controladas y financiadas por la respectiva administración, según su ámbito territorial de actuación. La diferencia entre las diferentes administraciones es el espacio del territorio económico de su competencia, nacional, autonómico y local, respectivo.

El subsector de las Administraciones de Seguridad Social está formado por todas las unidades institucionales, centrales, autonómicas y locales, cuya actividad principal consiste en proporcionar prestaciones sociales y que cumplen los dos criterios siguientes:

– Determinados grupos de la población están obligados a participar en el sistema o a pagar cotizaciones, en virtud de disposiciones legales.

– Independientemente de su función como empleadores u organismos de supervisión, las AAPP son responsables de la gestión de las unidades institucionales con respecto al establecimiento o aprobación de las cotizaciones y prestaciones sociales. Por contra, los sistemas de seguros sociales organizados por unidades institucionales de las AAPP para sus propios asalariados se clasifican como sistemas privados, con o sin constitución de reservas, es decir, no se consideran como sistemas de Seguridad Social.

En otro orden de ideas, el SEC-95, como cualquier otro sistema de cuentas nacionales, se identifica por el conjunto de cuentas que

contiene. La cuenta es un medio de registrar un aspecto concreto de la actividad económica a través de los flujos u operaciones que la caracterizan. Por este motivo, el contenido del SEC-95 consiste en la definición, clasificación y reglas contables (valoración de los flujos y su momento de registro) de cada una de las operaciones que se registran en su sistema de cuentas. Naturalmente, las características intrínsecas de las AAPP provoca sus singularidades con respecto a algunas de las operaciones a registrar en sus cuentas; por ejemplo, la producción no de mercado, los impuestos, etc.

A continuación se describen las cuentas para las AAPP conforme el SEC-95 según el proceso de la actividad económica: producción, renta y gasto.

## 2. CUENTA DE PRODUCCIÓN

La cuenta de producción describe las operaciones relativas al propio proceso de producción que en el caso de las AAPP se caracteriza porque la mayor parte de la misma se dedica a la «otra producción no de mercado», es decir, su producción se suministra a otras unidades de forma gratuita o a precios económicamente no significativos. Un bien o servicio se vende a un precio económicamente no significativo si su venta significa menos del 50% de los costes de producción. Los costes de producción son la suma de los consumos intermedios, remuneración de asalariados, «otros impuestos sobre la producción» y consumo de capital fijo.

La producción se define como todos los bienes y servicios generados durante el período contable considerado, por ejemplo, el año. En el SEC-95 se distingue tres tipos de producción: producción de mercado, producción para uso final propio y otra producción no de mercado.

### CUENTA DE PRODUCCIÓN

Empleos	Recursos
Consumos intermedios  Valor añadido bruto Consumo de capital fijo Valor añadido neto	Producción Producción de mercado Producción para uso final propio Otra producción

La producción de mercado es aquella cuyo destino principal es la venta en el mercado a precios económicamente significativos; en otros casos la producción puede estar destinada al intercambio de productos (bienes y servicios), a pagos en especie a los asalariados, al aumento de existencias de bienes terminados, etc.

La producción para uso final propio consiste en la producción que se utiliza para el propio consumo final o formación bruta de capital fijo (FBCF) de la unidad que ha producido el bien (servicio). El SEC-95, por convenio, establece que sólo el sector hogares puede producir para consumo final propio; la FBCF para uso propio puede darse en cualquier sector, es decir, las AAPP pueden producir bienes con esta finalidad.

La otra producción no de mercado es la producción suministrada a otras unidades del sistema de forma gratuita o a precios económicamente no significativos.

Clasificar a las AAPP desde la perspectiva de la producción en la categoría de otros productores no de mercado obedece a que la mayor parte de su producción se dedica a suministrarla a otros sectores institucionales, principalmente hogares, de forma gratuita o a precios económicamente no significativos, lo que no es obstáculo para que produzcan bienes (servicios) que se destinen a la venta en la que los ingresos obtenidos superan el 50% del coste de su producción. Se destaca que la producción de mercado en el sector de las AAPP es una producción secundaria, como puede ser el caso de determinados servicios prestados en hospitales públicos, ventas de reproducciones en museos públicos y de predicciones meteorológicas de los institutos meteorológicos, etc. En las cuentas de las AAPP de la IGAE los ingresos obtenidos por la producción de mercado se registran como «ventas residuales». En el caso que una unidad de producción (empresas públicas, organismos comerciales, etcétera) se dedique principalmente a la producción de mercado se clasifica en el sector de sociedades no financieras o instituciones financieras según sea la naturaleza del bien (servicio) producido.

El criterio del 50% de los costes de producción obtenido por los ingresos de las ventas de los bienes y servicios producidos por las AAPP exige determinar la cobertura de ambos conceptos. En cuanto a los costes de producción cuyos componentes se han enumerado anteriormente, se definen al estudiar las cuentas económicas donde se registran; sin embargo, se estima procedente adelantar la idea que los «otros impuestos sobre la producción» son los que gravan a las unidades de producción por su participación en el pro-

ceso productivo, con independencia de la cantidad o el valor de los bienes y servicios producidos o vendidos.

En el SEC-95 el sistema de valoración del flujo de bienes y servicios son los precios de mercado; sin embargo, el precio percibido por el productor no es el mismo que el pagado por el adquiriente, por ello se distinguen dos sistemas de valoración: precios básicos y precios de adquisición; la diferencia entre ambos está explicada para el conjunto de la economía por la diferencia entre impuestos sobre los productos y las subvenciones a los productos. Estos impuestos (subvenciones) son distintos a los «otros impuestos (subvenciones) sobre la producción», ya que en los primeros se tiene en cuenta el volumen o valor de la producción, mientras que en los segundos son independientes de la producción y se les considera como un elemento más del coste de producción. El criterio general de valoración en el SEC-95 es valorar la producción a precios básicos y su utilización, es decir, sus empleos a precios de adquisición. En consecuencia, si las ventas de la producción a precios básicos de una unidad institucional de las AAPP supera el 50% de su coste de producción, dicha producción se registra como producción de mercado; en caso que sea inferior se registra como producción no de mercado y se valora por sus costes de producción. En el supuesto que en el sector AAPP exista una producción de mercado de carácter secundario, la valoración de la producción no de mercado tiene un carácter residual, en el sentido que su valor es igual a la diferencia entre los costes de producción de la producción de mercado y de no mercado menos los ingresos procedentes de la venta de la producción de mercado.

La diferencia que existe entre el SEC-79 y el SEC-95 con respecto a la producción es que la distinción entre la producción de servicios destinados a la venta y no destinados a la venta del SEC-79 ha sido sustituida por la producción de mercado y producción no de mercado en el SEC-95, es decir, en el SEC-79 el criterio es la existencia de un precio para clasificar la producción de las AAPP en producción destinada a la venta o producción no destinada a la venta; por el contrario, en el SEC-95 el criterio es que el precio sea o no económicamente significativo para clasificar la producción de mercado o producción no de mercado, respectivamente.

## 2.1. Consumos intermedios

Los consumos intermedios representan el valor de los bienes y servicios utilizados como *inputs* en los procesos de producción en

los que experimentan una transformación o se consumen completamente. El desgaste físico y económico (obsolescencia) de los bienes de capital fijo se registra como consumo de capital fijo.

La compra de armamento militar de carácter destructivo y el equipo necesario para dispararlo se registra como consumo intermedio. Por el contrario, el armamento ligero y los vehículos de la policía y fuerzas de seguridad se registran como formación bruta de capital fijo.

El saldo de la cuenta de producción de las AAPP es el valor añadido bruto (VAB), que significa el valor generado por las AAPP en cuanto productores no de mercado y subsidiariamente productores de mercado. A diferencia de los sectores que son productores de mercado (empresas no financieras, instituciones financieras y hogares en su faceta de unidades de producción), en los que el VAB es igual al valor de la producción a precios básicos menos el valor de los consumos intermedios a precios de adquisición, en las AAPP el VAB se obtiene de forma indirecta a través de sus costes de producción, ya que no existe una valoración de mercado de su producción.

Por tanto, no se puede estimar el VAB hasta tanto no se conozcan los otros elementos de los costes de producción que son la remuneración de asalariados y los otros impuestos sobre la producción que son operaciones a registrar en la cuenta de explotación. El otro componente, consumo de capital fijo, del coste de producción se registra en la cuenta de producción para calcular el valor añadido neto.

## **2.2. El consumo de capital fijo**

El consumo de capital fijo es el valor de los activos fijos consumidos durante el período contable a consecuencia de su utilización en los procesos de producción y a la obsolescencia previsible. Su cálculo comprende a todos los bienes que se registran en la cuenta de capital, es decir, activos materiales, inmateriales y gastos realizados en grandes mejoras de los activos no producidos.

La estimación de este flujo permite expresar las magnitudes económicas en términos netos, por ejemplo, el valor añadido neto es igual al VAB menos el consumo de capital fijo.

El consumo de capital fijo está asociado a la utilización de capital fijo y es un componente de los costes de producción, lo que en el caso de la producción no de mercado de las AAPP incide en



su valoración, puesto que no hay un precio de mercado. Anteriormente, se ha mencionado el diferente tratamiento de la compra de armamento y material móvil, según su destino sea la defensa o el orden público y seguridad; en el primer caso, defensa, el valor de su producción no de mercado se incrementará por la adquisición de este tipo de bienes, puesto que se registra como consumo intermedio, mientras que en la función de orden público y seguridad, sólo se registrará como coste de producción el consumo de capital fijo porque su compra se registra como FBCF.

La estimación del consumo de capital fijo se basa en los *stocks* de activos fijos y la vida económica media probable según la categoría a la que pertenezcan estos bienes, es decir, su valor es diferente de las amortizaciones aplicadas con fines fiscales o contables.

Generalmente, el consumo de capital fijo se calcula utilizando el método de la amortización lineal, es decir, se aplica una tasa constante de amortización durante la vida útil del bien; sin embargo, en otras ocasiones principalmente debido a la obsolescencia de determinados bienes se aplica una amortización geométrica para estimar el consumo de capital fijo.

### 3. CUENTA DE EXPLOTACIÓN

La cuenta de explotación es la primera de las cuentas ligadas a la distribución y utilización de la renta. El proceso de producción genera una renta que es la remuneración de los factores primarios de producción trabajo y capital y la participación de las AAPP a través de los otros impuestos sobre la producción y otras subvenciones a la producción. La remuneración al factor capital, excedente de explotación, es una renta residual porque es igual al saldo de la cuenta de explotación. Se entiende que el concepto de excedente de explotación no tiene sentido en el caso de las AAPP, aunque en

#### CUENTA DE EXPLOTACIÓN

Empleos	Recursos
Remuneración de asalariados Sueldos y salarios Cotizaciones sociales a cargo de los empleadores Otros impuestos sobre la producción Otras subvenciones a la producción Excedente de explotación	Valor añadido neto

el SEC-95 figura en su cuenta de explotación, puesto que su función principal desde la óptica de la producción es suministrar bienes y servicios gratuitamente o a un precio económicamente no significativo a la colectividad, es decir, las AAPP no buscan un beneficio en la venta de su producción cuando son productores no de mercado. Si una unidad de producción de algún organismo que pertenece a las AAPP se dedica principalmente a la producción de mercado se clasifica en el sector de sociedades no financieras o instituciones financieras aun en el caso que sea una cuasisociedad, es decir, una unidad que no tiene personalidad jurídica pero dispone de la información contable para establecer el conjunto de cuentas económicas previstas en el SEC-95. Otra cuestión es la producción de mercado que se puede dar con ocasión de la producción no de mercado en algunos organismos de las AAPP, como puede ser la edición de libros, postales, informes meteorológicos, servicios de I+D, etc., que se registran como producción de mercado porque sus ingresos cubren más del 50% del coste de producción. Sin embargo, se considera que esta producción de mercado no genera ningún excedente porque en el mismo SEC-95 (párrafo 355) los ingresos procedentes de su venta se registran como un menor coste de producción. Se opina que el tratamiento dado en las cuentas de las AAPP por la IGAE, que sigue la metodología del SEC-79, es más correcto, ya que el excedente de explotación neto de las AAPP es cero, lo que significa que el excedente de explotación bruto es igual al consumo de capital fijo. Con este planteamiento es posible el cálculo del VAB porque la producción no de mercado se calcula a través de los costes de producción: consumos intermedios menos ventas residuales por la producción de mercado más remuneración de asalariados más otros impuestos sobre la producción menos otras subvenciones a la producción. Este cálculo no se puede realizar en el caso que se registre el excedente de explotación en la cuenta de explotación de las AAPP porque se desconocen los saldos de las cuentas de producción (VAB) y explotación (excedente de explotación). Además, se opina que la distinción entre producción de mercado y producción no de mercado en el seno de las unidades comprendidas en el sector de las AAPP basada en el criterio del 50% de los costes de producción en la práctica puede ser inviable por la dificultad de la imputación de costes a cada tipo de producción.

### **3.1. La remuneración de los asalariados**

La remuneración de los asalariados comprende toda la remuneración en efectivo y en especie a pagar por las AAPP a sus asala-

riados como contrapartida del trabajo realizado por éstos durante el período contable. Esta operación se desglosa en dos conceptos: sueldos y salarios, y cotizaciones sociales a cargo de los empleadores.

Los *sueldos y salarios* se clasifican en dos categorías: en efectivo y en especie. Los sueldos y salarios en efectivo incluyen el valor de todas las cotizaciones sociales, impuestos sobre la renta, etc., que son a cargo de los asalariados de las AAPP, incluso cuando éstas los retiene y paga directamente a los sistemas de seguros sociales (por ejemplo, derechos pasivos), a las autoridades fiscales (retención por IRPF), etc., en nombre de sus asalariados. Los sueldos y salarios en efectivo son cualquier tipo de remuneración fija o variable en su cuantía y en su vencimiento, también se incluye las ayudas en efectivo para alquiler de viviendas pagadas por las AAPP a sus asalariados. Los sueldos y salarios en especie son los bienes y servicios proporcionados por las AAPP a sus asalariados de forma gratuita o a un precio reducido, siempre que no sean necesarios en la producción de las AAPP (por ejemplo, los servicios de alquiler de viviendas que son propiedad de las AAPP y utilizados por los asalariados y sus familias, los servicios de guardería para los hijos de los asalariados, los viajes gratuitos o a precios reducidos de los asalariados y sus familiares no ligados a su actividad productiva, etc.). La valoración de los sueldos y salarios en especie es a precios básicos si los bienes y servicios los producen las AAPP y a precios de adquisición si los compra en el mercado para después entregarlos a sus asalariados. En el caso que la entrega de bienes y servicios sea a un precio reducido, los ingresos obtenidos se restan del valor de los bienes y servicios suministrados a los asalariados.

La estimación de los sueldos y salarios de las AAPP no comprenden todos aquellos conceptos que se registran en otros flujos del sistema de cuentas, como son los consumos intermedios, las prestaciones sociales directas y otras prestaciones sociales directas. El criterio para determinar si un flujo de las AAPP a sus asalariados es sueldo y salario o consumo intermedio es determinar si el gasto es necesario o no es necesario para que el asalariado pueda realizar su trabajo; por ejemplo, los pagos en concepto de gastos de viaje, alojamientos y representación en el ejercicio de sus funciones son consumo intermedio. Las prestaciones sociales directas son las cantidades que las AAPP continúan pagando temporalmente a sus asalariados en caso de enfermedad, maternidad, accidente de trabajo, etc. Su contrapartida no son sueldos y salarios, sino las cotizaciones sociales imputadas a cargo de las AAPP. Las otras presta-

ciones sociales directas incluyen las ayudas que reciben los asalariados en concepto de cónyuge, hijos, ayuda a la enseñanza, etc.

Las *cotizaciones sociales a cargo de las AAPP* son el otro componente de la remuneración de los asalariados, es el importe pagado por las AAPP para que sus asalariados tengan derecho a recibir prestaciones sociales. Las cotizaciones sociales se clasifican en efectivas e imputadas. Las cotizaciones sociales efectivas a cargo de las AAPP comprenden los pagos que éstas realizan en beneficio de sus asalariados a las entidades aseguradoras (Administraciones de Seguridad Social y sistemas privados con constitución de reservas) cuya cobertura son las cotizaciones legales, contractuales y voluntarias a los seguros contra riesgos y necesidades sociales. Las cotizaciones sociales imputadas son la contrapartida de las prestaciones sociales directas de las AAPP y que pagan directamente a sus asalariados y familiares.

### **3.2. Otros impuestos sobre la producción**

Aunque en la cuenta de asignación de la renta primaria se estudian los impuestos sobre la producción y las importaciones, en la cuenta de explotación es necesario introducir el concepto de otros impuestos sobre la producción porque es un elemento del coste de producción y como tal se computa en la distribución del VAB generado en el proceso de producción.

Los otros impuestos sobre la producción comprenden todos los impuestos que gravan a las unidades comprendidas en las AAPP en cuanto productoras no de mercado, con independencia de la cantidad de bienes y servicios producidos. El objeto imponible pueden ser los activos fijos, la tierra, determinadas operaciones entre agentes económicos, etc. Ejemplos de estos tipos de impuestos son: los impuestos sobre la propiedad o el uso de la tierra, los edificios u otras construcciones utilizadas por las unidades de las AAPP; los impuestos sobre la utilización de activos fijos en el proceso de producción (maquinaria, vehículos, bienes de equipo), etc.

### **3.3. Otras subvenciones a la producción**

Este concepto tiene carácter residual con respecto a las subvenciones sobre los productos porque comprende los pagos que pueden recibir las unidades de producción a consecuencia de su función de producción, con excepción de las subvenciones sobre los productos. Este carácter residual se acentúa en el caso de los pro-

ductores no de mercado, ya que sólo pueden recibir pagos por este concepto de las AAPP si son a causa de normas generales aplicables tanto a los productores de mercado como a los productores no de mercado.

En conclusión, la cuenta de explotación tiene un único recurso, el VAB, saldo de la cuenta de producción. Su finalidad es conocer cómo el origen de la renta generada en el sector de las AAPP se distribuye entre los factores de producción trabajo (remuneración de los asalariados) y capital (excedente de explotación), y la participación de las AAPP en el proceso productivo a través de los otros impuestos sobre la producción y las otras subvenciones a la producción, que se las puede considerar como un impuesto negativo, es decir, disminuyen el coste de producción<sup>4</sup>. Se insiste en la opinión que la remuneración al factor capital, es decir, el excedente de explotación carece de sentido en la cuenta de explotación de las AAPP por las causas citadas anteriormente. Por otra parte, la cuenta de explotación indican el origen de la renta por sectores institucionales. Sólo para la cuenta de producción y la cuenta de explotación se establecen simultáneamente para productos y sectores, lo que permite relacionar los dos enfoques de la actividad económica, es decir, el institucional (comportamiento, objetivos y funciones de los agentes económicos) y el funcional (relaciones técnicas-económicas de las unidades de producción que describen sus procesos de producción, es decir, el análisis *input-output*).

#### 4. CUENTA DE ASIGNACIÓN DE LA RENTA PRIMARIA

La finalidad de esta cuenta es conocer los sectores institucionales que perciben la renta originada en el proceso productivo. Para el conjunto de la economía el saldo de la cuenta de asignación de la renta primaria es la renta nacional, y para cada sector institucional son las rentas primarias recibidas. A partir de la cuenta de asignación de la renta primaria las cuentas económicas sólo se refieren a sectores institucionales; en el SEC-79 no figura de forma explícita esta cuenta, ya que después de la cuenta de explotación se elabora la cuenta de renta sin separar la distribución funcional de la renta (asignación de la renta primaria según terminología del SEC-95) del proceso redistributivo de la renta (distribución secun-

---

<sup>4</sup> Para el cómputo del 50% del coste de producción para distinguir la producción de mercado y la producción no de mercado no se tienen en cuenta las otras subvenciones a la producción.

### CUENTA DE ASIGNACIÓN DE LA RENTA PRIMARIA

Empleos	Recursos
Renta de la propiedad	Excedente de explotación Impuestos sobre la producción y las importaciones Subvenciones Rentas de la propiedad
Saldo de rentas primarias	

daria de la renta) a través de los impuestos sobre la renta, las prestaciones sociales y otras transferencias corrientes.

La cuenta de asignación de la renta primaria tiene en el caso de las AAPP un flujo característico que no se registra en el resto de los sectores institucionales, que son los impuestos sobre la producción y las importaciones, y las subvenciones, puesto que son algunos de los organismos integrados en las AAPP los únicos que tienen capacidad legal para establecer impuestos y otorgar subvenciones.

A continuación se definen cada uno de los flujos (operaciones) que se registran en la cuenta de asignación de la renta primaria de las AAPP.

#### 4.1. Excedente de explotación

El primer recurso de la cuenta de asignación de la renta primaria es el excedente de explotación, saldo de la cuenta de explotación. Este excedente se contabiliza neto, es decir, una vez que se ha deducido el consumo de capital fijo. Por las causas mencionadas en la cuenta de explotación, se opina que en el caso de las AAPP este flujo no se debe contabilizar.

#### 4.2. Impuestos sobre la producción y las importaciones

Antes de definir las diferentes categorías de impuestos comprendidos bajo esta rúbrica, se estima conveniente hacer unas consideraciones previas sobre las diferentes causas de la intervención de los gobiernos en la actividad económica a través de los diferentes organismos que se integran en las AAPP, cuyo ámbito está determinado porque son productores no de mercado, su producción se destina al consumo individual o colectivo, se financian principalmente mediante impuestos y realizan operaciones de redistribución de la renta y riqueza de los agentes económicos.

Su faceta productiva está reflejada en su cuenta de producción en cuanto productores no de mercado. Sin embargo, los gobiernos pueden incidir indirectamente en la producción a través de los impuestos sobre los productos y por medio de conceder subvenciones a la producción de determinados productos, puesto que con ambas medidas influye en el valor de los bienes y servicios y, en consecuencia, en la asignación de los recursos productivos. Por el contrario, los «otros impuestos sobre la producción» y sus correspondientes «otras subvenciones a la producción» no influyen en el valor de los productos, sino en la distribución del valor añadido generado en la producción, ya que se consideran como un elemento más del coste de producción. La diferencia entre ambos conceptos es que los impuestos (subvenciones) sobre los productos influyen en el valor de los bienes y servicios, y los otros impuestos (subvenciones) sobre la producción son un elemento del coste de producción. En conclusión, la incidencia de los impuestos y las subvenciones en la producción se manifiesta en dos categorías de impuestos (subvenciones): los otros impuestos (subvenciones) a la producción que se consideran como un componente del coste de producción, porque disminuyen el excedente de explotación de la unidad productiva que ha originado la renta y se registra en su cuenta de explotación respectiva, y los impuestos (subvenciones) sobre los productos que se registran como recursos en la cuenta de asignación de la renta primaria porque, junto a los otros impuestos (subvenciones) sobre la producción, se consideran la participación de las AAPP en la renta nacional.

Además, las AAPP realizan una función de redistribución de la renta y riqueza a través de un conjunto de operaciones que se registran en las cuentas de distribución secundaria de la renta de los sectores institucionales, cuyo saldo permite conocer su renta disponible. Entre estas operaciones se registran los impuestos sobre la renta, el patrimonio y otros impuestos corrientes.

En fin, con independencia de la función recaudatoria de los impuestos para financiar los gastos de las AAPP, el registro de los impuestos en el sistema de cuentas económicas se hace en razón de su naturaleza con respecto a la parcela de la actividad económica que describe la cuenta económica. Precisamente un trabajo de los contables nacionales es transformar las estadísticas fiscales en las diferentes categorías de impuestos según su definición en contabilidad nacional.

Los *impuestos sobre la producción y las importaciones* son el recurso principal de la renta primaria de las AAPP y se definen como los

pagos *obligatorios* sin contrapartida, en efectivo o en especie, recaudados por las Administraciones Públicas que gravan la producción y las importaciones de bienes y servicios, la utilización de la mano de obra y la propiedad o el uso de la tierra, edificios y otros activos utilizados en la producción.

Los impuestos sobre la producción y las importaciones deben pagarse, aunque *no* se obtengan beneficios, y se clasifican en las dos categorías siguientes:

- impuestos sobre los productos,
- otros impuestos sobre la producción.

A su vez, los impuestos sobre los productos se dividen en:

- impuestos sobre el tipo valor añadido (IVA);
- impuestos y derechos sobre las importaciones, excluido el IVA, en los que se distingue: derechos de importación e impuestos sobre las importaciones, excluidos el IVA y los derechos de importación;
- impuestos sobre los productos, excluidos el IVA y los impuestos y derechos sobre las importaciones.

A continuación se definen cada una de las categorías de impuestos, y su distinción es importante por dos motivos: en primer lugar, porque los impuestos sobre los productos, junto con sus subvenciones, explican una de las causas de la diferente valoración de los flujos –precios básicos y precios de adquisición– que se registran en las cuentas del SEC-95; la otra causa de la diferencia entre los precios de adquisición y precios básicos son los márgenes comerciales y los gastos de transporte; en segundo lugar, porque los «otros impuestos sobre la producción» y «las subvenciones a la producción» explican la participación de las Administraciones Públicas en la distribución del valor añadido. En consecuencia, la función de unos y otros impuestos en términos de contabilidad es diferente. Se insiste en la idea que uno de los trabajos de los contables nacionales es expresar en términos de contabilidad las estadísticas fiscales, pues los criterios de clasificación del sistema impositivo son diferentes a los utilizados en el sistema de cuentas nacionales.

Los *impuestos sobre los productos* son impuestos a pagar por *cada* unidad producida o distribuida de un terminado bien o servicio. El impuesto puede ser un montante monetario *específico* por unidad de un bien o servicio o puede calcularse *ad valorem* como un porcentaje específico de su precio unitario o valor.



Los *impuestos sobre el tipo valor añadido (IVA)* son impuestos sobre los bienes o servicios que las empresas recaudan por etapas (fases) y que al final recaen en su totalidad sobre los compradores finales. Esta categoría de impuestos comprende el impuesto sobre el valor añadido recaudado por las Administraciones Públicas que gravan los productos nacionales e importados, así como los otros impuestos deducibles aplicados con criterios análogos a los del impuesto sobre el valor añadido, si los hubiese. A partir de ahora, bajo de denominación de IVA se comprende tanto a uno como a los otros.

Una cuestión de especial relevancia en el caso del IVA es el valor por el que se registra, especialmente, en las tablas *input-output* (I-O). Los productores están obligados a pagar solamente la diferencia entre el IVA facturado sobre sus ventas y el IVA soportado por sus compras destinadas a sus consumos intermedios y/o a su FBCF, es decir, el IVA se registra neto, lo que significa dos cosas: la producción de bienes y servicios y las importaciones se valoran excluido el IVA facturado, y las compras de bienes y servicios se registran incluidos el IVA no deducible.

Para la economía en su conjunto, el IVA es igual a la diferencia entre el IVA facturado total y el IVA deducible total.

Los *impuestos y derechos sobre las importaciones, excluido el IVA*, son los pagos, excluido el IVA, recaudado por las Administraciones Públicas sobre los bienes importados y los servicios prestados por las unidades no residentes a las unidades residentes. Estos pagos incluyen los *derechos* de importación –derechos de aduanas y otros gravámenes sobre la importación que deben pagarse de acuerdo con los aranceles aduaneros– y los *impuestos* sobre la importación de determinados tipos de bienes: los impuestos sobre los productos agrícolas importados, los impuestos sobre consumos específicos e impuestos especiales, los beneficios de las empresas públicas que ejercen un monopolio sobre las importaciones de algunos bienes y servicios y que transfieren a las Administraciones Públicas, etc.

Los *impuestos sobre los productos, excluidos el IVA y los impuestos y derechos sobre las importaciones*, son los impuestos sobre los bienes y servicios que gravan la producción, exportación, venta, transferencia, arrendamientos o entrega de bienes y servicios, o su utilización para consumo final propio o para formación de capital por cuenta propia; por ejemplo, los impuestos sobre consumos específicos (no incluidos en la categoría anterior), los derechos de timbre sobre la venta de determinados productos (bebidas alcohólicas y tabaco, documentos legales o cheques), impuestos sobre operaciones finan-

cieras y de capital que gravan la compra y la venta de activos financieros y no financieros, impuestos de matriculación de vehículos, los impuestos sobre espectáculos y diversiones, los impuestos sobre loterías, juegos y apuestas (excepto los que gravan los premios), los impuestos sobre las primas de seguros, los impuestos sobre las ventas y el volumen de negocio (excluidos los impuestos del tipo de valor añadido) y los derechos de exportación.

Un caso que merece especial atención son los beneficios de los monopolios fiscales que éstos transfieren al Estado y que se registran en esta categoría de impuestos, excepto los que provienen de monopolios sobre las importaciones que se registran en la categoría anterior de impuestos. Se destaca que los monopolios fiscales tienen como finalidad la obtención de ingresos y no la de apoyar una política económica o social determinada; los monopolios fiscales son empresas públicas que tienen el monopolio de la producción o distribución de un determinado bien o servicio, y el criterio general para su inclusión es que se dedican a la producción de bienes o servicios que pueden ser objeto de impuestos muy elevados en otros países; por ejemplo, la producción de bebidas alcohólicas y tabaco, cerillas, combustibles, etc. Sin embargo, cuando a una empresa pública se la concede el monopolio sobre la producción de un bien o un servicio como instrumento para realizar una política económica o social determinada, en este caso no se considera monopolio fiscal; por ejemplo, servicio de correos y telecomunicaciones, ferrocarriles, servicios públicos, etc.; por tanto, los beneficios de estas empresas transferidos al Estado no se registran como impuestos sobre los productos, sino como rentas de la propiedad.

La otra gran categoría de impuestos a efectos de su tratamiento en términos de contabilidad nacional son los «*Otros impuestos sobre la producción*», que se definen como todos los impuestos que soportan las empresas como consecuencia de su participación en la producción y con *independencia* de la cantidad o valor de los bienes y servicios producidos o vendidos. Esta característica determina que a estos impuestos se les considere como un coste de producción y, en consecuencia, un mismo hecho imponible según que el sujeto pasivo sea una unidad productora (empresa) o unidad de consumo (hogar) tiene un registro diferente: por ejemplo, el impuesto sobre el uso del automóvil se registra como «*otros impuestos sobre la producción*» o como impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio, etc., según el sujeto pasivo sea la empresa o el hogar, respectivamente.

Los «otros impuestos sobre la producción» incluyen en particular los siguientes impuestos: los impuestos sobre la propiedad o el uso de la tierra, los edificios u otras construcciones utilizados por las empresas en la producción; los impuestos sobre la utilización de activos fijos (bienes de equipo, maquinaria y vehículos) en el proceso de producción, tanto si se compran como si se alquilan; los impuestos sobre la masa salarial o la nómina total; los impuestos sobre las operaciones internacionales efectuadas en el contexto del proceso de producción, y los impuestos pagados por las empresas para obtener licencias empresariales y profesionales, siempre y cuando se concedan automáticamente pagando los derechos correspondientes. Por el contrario, si la concesión de las licencias está condicionada a que la Administración compruebe determinados requisitos; en este caso se registran dichos pagos como compras de servicios, es decir, consumos intermedios de las empresas, y su contrapartida se registra en la cuenta de producción de las AAPP.

Las subvenciones se registran como recursos negativos en la cuenta de asignación de la renta primaria de las AAPP y se definen como pagos corrientes sin contrapartida que las Administraciones Públicas efectúan a los *productores* residentes con el fin de influir en sus niveles de producción, sus precios, o en la remuneración de los factores de producción. Desde la óptica de los receptores de las subvenciones los otros productores no de mercado –Administraciones Públicas e ISFLSH– pueden recibir otras subvenciones a la producción únicamente si tales pagos dependen de normas generales aplicables tanto a los productores de mercado como a los productores no de mercado. Por convenio, las subvenciones a los productos no se registran en la otra producción no de mercado, es decir, sólo puede recibir subvenciones la producción de mercado o la producción para uso final propio.

Las subvenciones se pueden considerar como impuestos «negativos», es decir, significan una renta primaria negativa para las AAPP. Su criterio de clasificación es análogo al utilizado en los impuestos sobre la producción y las importaciones, es decir, se dividen en:

- Subvenciones a los productos:
  - subvenciones a las importaciones,
  - otras subvenciones a los productos.
- Otras subvenciones a la producción.

A continuación, se definen cada uno de los tipos de subvenciones:

Las *subvenciones a los productos* son subvenciones a pagar por unidad de un bien o servicio producido o importado. La subvención puede consistir en un montante monetario específico por unidad de un bien o servicio o puede calcularse *ad valorem* como un porcentaje específico del precio unitario. Se observa la analogía total con respecto a los impuestos sobre los productos; la diferencia entre ambos conceptos es que las primeras estimulan la producción mientras que los segundos la contraen, aunque en puridad esta forma de resumir no deja de ser un poco burda porque tanto unas como otros influyen en otros aspectos además de la producción, como es la remuneración a los factores de producción.

Las *subvenciones a las importaciones* son las subvenciones a los productos exigibles cuando los bienes cruzan la frontera para ser utilizados en el territorio económico o cuando los servicios se prestan a unidades institucionales residentes. Se destaca que las subvenciones pueden significar las pérdidas en que incurren los organismos comerciales públicos, cuya función es comprar productos a unidades no residentes y venderlos después a precios más bajos a unidades residentes; se señala que estos organismos no forman parte de las AAPP y se clasifican en el sector de sociedades no financieras.

Las *otras subvenciones a los productos*, en el SEC-95 no hay una definición de este concepto, sino una enumeración de las subvenciones que se incluyen en esta operación a partir de la definición genérica de las subvenciones a los productos. Por ejemplo, la misma situación de pérdidas de los organismos comerciales cuando las compras se realizan a productores *residentes* se registran en este flujo. También se incluyen las subvenciones a los productos para consumo interior a pagar a los productores residentes, así como los pagos a las sociedades y cuasisociedades *públicas* para compensar las pérdidas continuadas en que incurren en sus actividades productivas porque venden sus productos a precios inferiores a sus costes medios de producción; es decir, en el caso de no recibirlas se produciría su descapitalización y posterior desaparición del mercado. Por último, en cuanto a las subvenciones directas a las exportaciones, se registran en esta operación y son pagos a productores residentes cuando los bienes pasan las fronteras (o los servicios son prestados a no residentes), no computándose ni los reembolsos en las fronteras aduaneras de los impuestos sobre los productos pagados anteriormente, ni las exenciones de los impuestos que debe-

rían pagarse si los bienes se fueran a vender o utilizar en el territorio económico.

Las *otras subvenciones a la producción* es un concepto residual con respecto a las subvenciones sobre los productos porque son los pagos que pueden recibir las unidades de producción residentes como consecuencia de su función de producción, con excepción de las subvenciones sobre los productos. Con respecto a los productores no de mercado sólo pueden recibir pagos de las Administraciones Públicas si son a causa de normas generales aplicables tanto a los productores de mercado como a los productores no de mercado.

En este concepto se incluye en particular: las subvenciones a los salarios y al factor trabajo; por ejemplo, subvenciones a la masa salarial total, al empleo de determinados tipos de personas –discapacitados físicos o desempleados de largo duración– y a los costes de los programas de formación organizados o financiados por las empresas; las subvenciones a los gastos destinados a reducir la contaminación, y las bonificaciones de intereses a unidades de producción residentes aun cuando estén destinados a fomentar la formación de capital; por ejemplo, la bonificación de los intereses hipotecarios a pagar por los hogares por adquisición de viviendas. En el caso que la bonificación sea una parte para la amortización del préstamo y la otra para el pago de sus intereses, se registra en su totalidad como ayuda a la inversión, con la condición que no sea posible la distinción de la parte destinada a la bonificación de intereses, y la parte correspondiente a la ayuda de la amortización, pues, si es posible, se registrará, respectivamente, como otras subvenciones a la producción y ayudas a la inversión.

Por el contrario, se excluye de «otras subvenciones a la producción» los pagos realizados por los siguientes conceptos: las transferencias corrientes de las Administraciones Públicas a favor de los hogares en su condición de consumidores (no como unidades de producción) se registran bien como prestaciones sociales, bien como transferencias corrientes diversas; las transferencias corrientes entre las diferentes Administraciones Públicas en su condición de productores de bienes y servicios no de mercado, excepto los pagos que se hayan registrado como «otras subvenciones a la producción». Estas transferencias corrientes se registran en el flujo «transferencias corrientes entre Administraciones Públicas». También se excluyen de otras subvenciones a la producción las ayudas a la inversión.

El último flujo (operación) a registrar en la cuenta de asignación de la renta primaria corresponde a las *rentas de la propiedad* que figuran tanto en recursos como en empleos, según sean cobradas o pagadas, respectivamente.

Las rentas de la propiedad se registran en esta cuenta porque su finalidad es conocer cuál es el destino por sectores institucionales de la renta originada en el proceso productivo, ya que la cuenta de explotación describe el origen de la misma según el sector institucional al que pertenezcan las unidades productoras. Pero hay otra diferencia sustancial entre ambas cuentas porque la cuenta de explotación analiza la distribución del valor añadido entre el factor trabajo (remuneración de asalariados) y el factor capital (excedente de explotación), es decir, la renta residual una vez descontado el concepto anterior más los otros impuestos sobre la producción menos las subvenciones a la producción, pero sin tener en cuenta los importes que la unidad de producción debe pagar sobre los activos financieros o los activos materiales no producidos que tiene en préstamo o ha alquilado y, recíprocamente, que debe cobrar sobre los activos financieros o activos materiales no producidos de los que es propietaria. En la cuenta de asignación de la renta primaria, además del excedente de explotación obtenido por la participación directa del sector en el proceso productivo, se tiene en cuenta la redistribución del mismo por las rentas a cobrar y las rentas a pagar por los conceptos citados anteriormente.

El SEC-95 define las rentas de la propiedad como las rentas que recibe el propietario de un activo *financiero* o de un activo *material* no producido a cambio de proporcionar fondos o de poner el activo material no producido a disposición de otra unidad institucional; se subraya activo material no producido porque la utilización de los servicios prestados por activos inmateriales no producidos; por ejemplo, patentes y marcas comerciales se considera producción, y, en consecuencia, los pagos por la utilización de activos inmateriales no producidos se registran como consumos intermedios y no como rentas de la propiedad.

Las rentas de la propiedad se clasifican en las siguientes rúbricas:

- Intereses.
- Rentas distribuidas de las sociedades:
  - dividendos,
  - rentas retiradas de las cuasisociedades.

- Beneficios reinvertidos de las inversiones directas del (en) exterior.
- Rentas de la propiedad atribuidas a los asegurados.
- Rentas de la tierra.

A continuación se definen sólo los conceptos que afectan a las Administraciones Públicas.

Los *intereses* son el importe que el deudor está obligado a pagar al acreedor durante un período determinado de tiempo sin reducir el saldo vivo del principal. En función del tipo de instrumento financiero acordado entre el acreedor y el deudor los intereses se calculan de una u otra forma<sup>5</sup>. El criterio del momento de su registro es el devengo; asimismo, los intereses se deben registrar antes de la deducción de los impuestos que los gravan; por ejemplo, impuestos sobre rentas de capital. Los intereses según sean a cobrar o a pagar se registran en recursos o empleos, respectivamente.

Las *rentas distribuidas de las sociedades* en cuanto a los *dividendos* son una forma de rentas de la propiedad que reciben los propietarios de acciones, en este caso las AAPP, y a los que tienen derecho por haber puesto unos fondos a disposición de las sociedades, que pueden ser públicas o privadas. En la rúbrica de dividendos se incluyen también los siguientes conceptos: las acciones entregadas a las AAPP como *pago* del *dividendo* del ejercicio; no se incluyen las emisiones liberadas de acciones que representan la capitalización de fondos propios en forma de reservas y beneficios no distribuidos, y la renta pagada a las Administraciones Públicas por las empresas públicas dotadas de personalidad jurídica, pero que no están constituidas formalmente en sociedades.

Los dividendos sólo se registran como recursos, ya que no pueden figurar como empleos, pues las sociedades de titularidad pública que pagan dividendos están clasificadas en los sectores de sociedades no financieras o instituciones financieras según sea el tipo de producción al que se dedican.

La segunda forma de las rentas distribuidas de las sociedades son las *rentas retiradas de las cuasisociedades*, que están constituidas por los importes que las AAPP retiran *efectivamente* para su propio uso, de los beneficios obtenidos por las cuasisociedades que les pertenecen. De análoga forma a los intereses, las rentas retiradas

---

<sup>5</sup> El lector puede consultar sobre este tema las páginas 81 y 82 del SEC-95.

de las cuasisociedades se registran antes de la deducción de los impuestos que se considera siempre a pagar por las AAPP que son las propietarias de las empresas. Anteriormente se ha subrayado efectivamente por qué la parte de los beneficios de las cuasisociedades que no se retiran de las cuasisociedades constituyen ahorro de las mismas y se realiza principalmente con fines de inversión.

En la rúbrica de rentas retiradas de las cuasisociedades no se incluyen los importes que las AAPP reciben en concepto de: ventas de bienes de capital fijo existentes, venta de terrenos y activos inmateriales, y retiradas de capital por la liquidación de la cuasisociedad.

El momento de registro de este flujo es cuando las AAPP propietarias de las cuasisociedades retiran las rentas de las mismas y se contabilizan como recursos de la cuenta de asignación de la renta primaria de las AAPP, cuyo saldo, saldo de rentas primarias, indica la participación de las AAPP en la renta nacional, teniendo en cuenta la reasignación provocada por las rentas de la propiedad.

En el SEC-95 no sólo se distinguen la asignación de la renta primaria y la distribución secundaria de la renta, que en el SEC-79 se integra en una sola cuenta de renta, sino que, también, la cuenta de asignación de la renta primaria se divide en la cuenta de renta empresarial y la cuenta de asignación de otra renta primaria; considerando que en el caso de las AAPP la cuenta de renta empresarial se refiere exclusivamente a su actividad como productora de mercado y a las dudas planteadas en la cuenta de producción sobre la viabilidad de separar la producción de mercado y la producción no de mercado en función del criterio del precio económicamente significativo, se ha optado por eliminar ambas cuentas y pasar directamente a la cuenta de distribución secundaria de la renta<sup>6</sup>.

## **5. CUENTA DE DISTRIBUCIÓN SECUNDARIA DE LA RENTA**

Esta cuenta describe el proceso de la redistribución de la renta primaria a través de un conjunto de transferencias, unas de carácter obligatorio (por ejemplo, los impuestos sobre la renta y el patrimonio), otras de carácter voluntario (por ejemplo, otras transferencias corrientes), que permite cuantificar la renta disponible de

---

<sup>6</sup> El lector interesado por estas cuentas puede consultar las páginas 367-368 del SEC-95.



## CUENTA DE DISTRIBUCIÓN SECUNDARIA DE LA RENTA

Empleos	Recursos
Prestaciones sociales distintas de las transferencias sociales en especie Otras transferencias corrientes	Saldo de rentas primarias  Impuestos corrientes sobre la renta, patrimonio, etc. Cotizaciones sociales Otras transferencias corrientes

los sectores institucionales y, por tanto, de las AAPP. En esta cuenta todos los flujos son transferencias, es decir, una operación (flujo) mediante la cual una unidad institucional suministra a otra un producto (bien o servicio) o un activo (dinero) sin recibir a cambio «nada». Sólo el primer recurso (saldo de las rentas primarias) de la cuenta y su saldo (renta disponible) no son transferencias. Si bien para el conjunto de la economía la diferencia entre la renta nacional y la renta disponible es igual a las transferencias netas (recibidas menos pagadas) por el «resto del mundo», para cada sector institucional su diferencia está explicada por transferencias recibidas de otros sectores (incluido el resto del mundo) menos las transferencias concedidas a los otros sectores (incluido el resto del mundo). La función de la redistribución de la renta realizada por la actividad del gobierno a través de los organismos integrados en el sector de las AAPP se manifiesta al comparar en los sectores sus rentas primarias con las rentas disponibles.

A continuación se definen cada una de las operaciones que se registran en la cuenta de distribución secundaria de la renta de las AAPP.

Los *impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio y otros impuestos corrientes* son recursos para las AAPP y sólo este sector puede recibir ingresos por este concepto. Se definen como los pagos *obligatorios* sin contrapartida, en efectivo o en especie, recaudados periódicamente por las Administraciones Públicas sobre la renta y el patrimonio de las unidades institucionales, así como algunos impuestos periódicos que no se exigen ni sobre la renta ni sobre el patrimonio. En los impuestos corrientes se distinguen dos categorías: impuestos sobre la renta y otros impuestos corrientes:

a) Los *impuestos sobre la renta* comprenden los impuestos sobre las rentas, los beneficios y las ganancias de capital; asimismo, incluyen los impuestos sobre la propiedad de bienes raíces e inmuebles cuando és-

tos se utilizan como base para estimar la renta de sus propietarios. Se exigen sobre las rentas efectivas o presuntas de las personas físicas, los hogares, las sociedades y las instituciones sin fines de lucro.

De la definición descriptiva de estos impuestos se deduce que se incluyen los siguientes gravámenes: los impuestos sobre la renta individual o la renta del hogar –rentas de trabajo, de la propiedad, de la empresa, pensiones, etc.– incluidos los impuestos retenidos por los empleadores en el momento de percibirse la renta y los impuestos sobre la renta de los propietarios de empresas no constituidas en sociedad; impuestos sobre la renta o beneficios de las sociedades; los impuestos sobre las ganancias de posesión, es decir, por las provocadas por las variaciones de los activos, financieros o no financieros, por el mero hecho de poseerlos; y los impuestos sobre los premios de loterías y otros juegos de azar a pagar sobre las sumas recibidas por los ganadores; sin embargo, los impuestos sobre el volumen de negocio de los organizadores de los juegos de azar y loterías se registran como impuestos sobre los productos.

b) Los *otros impuestos corrientes* incluyen: los impuestos corrientes sobre el capital que se exigen periódicamente sobre la propiedad o el uso de terrenos o edificios a sus propietarios, excepto en el caso que estos impuestos los paguen las empresas como unidades de producción, que se registran como «otros impuestos sobre la producción». También incluyen los impuestos corrientes sobre el patrimonio neto y sobre activos que sean signos externos de riqueza; los impuestos de capitación que se exigen por persona, independientemente de su renta o patrimonio; los impuestos sobre los gastos basados en el gasto total de la persona física o el hogar, y los pagos de los hogares por licencias de tenencia y disfrute de vehículos, barcos o aviones y permisos de caza y pesca. En el caso de que estos pagos los efectúen las unidades productoras se registran como consumos intermedios u «otros impuestos sobre la producción»; pero, aun en el caso que estos pagos los hagan los hogares no necesariamente, se registran como «otros impuestos corrientes», puesto que pueden registrarse como «consumo final», ya que los hogares en cuanto unidades de consumo no realizan operaciones que se puedan registrar como «consumo intermedio» al no ser unidades de producción. El criterio para registrar estos pagos de los hogares a las Administraciones Públicas como «otros impuestos corrientes» o consumo final está en función, respectivamente, de si las AAPP conceden automáticamente las licencias o previamente realizan comprobaciones para verificar si se cumplen los requisitos para su concesión.

El momento de registro de los impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio, etc., es aquel en que tiene lugar el hecho imponible que crea la obligación de pagar; sin embargo, en algunos casos, como en el impuesto sobre la renta, no se puede determinar hasta un período contable posterior a aquel en que se devenga la renta, lo que exige flexibilidad en el criterio del momento de registro, en el sentido que los pagos a cuenta del impuesto se registran en el momento de la retención y el correspondiente a su liquidación en el período que tenga lugar.

### 5.1. Cotizaciones y prestaciones sociales

Las cotizaciones y prestaciones sociales se registran como recursos y empleos, respectivamente, en la cuenta de distribución secundaria de la renta. El SEC-95 define las *prestaciones sociales* como transferencias a los hogares, en efectivo o en especie, destinadas a disminuir la carga financiera que representa para ellas la cobertura de una serie de riesgos o necesidades y efectuadas por medio de sistemas organizados colectivamente o fuera de estos sistemas, por unidades de las Administraciones Públicas y por las instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares (ISFLSH). Desde la óptica de las AAPP constituyen un empleo y los hogares son el único sector que tienen recursos por este concepto. En estas transferencias se incluyen los pagos de las Administraciones Públicas a los productores que suministran prestaciones de forma individual a los hogares en el marco de los riesgos y necesidades sociales. Por convenio, los riesgos y necesidades sociales que pueden dar origen a prestaciones sociales son: enfermedad, invalidez e incapacidad, accidente de trabajo o enfermedad profesional, vejez, supervivencia, maternidad, cargas familiares, fomento del empleo, desempleo, vivienda en cuanto a los pagos efectuados por las Administraciones Públicas a los arrendatarios para reducir sus alquileres<sup>7</sup>, educación y pobreza.

Las prestaciones sociales registradas en las AAPP son las transferencias corrientes y a tanto alzado de los sistemas que reciben cotizaciones, que cubren a toda la comunidad o a una gran parte de ella y que son *impuestos y controlados* por unidades de las Administraciones Públicas, es decir, los sistemas de Seguridad Social, así como las transferencias corrientes de las Administraciones Públicas no condicionadas al pago previo de cotizaciones, es decir, pagos por asistencia social.

---

<sup>7</sup> Las prestaciones especiales pagadas por las Administraciones Públicas en su condición de empleadores se registran como salarios en especie.

Sólo los sistemas de seguros sociales que corresponden a la Seguridad Social (se caracterizan porque cubren a toda la comunidad o a una gran parte de ella, y son impuestos, controlados y financiados por unidades de las Administraciones Públicas) son los que se registran en la cuenta de distribución secundaria de la renta de las AAPP: las cotizaciones sociales como recursos y las prestaciones sociales como empleos.

Las cotizaciones sociales se clasifican en dos categorías: efectivas e imputadas; las *cotizaciones sociales efectivas* como recurso de las AAPP comprenden tanto las que son a cargo de los empleadores como de los asalariados, así como si son de carácter obligatorio como voluntario. Las definiciones de las diferentes operaciones que se exponen a continuación se limitan a la parte que corresponde a los sistemas de Seguridad Social, es decir, se excluyen los sistemas privados.

– Las cotizaciones sociales efectivas a cargo de los empleadores son un componente de la remuneración de los asalariados y se definen como los pagos que aquéllos realizan a las Administraciones de la Seguridad Social que administran sistemas de seguros sociales con el fin de asegurar la provisión de prestaciones sociales a sus asalariados. Este flujo se registra, en primer lugar, en la operación remuneración de los asalariados y, después, como transferencias corrientes de los asalariados a las Administraciones de la Seguridad Social.

– Las cotizaciones sociales a cargo de los asalariados son los pagos que éstos realizan a la Seguridad Social.

– Las cotizaciones sociales de los trabajadores autónomos y de los desempleados son los pagos que realizan en beneficio propio a las administraciones de la seguridad.

En cuanto al criterio de clasificación, cotizaciones obligatorias y voluntarias, se incluyen en estas últimas las cotizaciones sociales que las personas sin obligación legal de cotizar, aunque anteriormente la hayan tenido, pagan o continúan pagando a una Administración de Seguridad Social.

El valor de las cotizaciones sociales efectivas, en términos de contabilidad, pagadas a las Administraciones de Seguridad Social o a otros organismos de las Administraciones Públicas, se registran por su importe bruto.

La segunda categoría de las cotizaciones sociales son las *cotizaciones sociales imputadas* que significan la contrapartida de las

prestaciones sociales directas de los empleadores, en este caso de las AAPP como productores no de mercado. Las cotizaciones sociales imputadas son un componente de la remuneración de los asalariados y de forma simétrica al tratamiento contable dado a las cotizaciones sociales efectivas; en el caso de las imputadas, se produce una doble contabilización: en primer lugar, en la cuenta de explotación de las AAPP –a través de la operación de remuneración de los asalariados–; en segundo lugar, en la cuenta de distribución secundaria de la renta como una transferencia corriente de los hogares a las AAPP, con la denominación de cotizaciones sociales imputadas.

El momento de registro de las cotizaciones sociales imputadas que constituyen la contrapartida de las prestaciones sociales directas depende de si éstas son obligatorias o voluntarias. En el primer caso es cuando nace la obligación de pagar las prestaciones; en el segundo es cuando se proporcionan las prestaciones.

Con respecto a las prestaciones sociales hay que señalar que su cobertura no cubre las transferencias sociales en especie, por esta causa la denominación de la operación que se registra en la cuenta de distribución secundaria de la renta de las AAPP es *prestaciones sociales distintas de las transferencias sociales en especie* y constituyen su principal empleo. El SEC-95 clasifica este concepto en las siguientes categorías:

– *Prestaciones de seguridad social en efectivo*, que se definen como las prestaciones a pagar a los hogares por las administraciones de la seguridad social en el marco de sistemas de seguridad social, excepto los reembolsos que constituyen una rúbrica independiente dentro de las transferencias sociales en especie.

– *Prestaciones sociales directas de los empleadores*. Se definen como las prestaciones, en efectivo o en especie, a pagar a sus asalariados, a las personas a su cargo o a sus supervivientes por las AAPP en cuanto empleadores que gestionan sistemas de seguros sociales sin constitución de reservas. Estas prestaciones comprenden: los salarios normales o reducidos que se continúan pagando durante los períodos de ausencia de trabajo por enfermedad, accidente, maternidad, etc.; los complementos familiares, las ayudas a la enseñanza y otras en relación con las personas a cargo del asalariado; las pensiones de jubilación o de supervivencia pagadas a los ex asalariados o a sus derechohabientes y a las indemnizaciones por despi-

do, invalidez, muerte por accidente, etc., pagados a los asalariados o sus derechohabientes, con la condición que estas prestaciones estén ligadas a los convenios colectivos; los servicios médicos generales no relacionados con la medicina del trabajo, y las casas de convalecencia y las residencias de ancianos.

– *Prestaciones de asistencia social en efectivo.* Se definen como las prestaciones pagadas a los hogares por unidades de las Administraciones Públicas con el fin de atender las mismas necesidades que las prestaciones de los seguros sociales, pero que no se enmarcan en un sistema de seguros sociales con cotizaciones sociales y prestaciones de seguros sociales. Las prestaciones de asistencia social en efectivo no comprenden las transferencias corrientes pagadas como consecuencia de sucesos o circunstancias que normalmente no están cubiertos por los sistemas de seguros sociales; por ejemplo, catástrofes naturales.

*Otras transferencias corrientes.* La justificación del registro de esta operación de distribución en la cuenta de distribución secundaria de la renta de las AAPP obedece a que normalmente en las clasificaciones suele haber una categoría cuyo contenido tiene carácter residual y sus elementos son heterogéneos, ya que su denominador común es que no se pueden agrupar en otras categorías. Por este motivo, este epígrafe se limita a estudiar aquellas operaciones que se estiman más significativas<sup>8</sup>, lo que no significa necesariamente mayor importancia cuantitativa de los flujos. Esta operación se registra como recurso o empleo, según sea recibida o entregada por las AAPP. Las transferencias corrientes entre AAPP al consolidar las cuentas de los subsectores se registra por la misma cantidad en recursos y empleos.

*Cooperación internacional corriente.* Comprende todas las transferencias, en efectivo o en especie, entre Administraciones Públicas nacionales y las Administraciones Públicas del resto del mundo, o las organizaciones internacionales, con excepción de las ayudas a la inversión y las otras transferencias de capital. En esta rúbrica se incluyen: las contribuciones de origen *no* fiscal del Estado a las instituciones de la UE, excepto el «cuarto recurso propio basado en el PNB», que se registra con esta denominación en la operación «transferencias corrientes diversas». Con respecto a las exacciones

---

<sup>8</sup> El lector interesado en conocer exhaustivamente los flujos que se registran en esta operación puede consultar las páginas 93-98 del SEC-95.

pagadas por los productores residentes a las instituciones de la UE se registran como impuestos sobre la producción pagados al resto del mundo; las contribuciones del Estado a las organizaciones internacionales; las transferencias corrientes que los Estados pueden recibir de las instituciones de la UE y de las organizaciones internacionales. Por simetría, las transferencias corrientes que las instituciones de la UE realizan directamente a los productores de mercado residentes se registran como subvenciones pagadas por el resto del mundo; las transferencias corrientes entre Estados en efectivo o en especie, y los sueldos y salarios pagados por un Estado, una institución de la UE o una organización internacional a los asesores o expertos en asistencia técnica puestos a disposición de países en vías de desarrollo<sup>9</sup>.

Su momento de registro depende de si la transferencia es obligatoria –se registra cuando nace la obligación de hacer la transferencia (criterio de devengo)– o si es voluntaria –se registra cuando se efectúa la transferencia: criterio de caja si la transferencia es en efectivo o cuando se envían los bienes si la transferencia es en especie.

Entre las *transferencias corrientes diversas* merecen especial atención las siguientes:

a) *Multas y sanciones*. Impuestos a las unidades institucionales por tribunales de justicia u otras instancias jurídicas; no se incluyen las relacionadas con los pagos de impuestos ni las tarifas pagadas para la obtención de licencias, que se registran como impuestos o compras de servicios a las Administraciones Públicas, según proceda.

b) *Cuarto recurso propio basado en el PNB*. Creado por la Decisión del Consejo de 24 de junio de 1988, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades, se le considera como una transferencia corriente pagada por las Administraciones Públicas de cada Estado miembro a las instituciones de la UE. Su momento de registro es cuando nace la obligación de pago y se registra como empleo en la cuenta de distribución secundaria de la renta del sector Administraciones Públicas.

Por último, indicar que el saldo de la cuenta de distribución secundaria de la renta de las AAPP es la renta disponible, que es el

---

<sup>9</sup> Para conocer la financiación del presupuesto general de la UE se sugiere la consulta de las págs. 10-11 del artículo de Rafael ÁLVAREZ y Luis GORDO: «El Presupuesto General de la Unión Europea: situación actual y perspectivas», *Cuadernos de Información Económica*, nº 134 (mayo 1998).

nexo de unión con la siguiente cuenta, cuenta de utilización de la renta disponible. Sin embargo, una de las novedades del SEC-95 con respecto al SEC-79 es que introduce un nuevo concepto en el consumo, consumo final efectivo, cuya cuantificación exige introducir una cuenta intermedia entre estas dos, cuenta de redistribución de la renta en especie.

## 6. CUENTA DE REDISTRIBUCIÓN DE LA RENTA EN ESPECIE

La finalidad de esta cuenta es ofrecer un enfoque más preciso de la renta disponible de los hogares porque la utilización de bienes y servicios individuales, aunque principalmente se financian con su renta disponible, también reciben bienes y servicios individuales de forma gratuita por las AAPP y las ISFLSH. Por otra parte, desde la óptica de las AAPP, si se tienen en cuenta las transferencias sociales en especie, también es más precisa su función en la redistribución de la renta que la obtenida sólo por la consideración de los flujos (operaciones) registradas en la cuenta de distribución secundaria de la renta. La cuenta de redistribución de la renta en especie sólo se establece para los sectores afectados, hogares, AAPP e ISFLSH, no para los sectores sociedades no financieras e instituciones financieras, puesto que no efectúan transferencias sociales en especie a favor de los hogares.

### CUENTA DE REDISTRIBUCIÓN DE LA RENTA EN ESPECIE

Empleos	Recursos
Transferencias sociales en especie Renta disponible ajustada	Renta disponible

Las *transferencias sociales en especie*, que se registran como un empleo en la cuenta de redistribución de la renta en especie de las AAPP (significa un recurso en esta cuenta para el sector hogares), representan los bienes y servicios *individuales* proporcionados a los hogares como transferencias en especie por unidades de las Administraciones Públicas, tanto si se han comprado en el mercado como si se han producido –producción no de mercado– por estas unidades. La financiación de las transferencias sociales en especie en el caso de las Administraciones Públicas es por medio de impuestos, cotizaciones a la Seguridad Social y otros ingresos de las mismas. Los servicios prestados a los hogares de forma gratuita o a precios económicamente no significativos se consideran como



servicios individuales para diferenciarlos de los servicios colectivos prestados a toda la comunidad o a una gran parte de ella. Los servicios individuales son, principalmente, servicios de enseñanza y de sanidad, aunque se prestan otros servicios, tales como de alojamiento, culturales y recreativos.

Las transferencias sociales en especie incluyen dos conceptos: las prestaciones sociales en especie y las transferencias de bienes y servicios no de mercado individuales. A continuación se estudian ambas rúbricas.

Las *prestaciones sociales en especie* se desglosan en tres categorías: *reembolsos de prestaciones de Seguridad Social*, *otras prestaciones de Seguridad Social en especie* y *prestaciones de asistencia social en especie*.

La finalidad de las prestaciones sociales en especie es liberar a los hogares de la carga financiera que significa para ellos la cobertura de una serie de riesgos y necesidades sociales, tales como enfermedad, educación, vejez, maternidad, etc. Según que los hogares beneficiarios adquieran ellos mismos los bienes y servicios o bien los reciban de las Administraciones Públicas da lugar a las categorías citadas anteriormente.

Los *reembolsos de prestaciones de Seguridad Social* son los pagos realizados por las Administraciones de la Seguridad Social para reembolsar a los hogares los gastos autorizados en determinados bienes y servicios; se puede considerar que los hogares actúan en nombre de la Administración, y el único gasto a registrar en los hogares es la diferencia, si hubiese lugar porque el precio pagado es superior al reembolso, que se registra como consumo final de los hogares y el reembolso efectuado al hogar por las AAPP como reembolsos de prestaciones de Seguridad Social, es decir, como transferencias sociales en especie y no como prestaciones de Seguridad Social en efectivo.

Cuando los bienes y servicios son proporcionados directamente a los hogares beneficiarios por las unidades de las Administraciones de la Seguridad Social se registran en la rúbrica «*otras prestaciones de Seguridad Social en especie*», por ejemplo, tratamientos médicos, estancias hospitalarias, etc., y pueden prestarse por productores de mercado (por ejemplo, por convenio entre la Seguridad Social y el hospital) y por productores no de mercado. En el supuesto que los hogares paguen alguna cantidad debe deducirse para valorar esta rúbrica y, a su vez, registrarse dicha cantidad como consumo final de los hogares.

Las *prestaciones de asistencia social en especie* se definen como las transferencias en especie a favor de los hogares por las Administraciones Públicas; son similares a las prestaciones sociales en especie, la diferencia radica en que no se proporcionan en el marco de un sistema de Seguridad Social, es decir, su cobertura no está fijada, en principio, por los riesgos y necesidades sociales enumerados anteriormente. Se dice, en principio, porque pueden incluir estas necesidades en el caso que no estén cubiertos por un sistema de seguros sociales; por ejemplo, en esta rúbrica se registran los alquileres de viviendas sociales, las guarderías infantiles, la formación profesional, los descuentos en los precios de los transportes, etc. De análoga forma a flujos anteriores, cualquier pago realizado por los hogares se debe deducir y contabilizarse como consumo final de los hogares.

Por último, dentro de las transferencias sociales en especie, el SEC-95, como consecuencia de la distinción entre producción de mercado y no de mercado, establece una rúbrica concreta para las *transferencias de bienes y servicios no de mercado individuales* que incluye los bienes y servicios proporcionados a los hogares individuales de forma gratuita o a precios económicamente no significativos por los productores no de mercado, es decir, las Administraciones Públicas e ISFLSH. En consecuencia, en el caso de las AAPP las transferencias de bienes y servicios no de mercado individuales es igual al gasto en consumo individual de las Administraciones Públicas menos las prestaciones sociales en especie –ya registradas– concedidas a los hogares en el marco de regímenes de Seguridad Social (reembolsos de prestaciones de Seguridad Social y otras prestaciones de Seguridad Social en especie) o de asistencia social (prestaciones de asistencia social en especie).

El conjunto de conceptos y subconceptos incluidos bajo la denominación «prestaciones sociales» tienen su momento de registro en función si son en efectivo o en especie; en el primer caso (en efectivo) se registran cuando nace el derecho –criterio de devengo– a la prestación; en el segundo supuesto (en especie) se registran cuando se proporcionan o cuando tienen lugar los cambios de propiedad de los bienes proporcionados a los hogares por las AAPP.

Tanto en el sector de las AAPP como en los hogares e ISFLSH a consecuencia de las transferencias sociales en especie hay dos cuentas: cuenta de distribución secundaria de la renta y cuenta de redistribución de la renta en especie, cuyos saldos respectivos, renta disponible y renta disponible ajustada, son el nexo de unión con sus cuentas respectivas de cuenta de utilización de la renta disponible y

cuenta de utilización de la renta disponible ajustada cuya finalidad es describir cómo la renta –disponible y disponible ajustada– se distribuye entre el gasto –consumo final y consumo final efectivo– y el ahorro. El contenido de ambas cuentas es el siguiente:

## 7. CUENTAS DE UTILIZACIÓN DE LA RENTA DISPONIBLE Y DE LA RENTA DISPONIBLE AJUSTADA

Antes de definir las operaciones que se registran en los empleos de ambas cuentas se señala que el saldo de ambas cuentas es el mismo porque la diferencia en los recursos, es decir, entre la renta disponible y la renta disponible ajustada (las transferencias sociales en especie) es la misma que la que existe entre los empleos, es decir, entre gasto en consumo final de las AAPP y consumo final efectivo (gasto en consumo individual de las AAPP), puesto que las transferencias sociales en especie son equivalentes al gasto en consumo individual de las AAPP.

### CUENTA DE UTILIZACIÓN DE LA RENTA DISPONIBLE

Empleos	Recursos
Gasto en consumo final – gasto en consumo individual – gasto en consumo colectivo Ahorro	Renta disponible
Consumo final efectivo Consumo colectivo efectivo Ahorro	Renta disponible ajustada

#### 7.1. Consumo final

El SEC-95 introduce un nuevo concepto de consumo final, el consumo final efectivo que implica utilizar dos conceptos de consumo final: gasto en consumo final y consumo final efectivo. La diferencia entre ambos conceptos obedece al tratamiento dado a determinados bienes y servicios producidos por las Administraciones Públicas y suministrados a los hogares como transferencias sociales en especie; en consecuencia, la cobertura del consumo final efectivo es mayor que la del gasto en consumo final en el sector hogares. El gasto en consumo final de las AAPP incluye: el valor de los bienes y servicios que producen las propias Administraciones Públicas y que no constituyen ni ventas ni formación de capital por cuenta

propia, y las adquisiciones por las Administraciones Públicas de bienes y servicios producidos por productores de mercado que se suministran a los hogares sin ninguna transformación en concepto de transferencias sociales en especie, es decir, las Administraciones Públicas se limitan a pagar por los bienes y servicios que los productores suministran los hogares.

El *consumo final efectivo* se define como el conjunto de bienes y servicios adquiridos por unidades institucionales residentes para la satisfacción directa de las necesidades, tanto individuales como colectivas de las personas.

Comparando esta definición con la del gasto en consumo final, no existe diferencia para el conjunto de la economía, es decir, consolidando las cuentas de utilización de renta disponible y de la renta disponible ajustada de los sectores institucionales –hogares, Administraciones Públicas e ISFLSH– el gasto en consumo final es igual al consumo final efectivo. Donde existe diferencia es al comparar ambos conceptos en cada sector institucional por la distinción que se hace entre consumo individual y consumo colectivo.

Según el SEC-95, los bienes y servicios para consumo individual –bienes y servicios– son adquiridos por los hogares para satisfacer sus necesidades y tienen las siguientes características: la adquisición del bien o servicio se debe poder observar y registrar, el suministro del bien o servicio requiere el acuerdo del hogar que adopta una postura activa para conseguir el bien o el servicio y la naturaleza del bien o servicio implica que su adquisición por un hogar (o un grupo restringido de personas) sea incompatible con la adquisición por otro hogar o grupo de personas.

Los servicios para consumo colectivo –servicios colectivos– se prestan simultáneamente a todos los ciudadanos de una comunidad o a una parte específica de ésta y gozan de las características siguientes: se prestan de forma simultánea al conjunto o un subconjunto amplio de los hogares que forman parte de la comunidad (en el caso de España puede ser el territorio nacional, autonómico o local); su utilización generalmente no requiere previamente una postura activa por los hogares, es decir, se prestan sin el acuerdo específico de los hogares; no existe rivalidad en su adquisición por parte de los hogares porque la prestación del servicio a una persona no reduce la cantidad disponible para otros miembros de la misma comunidad. Los servicios prestados por las Administraciones Públicas cuya demanda es indivisible –justicia, defensa, orden pú-

blico, etc.– son servicios colectivos y se registran como consumo colectivo.

Los convenios del SEC-95 en esta materia son dos:

1. Todos los bienes y servicios suministrados por las ISFLSH se consideran individuales, lo que significa que su consumo final efectivo es igual a cero, ya que no hay consumo colectivo efectivo ni tampoco consumo individual efectivo porque, por convenio, su gasto en consumo individual se registra como transferencias sociales en especie a favor de los hogares.

2. Los gastos en consumo final de las Administraciones Públicas se clasifican en dos categorías<sup>10</sup>: gastos en servicios individuales: educación, sanidad, seguridad y asistencia social, y servicios deportivos y culturales; y gastos en servicios colectivos: servicios públicos generales, seguridad y defensa, desarrollo de las infraestructuras, etc. En conclusión, el total del gasto en consumo final de las AAPP es la suma del gasto en consumo individual más el gasto en consumo colectivo, y el consumo final efectivo de las AAPP es igual a su consumo colectivo efectivo.

Una cuestión que merece especial atención es la consideración de las reglas contables –momento de registro y valoración– a aplicar en el gasto en consumo final de las Administraciones Públicas. En cuanto al momento de registro, hay que distinguir dos casos según los productos sean producidos por las propias unidades institucionales de las AAPP o por productores de mercado; en el primero, se registran en el momento en que se prestan los servicios; en el segundo, en el momento en el que se suministran los productos. Con respecto a la valoración del gasto en consumo final de las Administraciones Públicas es igual a la suma del valor de su producción –valor imputado del gasto a través de los costes de producción, porque o no hay precio o es un precio económicamente no significativo– más el gasto en bienes y servicios suministrados a los hogares a través de productores de mercado, es decir, transferencias sociales en especie. A esta suma hay que restar dos conceptos: uno, por los pagos realizados por los hogares cuando éstos pagan un precio económicamente no significativo por el suministro de bienes y servicios; el otro, por la formación de capital por cuenta propia.

---

<sup>10</sup> Hay una clasificación de las funciones de las Administraciones Públicas (COFOG), actualmente en proceso de revisión. El lector interesado en conocer la clasificación del gasto público, según funciones, puede consultar las páginas 329 y 330 del SEC-95.

El *ahorro* es el saldo de las cuentas de utilización de la renta disponible y de la renta disponible ajustada, y su valor es el mismo en ambas cuentas, pues la diferencia entre renta disponible y renta disponible ajustada de las AAPP son las transferencias sociales en especie a favor de los hogares, que es igual a la diferencia entre el gasto en consumo final y consumo final efectivo de las AAPP y, a su vez, igual a las transferencias sociales en especie.

Por otra parte, el ahorro es el último saldo de las cuentas corrientes y sirve de nexo para enlazar con las cuentas de acumulación, de tal modo que si el ahorro es negativo, como suele ser habitual en las AAPP, significa que la renta generada por su participación en el proceso productivo, así como en el de redistribución de la renta, es insuficiente para financiar su gasto corriente, lo que provoca que se vendan activos o se aumenten los pasivos o una combinación de ambos por parte de las AAPP.

Las cuentas de acumulación son cuentas de flujos en las que se registran las diversas causas de las variaciones de los activos y pasivos de las AAPP, así como la variación de su patrimonio neto. Las cuentas de acumulación consideradas en este artículo son dos: la cuenta de capital y la cuenta financiera, ya que se excluye la cuenta de otras variaciones de los activos. La cuenta de capital consta de dos partes: en primer lugar, la cuenta de variaciones del patrimonio debidas al ahorro y a las transferencias de capital; en segundo lugar, la cuenta de adquisiciones menos las cesiones de activos no financieros, es decir, la inversión realizada por las AAPP. En el SEC-79 estas dos cuentas se consolidan.

## 8. CUENTA DE CAPITAL

La variación del patrimonio neto de las AAPP, es decir, la diferencia entre la variación de sus activos y pasivos, está explicada por el ahorro (positivo o negativo) del ejercicio contable más la suma algebraica de las transferencias netas de capital (recibidas menos

### CUENTA DE VARIACIONES DEL PATRIMONIO NETO DEBIDAS AL AHORRO Y A LAS TRANSFERENCIAS DE CAPITAL

Variaciones de los activos	Variaciones de los pasivos y del patrimonio neto
Variaciones del patrimonio neto debidas al ahorro y a las transferencias de capital	Ahorro neto Transferencias de capital a cobrar Transferencias de capital a pagar

pagadas) de los otros sectores institucionales de la economía y de unidades residentes en el «resto del mundo».

El SEC-95 define las *transferencias de capital en efectivo* como las transferencias en efectivo entre dos unidades institucionales, en las que o bien la primera de ellas la ha realizado desprendiéndose de un activo o activos –excepto existencias–, o bien se espera que la segunda utilice o que está obligada a utilizar para la adquisición de un activo o activos –excepto existencias–. Las transferencias de capital en *especie* consisten en la transferencia de la propiedad de un activo –excepto efectivo y existencias– o en la cancelación de una deuda por parte del acreedor sin recibir ninguna contrapartida a cambio.

En consecuencia, las transferencias de capital se caracterizan por los siguientes rasgos: se da «algo» por nada; se diferencian de las transferencias corrientes en que significan la adquisición o cesión de un (os) activo (s) por al menos una de las partes que intervienen en la transferencia de capital; las transferencias de capital se manifiestan en una variación de activos –financieros o no financieros– por la misma cuantía en los balances de una o de ambas partes que intervienen en la operación.

A continuación se estudian las diferentes categorías de transferencias de capital:

a) *Impuestos sobre el capital*. Son impuestos que gravan a intervalos *irregulares y muy poco frecuentes* el valor de los activos o el patrimonio neto de las unidades institucionales o el valor de los activos transferidos entre ellas como consecuencia de sucesiones, donaciones intervivos u otras transferencias. Los impuestos sobre el capital comprenden: los impuestos sobre las transferencias de capital –derechos de sucesión y derechos sobre donaciones intervivos que gravan el capital de los beneficiarios– y los gravámenes sobre el capital que tienen carácter ocasional o excepcional y gravan los activos o el patrimonio neto. También incluyen los impuestos sobre las plusvalías de los terrenos agrícolas obtenidas a consecuencia de su reclasificación para otros fines. Sólo las AAPP pueden recibir transferencias de capital por este concepto y se contabiliza como variaciones de los pasivos y del patrimonio neto con signo positivo en la cuenta de las Administraciones Públicas y con signo negativo en las cuentas de los sectores donde están clasificados los contribuyentes.

b) *Ayudas a la inversión*. Las ayudas a la inversión son transferencias de capital, en efectivo o en especie, efectuadas por las Administraciones Públicas a otras unidades institucionales residentes

o no residentes para financiar total o parcialmente los costes de adquisición de activos fijos.

Las ayudas a la inversión en especie consisten en transferencias de bienes que son FBCF –equipos de transporte, maquinaria, etc.–; por tanto, las transferencias de equipo militar no son transferencias de capital, sino transferencias corrientes porque estos tipos de bienes no se registran como FBCF, sino como consumos intermedios.

En el caso que la formación de capital sea llevada a cabo por las Administraciones Públicas en beneficio de otras unidades institucionales, se registra como ayuda a la inversión siempre y cuando el beneficiario esté individualizado y se produzca la transmisión de la propiedad del activo fijo; asimismo incluye los pagos realizados por las Administraciones Públicas para financiar los proyectos de inversión llevados a cabo por las empresas, tanto los correspondientes a la formación de capital del período considerado como de ejercicios anteriores si la Administración Pública ha asumido su financiación.

Por el contrario, las bonificaciones de intereses concedidos por las Administraciones Públicas, aunque sean para estimular la inversión, se registran como una operación de distribución –pago de intereses– y no como una operación de acumulación (ayuda a la inversión).

El momento de registro de las ayudas a la inversión depende de si son en efectivo o en especie: en el primer caso se registran cuando nace la obligación de pagarlas; en el segundo, cuando se transfiere la propiedad de los activos.

En el sistema de cuentas del SEC-95, las ayudas a la inversión se registran como variaciones de los pasivos y del patrimonio neto, con signo positivo de los sectores que reciben las ayudas, y con signo negativo, del sector de las Administraciones Públicas.

c) *Otras transferencias de capital.* Por exclusión, en esta rúbrica se registran todas las transferencias que no sean ni impuestos sobre el capital ni ayudas a la inversión, ni supongan en sí mismas una redistribución de la renta de los sectores residentes de la economía o entre éstos y el resto del mundo. Las «otras transferencias de capital» incluyen, entre otras, las operaciones siguientes: los pagos de las AAPP a los propietarios de bienes de capital destruidos o dañados por guerras u otros acontecimientos políticos, y las transferencias de las AAPP a las sociedades y cuasisociedades no financieras cuyo ob-



jetivo es financiar las pérdidas acumuladas durante varios años o pérdidas excepcionales debidas a causas ajenas a la empresa.

El saldo de la cuenta de variaciones del patrimonio neto debidas al ahorro y a las transferencias netas de capital (recibidas menos pagadas) constituye el recurso de la cuenta de adquisiciones de activos no financieros, es decir, a través de esta cuenta se compara la variación del patrimonio neto de las AAPP con su inversión y, por tanto, su saldo indica si este sector institucional tiene capacidad o necesidad de financiación. La importancia de este saldo contable, independientemente de su significado económico, radica en que por déficit (superávit) público se entiende la necesidad (capacidad) de financiación del sector AAPP<sup>11</sup>.

## 9. CUENTA DE ADQUISICIONES DE ACTIVOS NO FINANCIEROS

En el lado derecho de la cuenta se registra el saldo de la cuenta anterior que significa la variación del patrimonio neto registrada por las AAPP durante el período contable considerado explicado por su ahorro y las transferencias netas de capital. En el lado izquierdo se registran los componentes de la inversión según las operaciones que figuran en la cuenta, cuya definición se expone a continuación:

*Formación bruta de capital fijo (FBCF)*<sup>12</sup> se define en el SEC-95 como el conjunto de adquisiciones menos las cesiones de activos fijos realizadas por los productores residentes (en este caso las AAPP) durante un período de tiempo dado, más ciertos incrementos del valor de los activos no producidos derivados de la actividad productiva de las unidades de producción.

Los activos fijos son materiales (maquinaria, etc.) o inmateriales (prospección minera y petrolera, etc.) obtenidos a partir de procesos de producción y utilizados de forma continua en otros procesos de producción durante más de un año.

Los siguientes conceptos constituyen un incremento de la FBCF de las AAPP: adquisiciones de activos fijos nuevos o existentes; ad-

---

<sup>11</sup> Artículo 1.3 del Reglamento (CE) nº 3605/93 del Consejo, de 22 de noviembre de 1993, relativo a la aplicación del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo. DOCE, nº L 332.

<sup>12</sup> La inversión en variación de existencias no se considera en las AAPP, puesto que tendría significado en cuanto productores de mercado; sin embargo, la escasa entidad de este tipo de producción, en el supuesto que tenga lugar, provoca que su registro sea nulo.

**CUENTA DE ADQUISICIONES DE ACTIVOS NO FINANCIEROS**

Variaciones de los activos	Variaciones de los pasivos y del patrimonio neto
Formación bruta de capital fijo  Consumo de capital fijo Adquisiciones menos cesiones de objetos valiosos Adquisiciones menos cesiones de activos no financieros no producidos Capacidad (+) necesidad (-) de financiación	Variaciones del patrimonio neto debidas al ahorro y a las transferencias de capital

quisiciones por medio de trueque de activos fijos nuevos o existentes; adquisiciones por medio de un arrendamiento financiero de activos fijos nuevos o existentes; activos fijos nuevos o existentes recibidos como transferencia de capital en especie; grandes mejoras de activos fijos; crecimiento natural de activos cultivados de producción periódica, y activos fijos producidos y conservados para uso propio de las AAPP.

Todas las cesiones ocasionadas por ventas, por trueque y por transferencias de capital en especie de activos fijos existentes constituyen una disminución de la FBCF de las AAPP.

No constituyen disminuciones de la FBCF ni la amortización que se registra como consumo de capital fijo y es un coste de producción, ni las pérdidas excepcionales (sequías u otras catástrofes naturales) que se registran como «otras variaciones del volumen de activos».

También se considera FBCF los gastos realizados en grandes mejoras de activos materiales no producidos, especialmente los que corresponden a los terrenos, así como los ocasionados por las transferencias de propiedad de activos no producidos, tanto materiales (por ejemplo, terrenos) como inmateriales (por ejemplo, patentes). Se destaca que la FBCF sólo es por la cuantía del valor de los gastos de transferencia de propiedad, no por el valor del activo no producido.

Se registra como FBCF de las AAPP los siguientes supuestos específicos: construcciones y equipo de uso militar, con la condición que sean similares a los utilizados por los productores privados;

por ejemplo, hospitales, muelles, etc.; armamento ligero y vehículos blindados utilizados por unidades no militares, es decir, policía y Fuerzas de Seguridad. Al estudiar el consumo intermedio, se incluyó en este concepto el gasto realizado por las fuerzas militares en estos bienes. Independientemente que su registro se contabilice en una operación u otra, pues se trata de un convenio más o menos justificado, lo importante es saber que su contabilización como consumo intermedio significa que no se puede registrar como FBCF. Si es consumo intermedio significa que por su valor total es un coste de producción y, por tanto, un componente, en este caso, del gasto en defensa; a su vez, la adquisición de este material como consumo intermedio y no como FBCF no da lugar a registrar su uso como consumo de capital fijo. Por el contrario, en la Policía y Fuerzas de Seguridad la adquisición de este material es FBCF, no consumo intermedio; por tanto, da lugar al registro de consumo de capital fijo por su utilización, y sólo en esta cuantía es coste de producción y, en consecuencia, componente del gasto público en la función de orden público y seguridad de las Administraciones Públicas. También se registran como FBCF las mejoras de activos fijos existentes que superan la mera conservación de los mismos.

En cuanto al momento de registro y valoración de la FBCF, se aplican los criterios, respectivamente, de la transferencia de propiedad del activo y precios de adquisición, excepto en el caso de la FBCF por cuenta propia, en el que el momento de registro es cuando se produce y su valoración es a precios básicos de activos fijos similares o bien a costes de producción si no se dispone de información precisa.

El otro componente de la Formación Bruta de Capital son las *adquisiciones menos cesiones de objetos valiosos* que el SEC-95 define como bienes no financieros que no se utilizan principalmente para la producción o el consumo, ni se deterioran físicamente con el tiempo y se adquieren y mantienen, principalmente, como depósitos de valor. En el caso de las AAPP se puede dar el caso de inversión en este tipo de bienes en el supuesto de compra por parte de museos de titularidad pública de antigüedades y obras de arte.

Por último, las *adquisiciones menos cesiones de activos no financieros no producidos* comprende las transacciones realizadas con respecto a la tierra y otros activos materiales no producidos que se pueden utilizar en la producción de bienes y servicios, así como de activos inmateriales no producidos. Se destaca que, tanto en un caso como en otro, sólo los gastos de transferencia de propiedad se registran como FBCF, lo que significa que al consolidar esta rúbrica para el

conjunto de la economía su valor es nulo, puesto que en este concepto su registro se hace sin tener en cuenta los citados gastos, es decir, el valor de adquisición es igual al de cesión.

El saldo de la cuenta de capital es la capacidad (necesidad) de financiación de las AAPP que se determina al comparar su inversión con la suma algebraica de su ahorro y las transferencias netas de capital, su contrapartida es el contenido de la cuenta siguiente.

## 10. CUENTA FINANCIERA<sup>13</sup>

La finalidad de la cuenta financiera es conocer cómo la capacidad (necesidad) de financiación de las AAPP, saldo de su cuenta de capital, se manifiesta en las variaciones de activos financieros y de pasivos clasificados según el instrumento financiero utilizado.

Las operaciones financieras de las AAPP son operaciones con activos financieros y con pasivos entre sus unidades institucionales y otras unidades residentes que pertenecen a otros sectores institucionales o al resto del mundo. Su origen puede ser la contrapar-

### CUENTA FINANCIERA

Variaciones de los activos	Operaciones y saldos contables	Variaciones de los pasivos y del patrimonio neto
Adquisición neta de activos financieros	B.9 Capacidad (+)/necesidad(-) de financiación F Adquisición neta de activos financieros F Contracción neta de pasivos F.1 Oro monetario y derechos especiales de giro (DEG) F.2 Efectivo y depósitos F.3 Valores distintos de acciones F.4 Préstamos F.5 Acciones y otras participaciones F.6 Reservas técnicas de seguro F.7 Otras cuentas pendientes de cobro/pago	Contracción neta de pasivos

<sup>13</sup> Al lector interesado en la elaboración de las cuentas financieras se le sugiere la consulta de *Cuentas financieras de la economía española (1988-1997)*, páginas 23-26, Banco de España, Madrid, 1998.

tida de operaciones no financieras o bien operaciones en las que sólo intervienen instrumentos financieros. Una operación financiera da lugar a la creación o liquidación simultánea de un activo financiero y su correspondiente pasivo; se transfiere la propiedad de un activo financiero o se incurre en un pasivo. Para cada clase de instrumento financiero se registra la adquisición neta de activos financieros o la contracción de pasivos.

En el caso de la cuenta financiera, en lugar de definir cada uno de los instrumentos financieros<sup>14</sup> se exponen las características principales de las operaciones financieras:

– Los activos financieros son activos *económicos* que están formados por: medios de pago, derechos materializados en activos financieros (derechos financieros) y activos económicos de naturaleza similar a los derechos financieros. Los *medios de pago* son: oro monetario, derechos especiales de giro, efectivo y depósitos transferibles; los *derechos financieros* dan a sus propietarios, es decir, los acreedores, el derecho a recibir, sin contraprestación alguna por su parte, un pago o una serie de pagos de otras unidades institucionales, es decir, de los deudores que han incurrido en el pasivo correspondiente; y los *activos económicos* de naturaleza similar a los derechos financieros son, por ejemplo, las acciones y otras participaciones y los activos parcialmente condicionados, entendiéndose por éstos los contratos entre unidades institucionales (residentes o no residentes) en los que se estipulan una o varias condiciones que deben cumplirse para que tenga lugar una operación; por ejemplo, avales de crédito, líneas de crédito y otros instrumentos derivados. La condición para que un activo condicionado sea un activo financiero es que el propio contrato tenga un valor de mercado debido a que puede negociarse o compensarse en el mercado.

– En la cuenta financiera se distinguen siete categorías de activos financieros que, excepto en el caso del oro monetario y derechos especiales de giro, les corresponde un pasivo.

– En la cuenta financiera se registran en el lado derecho las variaciones de los pasivos y del patrimonio neto, y en el lado izquierdo, las variaciones de los activos financieros. La cuenta financiera es la contrapartida de la cuenta de capital, lo que significa que su saldo es, también, la capacidad (necesidad) de financiación, que es

---

<sup>14</sup> El lector especialmente interesado por los flujos financieros puede consultar el capítulo 5 del SEC-95 (pags. 103-125).

igual a la adquisición neta de activos financieros menos la contracción neta de pasivos. Aunque, en principio, los saldos de ambas cuentas tienen que ser iguales, en la práctica no sucede así, pues sus fuentes estadísticas son diferentes.

## BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ, RAFAEL, y GORDO, LUIS (1998): «El presupuesto general de la Unión Europea: situación actual y perspectivas». *Cuadernos de Información Económica*, nº 134.
- BANCO DE ESPAÑA (1998): *Cuentas financieras de la economía española (1988-1997)*. Madrid, Sección de Publicaciones.
- CARRASCO CANALS, FERNANDO (1999): *Fundamentos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales. SEC-95*, Ediciones Pirámide.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO: *Cuentas de las Administraciones Públicas 1995*.
- NACIONES UNIDAS (1993): *Sistema de Cuentas Nacionales, 1993*. New York, Publicación de las Naciones Unidas. Documento ST/ESA/STAT/SER.F2/Rev. 4.
- OFICINA DE ESTADÍSTICA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS-EUROSTAT (1996): *Sistema Europeo de Cuentas. SEC 1995*. Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas.