La regulación de la contabilidad del sector público en España: situación y cambios recomendados por el Tribunal de Cuentas en el actual proceso de reforma contable

Julián Máñez Vindel
Interventor y Auditor del Estado

1. Introducción

Con la aprobación del Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002[1], se comienza en la Unión Europea una nueva etapa en la regulación de la contabilidad empresarial, tendente a introducir en este ámbito las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)[2]. El proceso de reforma y adaptación de la legislación española a este nuevo marco se encuentra aún en curso y dará lugar a un nuevo Plan General de Contabilidad.

Aunque como se verá posteriormente ni ha habido ni hay en la Unión Europea proceso alguno de armonización en el ámbito de la

[1] Como este Reglamento tiene carácter general y según su artículo 3 corresponde a la Comisión decidir acerca de la aplicabilidad de las normas internacionales de contabilidad, para su eficacia, concreción y desarrollo se aprobó el Reglamento (CE) 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que, de conformidad con aquel, se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad, modificándose y completándose este progresivamente por otros Reglamentos de la Comisión (707/2004, 2086/2004, 2236/2004, 2237/2004, 2238/2004, 211/2005, 1073/2005, 1751/2005, 1864/2005, 1910/2005, 2106/2005, 108/2006, 708/2006, 1329/2006…).

[2] A partir de 2001 se emiten con la denominación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad –CNIC– (en inglés International Accounting Standards Board –IASB–, antes de 2001 International Accounting Standards Committee –IASC–).

contabilidad pública, se espera que en España, como ya ocurriera en el pasado, los cambios en la contabilidad privada tengan una notable repercusión en ese ámbito y den lugar a la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública o de una importante reforma del actualmente vigente.

Por otra parte, la contabilidad pública tiene algunos retos importantes, como son, por una parte, el de mejorar la información microeconómica que suministra para la cuantificación de las magnitudes propias de las cuentas nacionales del sector de *Administraciones Públicas* y, por otra, el de hacer viable la elaboración de cuentas consolidadas en el sector público.

Estas circunstancias, además de otras que se ponen de manifiesto en el propio documento, inducen a pensar que ha sido muy conveniente y oportuna la reciente aprobación por el Pleno del Tribunal de Cuentas de una «Moción sobre la aplicación de principios y normas contables uniformes en el sector público», que se encuentra disponible en su página web (www.tcu.es)[3].

Si este trabajo, que se dedica básicamente a analizar y comentar la Moción, favorece la difusión de su contenido, habrá conseguido el objetivo principal que se ha propuesto el autor al realizarlo.

2. EL SECTOR PÚBLICO EN ESPAÑA

El sector público en España de acuerdo con la organización establecida por la Constitución, se divide en tres subsectores –estatal, au-

[3] Las mociones son documentos que el Tribunal de Cuentas eleva a las Cortes Generales y, en su caso, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, proponiendo modificaciones de las normas aplicables u otras medidas conducentes a la mejora de la gestión pública, a la vista de los resultados obtenidos del ejercicio de su función fiscalizadora. Desde el año 1982 se han aprobado varias, entre las que se destacan, por su indudable influencia en la decisión de abordar importantes modificaciones legislativas, la «Moción derivada de la actividad fiscalizadora sobre justificación y control de subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado» y la «Moción sobre diversos aspectos relativos a la rendición de cuentas en el sector público estatal y al contenido y ámbito de la Cuenta General del Estado», aprobadas, respectivamente, en julio de 1993 y junio de 1996. En la primera se recomendaba, entre otras medidas, la elaboración de una Ley General de Subvenciones, recomendación que fue atendida con la promulgación de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, y en la segunda se propugnaba la ampliación del ámbito subjetivo de la Cuenta General del Estado para hacerlo coincidir con el de los Presupuestos Generales del Estado (en el momento de su aprobación solo se extendía a la Administración General del Estado y a los organismos autónomos), ampliación que se llevó a cabo por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social, que modificó, entre otros, el artículo 132 del entonces Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

tonómico y local–, que están integrados por un conjunto amplio y heterogéneo de entidades de diferente naturaleza.

La organización y régimen de estos subsectores han sido regulados por varias normas, entre las que, a efectos de este trabajo, cabe destacar las siguientes: en el subsector público estatal la Ley General Presupuestaria (LGP), que hace una enumeración completa de las entidades que lo integran, así como de los diversos entes dependientes o vinculados a ellas, agrupándose dichas entidades en otros tres subsectores –administrativo, empresarial y fundacional–, cuyo régimen contable se establece en la misma Ley; en el autonómico, las correspondientes Leyes de Hacienda o equivalentes de cada Comunidad Autónoma, y en el local, la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, modificada por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, y en el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Por otra parte, la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria[4], en su artículo 2, enumera las entidades que integran el sector público español en toda su dimensión.

En su apartado 1 dice*:*

«El sector público se considera integrado por los siguientes grupos de agentes:

a) La Administración General del Estado, los organismos autónomos y los demás entes públicos dependientes de aquella que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, así como los órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado.

b) Las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social.

c) La Administración de las Comunidades Autónomas, así como los entes y organismos públicos dependientes de aquella que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales.

d) Las entidades locales, los organismos autónomos y los entes públicos dependientes de aquella que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales.»

Y el apartado 2 añade:

«El resto de las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de derecho público dependientes de la Administración del Estado,

[4] Esta Ley y la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, han sido recientemente modificadas por la Ley 15/2006 y la Ley Orgánica 3/2006, ambas de 26 de mayo.

de las Administraciones de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales y no comprendidos en el número anterior tendrán asimismo consideración de sector público y quedarán sujetos a lo dispuesto en el Título I de esta Ley y a las normas que específicamente se refieran a las mismas.»

Las entidades enumeradas en el apartado 1 conforman el sector «*Administraciones Públicas*» de las cuentas nacionales al que se ha hecho referencia antes.

3. Los procesos de normalización y armonización de los regímenes contables aplicables al sector público

Las entidades del sector público, además de formar parte de los sectores correspondientes de la contabilidad nacional (contabilidad de carácter macroeconómico, aunque ya veremos la importancia que en ella tiene la información microeconómica obtenida de las cuentas elaboradas por dichas entidades), están sujetas, unas (las incluidas en los subsectores empresarial y fundacional) al régimen de contabilidad privada, y otras (las que forman parte del subsector administrativo) al de contabilidad pública, de acuerdo con el artículo 121.2 de la LGP.

Al margen de la contabilidad nacional, sobre la que no se plantea ningún problema en el aspecto aquí considerado por la existencia de una normativa unitaria para todo el ámbito de la Unión Europea, la uniformidad de regulación de la contabilidad privada contrasta con la heterogeneidad y dispersión de la pública. Esta situación es el efecto del distinto tratamiento armonizador que han tenido una y otra, tanto en Europa como en España.

Como consecuencia del proceso de armonización[5] que se llevó a cabo en la Unión Europea por las Directivas Cuarta y Séptima del Consejo, de 25 de julio de 1978 y 13 de junio de 1983, respectivamente, y el que se está desarrollando en la actualidad con la adopción de las NIC/NIIF, en el ámbito de las entidades sujetas a contabilidad empresarial no hay, ni habrá en el futuro, problemas de uniformidad contable, ni entre los diferentes Estados de la Unión Europea ni entre los distintos subsectores públicos de España, ya que en este último caso la unidad de los principios y normas aplicables a las empresas privadas y a las entidades públicas de carácter empre-

[5] Un buen resumen de este proceso puede encontrarse en la exposición de motivos del Proyecto de Ley de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que actualmente se tramita en las Cortes Generales.

sarial, sean estatales, autonómicas o locales, está asegurada por estar todas ellas sujetas a una legislación mercantil (Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, etc.) y contable (Plan General de Contabilidad) común basada en la normativa europea.

En el ámbito de la contabilidad pública no ha existido ningún proceso de normalización y armonización en la Unión Europea. Como ha escrito el profesor Montesinos Julve: *«No hay políticas en materia de aproximación de las contabilidades de los gobiernos nacionales, y la Comisión Europea tiene en este campo unas preocupaciones concretas y limitadas, al menos por el momento, como son el control del déficit y el endeudamiento públicos, y el seguimiento de estas magnitudes lo efectúa por medio de las cifras de las Contabilidades Nacionales de estos países, adaptadas al SEC-95.»* Y continúa: *«Parece, pues, claro que, desde el punto de vista de las instituciones europeas, emitir normas de contabilidad pública comunes para todos los gobiernos de los Estados miembros resulta demasiado engorroso o problemático, y se considera preferible perseguir unos objetivos más modestos, que puedan cubrirse por vías alternativas, como son la utilización de las cifras de la Contabilidad Nacional. Los gobiernos no están demasiado interesados en acometer un proceso de armonización de la información económico-financiera de carácter microeconómico presentada por sus entidades, porque los mercados financieros todavía no exigen información financiera acorde con los principios contables de general aceptación, sino que valoran prioritariamente otras variables, como las políticas, económicas y presupuestarias»*[6].

La ausencia de normalización y armonización en la Unión Europea determina, como dice el profesor citado, que la situación de la contabilidad pública en los países europeos sea bastante diversa, lejos de una situación armonizada y mucho menos uniforme. Esta diversidad, que es importante en el ámbito de los estados financieros derivados de la contabilidad general, es todavía más significativa cuando se considera la información presupuestaria[7].

Esta situación de los países de la Unión Europea en lo que atañe al ámbito de la contabilidad pública, tanto económico-patrimonial como presupuestaria, dista mucho de ser la ideal y no parece que haya razones a favor de ella, sino más bien en contra, ya que no pueden desdeñarse los problemas que esta falta de homogeneidad podría estar produciendo en las comparaciones entre Estados miembros respecto a magnitudes relacionadas con los ingresos y gastos

[6] Montesinos Julve, V.: «Incidencia del marco internacional en la reforma contable de la Comisión Europea», Revista Española de Control Externo, núm. 17/mayo 2004, pág. 87.

[7] Artículo citado, págs. 84 y 85.

públicos y con diversos aspectos de gestión y control de los fondos europeos aportados o recibidos. De ahí que sería deseable que se iniciase cuanto antes el proceso de armonización de la contabilidad pública en la Unión Europea.

En España tampoco puede afirmarse que la armonización intersectorial en la contabilidad pública haya sido satisfactoria, y ello básicamente porque, como señala el Tribunal de Cuentas en su Moción, no hay normas jurídicas comunes a todo el sector público español relativas a la contabilidad. En efecto, la normativa reguladora de la contabilidad pública en el ámbito del sector público estatal está contenida primordialmente en la LGP y en abundantes normas administrativas, entre las que destaca la Orden de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP). Sin embargo, dicha LGP no ha declarado básico ninguno de sus preceptos, lo que implica que las Comunidades Autónomas pueden ejercer sus competencias reguladoras en esta materia sin sujetarse a un marco común. Estas competencias se han ejercido a través de las correspondientes Leyes de Hacienda o similares, que dedican una parte de su contenido a regular la contabilidad pública de sus respectivos ámbitos territoriales, habiéndose aprobado planes contables propios prácticamente en todas las Comunidades Autónomas.

Esto ha dado lugar a una gran dispersión normativa en la regulación contable, que afecta negativamente a la homogeneidad de la información de las distintas entidades públicas administrativas, según el sector (estatal, autonómico o local) a que pertenezcan, habiéndose observado en el análisis de la referida normativa –como se dice en la Moción– determinadas incoherencias, insuficiencias y deficiencias, que se estima necesario subsanar con el fin de poder interpretar de forma inmediata y uniforme las cuentas de las distintas entidades, así como posibilitar o facilitar su comparación y su agregación o consolidación.

4. Necesidades informativas que debe satisfacer la contabilidad pública

El artículo 120 de la Ley General Presupuestaria establece como fines de la contabilidad del sector público los siguientes: 1) Mostrar la ejecución de los presupuestos, poniendo de manifiesto los resultados presupuestarios, y proporcionar información para el seguimiento de los objetivos previstos en los Presupuestos Generales del Estado; 2) Poner de manifiesto la composición y situación del patrimonio, así como sus variaciones, y determinar los resultados desde el punto de vista económico-patrimonial; 3) Suministrar información

para la determinación de los costes de los servicios públicos; 4) Proporcionar información para la elaboración de todo tipo de cuentas, estados y documentos que hayan de rendirse o remitirse al Tribunal de Cuentas y demás órganos de control; 5) Suministrar información para la elaboración de las cuentas económicas de las Administraciones Públicas, sociedades no financieras públicas e instituciones financieras públicas, de acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales; 6) Proporcionar información para el ejercicio de los controles de legalidad, financiero, de economía, eficiencia y eficacia; 7) Suministrar información para posibilitar el análisis de los efectos económicos y financieros de la actividad de los entes públicos; 8) Suministrar información económica y financiera útil para la toma de decisiones, y 9) Suministrar información útil para otros destinatarios.

Para alcanzar satisfactoriamente algunos de estos fines generales en la actual coyuntura, la contabilidad pública en España tendría que responder a tres compromisos o retos importantes, que de una forma u otra han sido puestos de manifiesto en distintos documentos del Tribunal de Cuentas y particularmente en la Moción aquí comentada, así como en el llamado *Libro blanco para la reforma de la contabilidad en España*[8], en adelante *Libro blanco de la contabilidad*. Son los siguientes:

– En primer lugar, el de hacer posible la aplicación de unos mismos principios y normas para un mismo tipo de entidades, con independencia del subsector territorial de pertenencia, en garantía de que la información contable de todas ellas sea representativa, homogénea y comparable.

– En segundo término, la contabilidad pública debería aplicar criterios similares a los de la contabilidad privada para facilitar la consolidación de las cuentas de entidades del sector público que, formando parte del perímetro de consolidación, están sujetas a uno y otro régimen de contabilidad. Mientras estos no sean homogéneos la consolidación encontrará dificultades difícilmente salvables.

– Finalmente, la elaboración de las cuentas nacionales del sector de Administraciones Públicas y la medición del cumplimiento de los compromisos respecto al control del déficit y del endeudamiento públicos derivados del Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC), acon-

[8] Este documento fue elaborado por una Comisión de Expertos constituida por Orden comunicada del entonces Ministerio de Economía, de 16 de marzo de 2001. Dedica su capítulo 14 a las repercusiones de la reforma contable en otros ámbitos, y entre ellos al de la contabilidad pública. Fue editado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) a mediados del año 2002 y está disponible en su página web (www.icac.meh.es).

sejan una aproximación de los criterios de la contabilidad pública a los del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95) y, en el plano organizativo, la mayor coincidencia posible entre el ámbito subjetivo del sector «Administraciones Públicas» de las cuentas nacionales (art. 2.1 de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria) con el conjunto de subsectores «administrativos» del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales (el del Estado viene definido en el art. 3.1 de la LGP).

5. Los fundamentos de la Moción del Tribunal de Cuentas

Dentro del apartado titulado «Fundamentación de la Moción» figuran tres subapartados en los que se analiza detenidamente si existe uniformidad en la regulación de la contabilidad, en su aplicación y en la configuración de los subsectores administrativo y empresarial.

Para indagar los problemas de uniformidad en la regulación contable se realizan en la Moción tres tipos de análisis comparativos: uno que podríamos calificar de «horizontal», consistente en el contraste de la normativa reguladora de la contabilidad de las entidades integrantes del subsector administrativo (en los subsectores empresarial y fundacional no hay problemas de uniformidad) en el Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales; un segundo análisis, que podríamos considerar como «vertical», en el que se compara la vertiente económico-patrimonial de la contabilidad pública con la contabilidad privada, y un tercer análisis, de carácter «transversal» o «circular», en los que se comparan entre sí las vertientes presupuestaria y económico-patrimonial de la contabilidad pública, y ambas con la contabilidad nacional.

Por otra parte se analiza en la Moción si en los ámbitos estatal, autonómico y local es uniforme la configuración de los subsectores administrativo y empresarial, justificándose este análisis en que la uniformidad de las normas debe ir acompañada de su aplicación por sujetos contables de la misma naturaleza, dentro de todo el sector público español, en los que sea acorde su clasificación jurídica con su actividad económico-financiera.

Finalmente, se realizan comprobaciones adicionales en relación con el desarrollo y aplicación de las disposiciones generales por los diferentes sujetos contables.

Los resultados de todos estos análisis se ponen de manifiesto en la Moción y aquí se exponen de manera resumida señalando las recomendaciones del Tribunal de Cuentas ante los problemas detectados y las consideraciones que suscitan.

6. Los problemas de uniformidad en la regulación de la contabilidad pública y las soluciones propuestas

6.1. Resultados del análisis «horizontal»

El primer y más importante problema de uniformidad en la regulación de la contabilidad pública es la ya expresada ausencia de normas contables comunes para las entidades públicas de carácter administrativo, que se manifiesta en la existencia de varios planes generales de contabilidad pública que no derivan de la distinta naturaleza de las entidades a las que son aplicables, sino del hecho de aprobarse en un ámbito competencial distinto. Esta diversidad normalizadora contrasta fuertemente –ya se indicó antes– con la uniformidad existente en el campo de la contabilidad privada, que se extiende a toda la Unión Europea y aún trasciende este ámbito al haberse adoptado las normas internacionales de contabilidad.

Señala el Tribunal de Cuentas que este contraste se produce a pesar de que las razones que abogan por la homogeneidad de la información de las entidades del subsector público administrativo sean semejantes a las que la motivan para las entidades privadas y para las del sector público empresarial y fundacional.

Además de este problema general, en la Moción se ponen de manifiesto, al comparar los distintos planes de contabilidad aplicados con el PGCP estatal, algunas diferencias y deficiencias, entre las que se destacarían las siguientes:

a) Respecto a los principios contables públicos, la única diferencia significativa es la ausencia en el PGCP de la Comunidad Autónoma del País Vasco de un apartado específico relativo a dichos principios, debido a que el indicado plan se adaptó al PGCP estatal de 1983 vigente en el año de su aprobación (1985) y posteriormente no se han incorporado a él las modificaciones introducidas en el PGCP del Estado del año 1994. No obstante, en el apartado relativo a los criterios de valoración figuran explícitamente los principios de precio de adquisición, continuidad, devengo y gestión continuada.

b) En el análisis de los cuadros de cuentas de los distintos planes contables se ha puesto de manifiesto que hay algunas cuentas cuyos códigos coinciden con otros del PGCP, pero cuya denominación y contenido son distintos a los de este.

c) En el análisis de la estructura y contenido de los modelos de las cuentas anuales que se establecen en la normativa contable se ha observado lo siguiente:

– En la codificación presupuestaria, la clasificación por programas utilizada por las entidades del Sistema de la Seguridad Social difiere de la del resto de las entidades del sector público estatal, y en los sectores autonómico y local hay algunas diferencias que no siempre están justificadas por la naturaleza o el tamaño de las entidades correspondientes, sino que suelen producirse por los retrasos significativos en la adaptación de sus clasificaciones presupuestarias a las establecidas en las disposiciones aplicables al Estado.

– Respecto a la información que debe contener el estado de liquidación del presupuesto, según la normativa aplicable a las distintas entidades, coincide con la prevista en el PGCP, aunque con algunas excepciones que se ponen de manifiesto en la Moción.

– En el análisis de las normas aplicables a las distintas entidades se ha observado que, en general, no contemplan como contenido de la memoria todos los estados previstos en el PGCP, habiendo establecido, por el contrario, determinada información que no estaba prevista en el mismo y que ha tenido como finalidad facilitar la comprensión de la actividad de las entidades contables o mejorar la información contenida en la memoria. En cuanto al contenido propio de los estados se han observado algunas diferencias, siendo la más importante la ausencia en la Administración General del Estado y en los organismos del detalle por ejercicios de los derechos a cobrar de presupuestos cerrados previsto en el PGCP.

d) Las normas de valoración aplicables a las operaciones contables de la Administración General e Institucional del Estado son las contenidas en el PGCP y a ellas se remiten las respectivas Instrucciones contables. Las diferencias entre las normas de valoración aplicables al resto de entidades y las contenidas en el PGCP son poco significativas.

6.2. Resultados del análisis «vertical»

El segundo análisis de uniformidad se plantea entre la regulación de la vertiente económico-patrimonial de la contabilidad pública y la de la contabilidad privada, deduciéndose que, aunque con algunas excepciones, existe un alto grado de armonización entre una y otra, debido a que en la elaboración del PGCP se tomó como modelo de referencia el Plan General de Contabilidad de la empresa española (PGC).

En efecto, un análisis comparativo de los principios contables que figuran en el PGC con los principios contables públicos contenidos en la LGP pone de manifiesto que, con excepción de los principios de

entidad contable e imputación de la transacción, que son exclusivos de la contabilidad pública, el resto son comunes en ambos regímenes, si bien en los principios públicos de prudencia, devengo e importancia relativa se considera no solo el ámbito económico-patrimonial, sino también el presupuestario.

Por otra parte, en el examen de los cuadros de cuentas y de las definiciones y relaciones contables del PGCP y del PGC se puede observar que son escasas las diferencias entre ambos planes, prescindiendo de las derivadas del registro contable de las operaciones correspondientes a la ejecución de los presupuestos de gastos e ingresos de las que obviamente no se ocupa el PGC, siendo las principales las derivadas de la contabilización de las siguientes operaciones: subvenciones de capital recibidas, donaciones y permuta de inmovilizado, diferencias de cambio en moneda distinta del euro e inmovilizado no financiero.

6.3. Resultados del análisis «transversal»

Respecto a los resultados del análisis comparativo de las vertientes presupuestaria y económico-patrimonial entre sí y con la contabilidad nacional, en la Moción se realizan algunas consideraciones que se resumen a continuación.

La contabilidad pública en España se basa en un modelo integrado de contabilidad económico-patrimonial y presupuestaria sujeto a unos principios contables públicos que, como se ha indicado, están armonizados en buena medida con los de la contabilidad privada. Por su parte, la información necesaria para la elaboración de la Cuentas Nacionales, en lo que se refiere al subsector «Administraciones Públicas», es proporcionada fundamentalmente por los sistemas contables de las entidades públicas y se elabora de acuerdo con los criterios del SEC-95. Dichos criterios coinciden, aunque solo parcialmente y según las operaciones, con los de la contabilidad presupuestaria o con los de la contabilidad económico-patrimonial. De ahí que una parte de la información para la elaboración de las Cuentas Nacionales de las Administraciones Públicas se obtenga de la contabilidad presupuestaria y otra de la contabilidad económico-patrimonial. Ello no significa que la información aportada por la contabilidad pública a la contabilidad nacional sea suficiente y directa, porque sigue siendo necesario a efectos de esta última la aplicación de procedimientos estadísticos y el ajuste de los datos aportados por aquella.

Es evidente a este respecto que cuanto más diferentes sean los criterios contables que rigen la contabilidad pública respecto a los del

SEC-95, más necesarios serán los ajustes y la utilización de métodos de medición estadísticos en la información suministrada por esta para convertirla en datos de contabilidad nacional.

6.4. Soluciones propuestas por el Tribunal de Cuentas

Para solucionar los problemas de uniformidad expuestos en la Moción, el Tribunal de Cuentas hace algunas recomendaciones de gran importancia.

En la primera, tras poner de manifiesto cómo las diferencias que se dan en el tratamiento contable de unos mismos hechos económicos y de unas mismas operaciones financieras distorsionan la comparación de la información contable y ocasionan diversos riesgos, se dice:

«Por ello, este Tribunal, como recomendación general, sugiere que se adopten las medidas adecuadas para que la información contable de las entidades del sector público administrativo, tanto estatal como autonómico y local, sea plenamente transparente, comparable y convertible a contabilidad nacional, en garantía de que las relaciones financieras entre los distintos niveles de la Hacienda Pública se ajusten en la misma medida a las exigencias y principios que les son de aplicación.»

En esta primera recomendación de carácter general se propone que se adopten medidas para conseguir el objetivo irrenunciable de que la información contable de todas las entidades del sector público administrativo (estatales, autonómicas o locales) sea plenamente transparente (es decir, clara, suficiente y fiable), comparable (es decir, elaborada con criterios homogéneos) y convertible a contabilidad nacional (es decir, adaptada en cuanto sea posible a los criterios de esta), advirtiéndose de los riesgos que cuando no es así se producen.

En la recomendación segunda se recoge, sin duda, la medida más importante para conseguir este objetivo. Dice así:

«Se estima del mayor interés para evitar los efectos negativos indicados y muy beneficioso para el conjunto de las Administraciones y de los usuarios de la información contable pública, que, igual que ocurre en el ámbito privado, haya un único Plan General de Contabilidad Pública de aplicación a todas las entidades del sector público administrativo, del que serían vinculantes, al menos, las partes correspondientes a los principios contables, las cuentas anuales y las normas de valoración. Para la consecución de este objetivo la Administración General del Estado debería iniciar e impulsar el proceso de elaboración del indicado Plan, siendo recomendable la participación de las Administraciones Territoriales, mediante los mecanismos de cooperación que se consideren más idóneos para conseguir la implicación de todos los agentes del

sector público en orden a la mejor satisfacción de las necesidades de información, tanto de las comunes como de las específicas de cada uno de ellos.

Para la consecución de los objetivos que se persiguen con la moción no es especialmente relevante la fórmula que se emplee para la aprobación del Plan, siempre que sea idónea para garantizar su aplicación generalizada. A tal efecto podría resultar adecuada su aprobación, como plan marco, mediante una norma estatal en la que las disposiciones correspondientes a las partes vinculantes tendrían carácter básico, sin perjuicio de que la aprobación de las adaptaciones a cada Comunidad Autónoma se hicieran por cada una de ellas. La Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1983, de 5 de agosto, entre otras, brinda a juicio de este Tribunal suficiente apoyo para fundamentar esta última propuesta. Las adaptaciones y modificaciones del Plan, en cuanto puedan afectar a los principios contables, cuentas anuales y normas de valoración, deberían seguir el mismo procedimiento de su aprobación inicial.»

Y se añade en la tercera recomendación*:*

«Aunque en la actualidad el número de diferencias entre la vertiente económico-patrimonial de la contabilidad pública y la contabilidad privada es escaso, se recomienda que en el Plan General de Contabilidad Pública se eliminen esas diferencias en cuanto no sean estrictamente necesarias. Ello facilitaría la elaboración y presentación de cuentas generales consolidadas de todos los subsectores en la forma prevista en el artículo 130.3 de la LGP.»

Estas recomendaciones merecen algunos comentarios:

a) En primer lugar hay que subrayar que la recomendación segunda del Tribunal de Cuentas, aunque en la misma línea, es más ambiciosa que la que efectúa el *Libro blanco de la contabilidad*. En su punto 14.4, tras indicar que la aprobación de las normas contables que deben aplicar las entidades sometidas al PGCP debe ser llevada a cabo por el organismo público que tenga atribuida la competencia en materia de contabilidad pública, señala que *«con el fin de que se puedan comparar los estados financieros obtenidos por las diferentes Administraciones Públicas de los ámbitos central, autonómico y local del sector público español, es necesario que se armonicen los criterios contables aplicados por dichas entidades en torno a los principios recogidos en el PGCP»*. El Tribunal de Cuentas da un paso más propugnando un plan común.

b) En segundo término hay que destacar que el Tribunal de Cuentas sugiere, como es lógico, que la iniciativa e impulso del plan único correspondan a la Administración General del Estado, aunque con la participación de las Administraciones Territoriales. No considera relevante la fórmula a emplear para la aprobación del plan, siempre que sea idónea para garantizar su aplicación generalizada, si bien se

inclina por una norma estatal en la que las partes vinculantes de este tengan carácter básico.

Hay quien, como José Pascual García, que defiende decididamente esta fórmula, llega incluso a considerar que ciertos contenidos tanto de la LGP como del PGCP son básicos y deberían haber sido declarados legalmente como tales.

Así, tras realizar un análisis del artículo 13.1 de la Ley 12/1983, de 14 de octubre, del Proceso Autonómico, a la luz de la Sentencia 76/1983, de 5 de agosto, escribe: «*De lo expuesto cabe deducir que la normativa contable contenida en la LGP y el PGCP no es solo legislación supletoria de las leyes de Hacienda autonómicas, sino legislación básica, en cuanto a sus aspectos esenciales, que deben respetar aquellas. Más difícil resulta concretar cuáles sean dichos aspectos. Cuando menos lo serán, a nuestro entender, la obligación de rendir cuentas al Tribunal, los fines de la contabilidad pública, la delimitación de las entidades del sector público sujetas al sistema contable público o al privado, los destinatarios de la información contable, la publicidad de las cuentas y aquellos sin los cuales no existirá el mínimo denominador común exigible a la información contable y a las cuentas públicas. A partir de estas premisas nos parece también indubitable que ha de atribuirse carácter básico al PGCP, cuya aprobación es facultad del Ministro de Economía y Hacienda. Pero de su contenido, a semejanza de lo establecido en el Plan General de Contabilidad Empresarial, no tendrían por qué ser vinculantes los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas y los movimientos contables. Por el contrario, tendrían este carácter, cuando menos, el deber de aplicar los principios contables públicos, que ahora se formulan también en la LGP, las cuentas anuales y las normas de valoración. Naturalmente, esta es una cuestión que debería haber aclarado una disposición legal y no lo ha hecho, naciendo así el Plan con una grave carencia, que contraviene su propia esencia, pues un Plan que solo se declara aplicable al Estado y organismos autónomos poco o nada normaliza*»[9].

Una alternativa a la aprobación del Plan General de Contabilidad único mediante ley estatal en la que se atribuya carácter básico a las disposiciones reguladoras de los aspectos o partes vinculantes de aquel podría ser su aprobación por el Estado y las Comunidades Autónomas en sus respectivos ámbitos territoriales de competencia, previo acuerdo del contenido del plan que podría adoptarse en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, como ya ocurriera a finales de 1991 con el documento «Normalización de la información contable a suministrar por la Adminis-

[9] PASCUAL GARCÍA, José: *Régimen Jurídico del Gasto Público: presupuestación, ejecución y control,* 4ª edición. Boletín Oficial del Estado (Madrid, 2005), pág. 729.

tración del Estado y las Administraciones Autonómicas». También sería conveniente que este acuerdo precediera a la opción de ley estatal de carácter básico por la que se inclina el Tribunal de Cuentas, que en todo caso consideramos preferible a la alternativa que se esboza en este párrafo, porque con ella quedaría más sólida y permanentemente garantizado el objetivo perseguido de que haya un solo plan aplicable en todo el territorio nacional.

c) En tercer lugar hay que subrayar la recomendación del Tribunal de Cuentas de que se eliminen las diferencias que no sean estrictamente necesarias entre la vertiente económico-patrimonial de la contabilidad pública y la contabilidad empresarial (entre las necesarias se encuentran las derivadas del registro de las operaciones específicas del presupuesto) con el fin de hacer posible la presentación de cuentas consolidadas. Aunque no sean muy importantes, mientras subsistan diferencias en los criterios de contabilización o en el contenido de las cuentas individuales a consolidar habrá dificultades para abordar un proceso normal de consolidación. Así lo reconoce el documento «Consolidación de cuentas anuales en el sector público», elaborado por un grupo de trabajo promovido por la Intervención General de la Administración del Estado dentro de la Comisión de Contabilidad Pública. En su punto 5.1, dedicado a los problemas que presenta la elaboración de las cuentas consolidadas en el sector público, se señala que uno de ellos *«es la coexistencia en el perímetro de consolidación de entidades sujetas a diferentes principios contables»*, y se aclara seguidamente *que «en función del tipo de entidad y de la actividad que desarrollen, las entidades están sometidas a principios contables públicos o empresariales, lo cual va a dificultar la presentación de estados consolidados dada la complejidad del proceso de homogeneización»*. Posteriormente, en el punto 5.2, en el que se indican las posibles soluciones para salvar las dificultades, se dice que es previsible que la aplicación de los métodos de integración global y proporcional a las entidades que no estén sujetas a los principios contables públicos no pueda realizarse en una primera etapa, por lo que sería necesario aplicar a estas entidades, en un periodo transitorio, el denominado *«procedimiento de puesta en equivalencia modificado»*[10].

Este periodo transitorio, pensamos, que debiera ser lo más corto posible, a lo que sin duda contribuiría grandemente la eliminación de diferencias en el futuro plan de contabilidad pública respecto al de privada en los aspectos que sean vinculantes, en línea con la propuesta del Tribunal de Cuentas.

---

[10] *Vid. Consolidación de cuentas anuales del sector público*. Editorial Ministerio de Economía y Hacienda (Madrid, 2006).

d) Aunque no es un aspecto contemplado en la Moción, sería deseable que en la elaboración del Plan General de Contabilidad Pública preconizado se tuvieran en cuenta las Normas Contables Internacionales del Sector Público (IPSAS), que son, como es sabido, la adaptación de las NIC/NIIF en este ámbito, llevada a cabo por el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Expertos Contables (IFAC), si bien la coherencia del PGCP con aquellas, que se preconiza también en el *Libro blanco de la contabilidad*, es presumible que se alcanzará en todo caso, ya que las modificaciones que se introduzcan en el nuevo PGCP serán sin duda acordes con el futuro PGC adaptado a las NIC/NIIF.

Respecto a los problemas de regulación detectados en el análisis comparativo que hemos denominado «transversal», los párrafos 2º y 3º de la recomendación cuarta de la Moción dicen lo siguiente:

«Por otra parte, sería muy conveniente que los modelos contables presupuestario y económico-patrimonial de la contabilidad pública, sin perjuicio del cumplimiento de sus respectivos fines, se aproximasen en la medida que fuera posible al de Contabilidad Nacional, sin desvirtuar la uniformidad propugnada en esta moción entre el modelo económico-patrimonial del PGCP con el del PGC de la empresa privada.

Aun cuando lograr la aproximación de los criterios contables de los tres modelos a los que se hace referencia en el párrafo anterior se presenta como una tarea difícil, se estima que sería conveniente, e incluso necesario, que en las cuentas anuales figurase de alguna manera la información elaborada con criterios de Contabilidad Nacional, así como la conciliación entre cifras de uno y otro sistema, de forma que la cifras de Contabilidad Nacional aparezcan cada vez más vinculadas directamente a la información contable ofrecida por las entidades públicas, de acuerdo con el principio de transparencia a que se hace referencia en el artículo 5 de la LGEP. Todo ello sin perjuicio de que la contabilidad presupuestaria, y más concretamente el estado de liquidación del presupuesto contenido en las cuentas anuales, mantenga la estructura necesaria para cumplir con su finalidad primordial, que es cerrar el ciclo presupuestario, por parte del poder ejecutivo, presentando al poder legislativo la información necesaria sobre la ejecución de los presupuestos aprobados por este.»

Y en la recomendación quinta se indica que *«deberían eliminarse las diferencias existentes en el ámbito tanto de la codificación como de la contabilidad presupuestaria para facilitar la consolidación de los Presupuestos de todas las Administraciones Públicas no solo en la fase de elaboración, sino en la de ejecución y liquidación. Asimismo, en la estructura presupuestaria, deberían reservarse rúbricas específicas para aquellos tipos de gasto que por no incidir*

en la capacidad de financiación dan lugar a ajustes en la conversión de la contabilidad pública a contabilidad nacional, con lo cual se facilitaría el proceso y se ganaría en transparencia. Por lo que se refiere a la Administración General del Estado y aquellas Comunidades Autónomas que siguen la misma práctica sería deseable, en aras de la homogeneidad propugnada, que se incluyesen en las previsiones iniciales de ingresos de sus presupuestos los del capítulo 9, "Pasivos financieros" y las modificaciones que en dichas previsiones se produzcan a lo largo del ejercicio cuando tengan por finalidad financiar incrementos de gasto».

Aunque el Tribunal de Cuentas reconoce la dificultad de poner en práctica su recomendación de aproximar los tres modelos contables considerados (presupuestario, económico-patrimonial y de contabilidad nacional), cabría ir un poco más lejos y preguntarse si sus propuestas son compatibles unas con otras, porque, además de dicha aproximación, se postula la de la vertiente económico-patrimonial de la contabilidad pública a la contabilidad empresarial. La repuesta tiene que ser afirmativa, porque evidentemente no se defiende un modelo único de contabilidad, sino el acercamiento de la contabilidad pública en España a los dos modelos contables de aplicación supranacional (el de contabilidad nacional y el de contabilidad empresarial), y en eso las posibilidades son muchas y reales. Probablemente el camino más adecuado sería acercar la vertiente presupuestaria de la contabilidad pública a la contabilidad nacional y la económico-patrimonial a la empresarial.

Respecto a lo primero, en un plano teórico cabría preguntarse si a largo plazo y naturalmente previas las modificaciones legislativas oportunas no sería posible una profunda adaptación de la normativa y de la contabilidad presupuestaria a los criterios de la contabilidad nacional, lo que indudablemente supondría renunciar a la actual configuración del presupuesto como documento financiero representativo de las obligaciones de pago y de los derechos de cobro liquidados en el ejercicio económico y exigibles a corto plazo. Como por el momento este planteamiento parece utópico, pensamos que, sin renunciar a la actual filosofía presupuestaria, podrían adoptarse, entre otras, las siguientes medidas:

a) Separar nítidamente los capítulos 1 a 7 del presupuesto de gastos, correspondientes a operaciones no financieras, del capítulo 8 (activos financieros) y 9 (pasivos financieros) no solamente a efectos de clasificación de resultados, sino también y principalmente en el sentido de definir con rigor en las normas presupuestarias las operaciones de activos financieros imputables al capítulo 8 en función del criterio de contabilidad nacional, para evitar los ajustes de conversión

de datos de una contabilidad a la otra con origen en esta causa, y para impedir que dicho capítulo pueda utilizarse como vía para enmascarar auténticas transferencias de capital u otras operaciones con incidencia en la capacidad/necesidad de financiación, es decir, en el déficit público medido en términos de contabilidad nacional. Ello supondría lógicamente una instrumentación jurídica de las operaciones acorde con su fondo económico.

b) Crear rúbricas presupuestarias específicas que permitan distinguir la cuantía del gasto o ingreso a efectos de una u otra contabilidad. Así podría hacerse para evitar en la medida de lo posible las cuantificaciones o estimaciones que actualmente deben realizarse para el ajuste de las cifras presupuestarias. Esta separación en el capítulo 8 sería una alternativa al planteamiento más radical expuesto en el punto *a)* precedente.

c) Además de las medidas relacionadas con los estados de liquidación presupuestaria, para la aproximación aquí preconizada debería utilizarse también la memoria integrante de las cuentas anuales y generales, en la que podría explicarse de manera satisfactoria y suficiente la conversión de los datos de la contabilidad pública a la contabilidad nacional y los criterios y cálculos que subyacen en ella, todo ello en cumplimiento del principio de transparencia.

Debe subrayarse, insistiendo en la compatibilidad antes defendida, que todas estas medidas no tendrían por qué perturbar la aproximación de la vertiente económico-patrimonial de la contabilidad pública a la contabilidad empresarial postulada por el Tribunal de Cuentas, que debería, a nuestro juicio, tender a la coincidencia de los principios contables y normas de valoración, y a la identidad en el contenido de las cuentas anuales en las rúbricas aplicables en ambas contabilidades. En este sentido, la existencia de cuentas presupuestarias en la contabilidad pública no supondría, si se cumplen los requisitos anteriores, obstáculos serios para la consolidación de las cuentas de entidades sujetas a uno u otro régimen de contabilidad.

Antes de finalizar este apartado es conveniente dejar constancia de que en la misma línea de aproximación entre los criterios de la contabilidad pública y la contabilidad nacional se pronuncia el *Libro blanco de la contabilidad*, que en uno de los párrafos del apartado 14.4, señala que «*la contabilidad pública en España debería aportar información según los criterios de la contabilidad nacional (SEC-95), ya que estos criterios son los que se utilizan en las comparaciones internacionales de los datos financieros de las Administraciones Públicas*».

7. EL PROBLEMA DE UNIFORMIDAD EN LA CONFIGURACIÓN DE LOS SUBSECTORES ADMINISTRATIVO Y EMPRESARIAL EN LOS ÁMBITOS ESTATAL, AUTONÓMICO Y LOCAL Y SOLUCIONES PROPUESTAS

En la Moción se analiza también si en todos los sectores (estatal, autonómico o local) es uniforme la configuración de los subsectores administrativo y empresarial, ya que la uniformidad de las normas debe ir acompañada de su aplicación por sujetos contables de la misma naturaleza, dentro de todo el sector público español, en los que sea acorde su clasificación jurídica con su actividad económico-financiera.

A este respecto se señala en la Moción que no son infrecuentes los casos en que se encomienda a empresas públicas en forma de compañía mercantil o de entidad pública empresarial, que se financian con fondos públicos, el desarrollo de actividades netamente administrativas y que, aun cuando a efectos de Contabilidad Nacional el encuadramiento y los deberes de estas entidades están claros, en el ámbito estrictamente contable se producen no pocas distorsiones y un riesgo para el principio de transparencia y para la estimación del déficit. Por otra parte, se recuerda que el propio Tribunal de Cuentas se ha ocupado de la cuestión en diversos informes y, en particular, en las Declaraciones sobre la Cuenta General del Estado, poniendo de manifiesto la existencia de operaciones que por su naturaleza deberían tener un tratamiento diferente al reflejado en la liquidación presupuestaria.

Posteriormente se pone de manifiesto que la LGP no ha conseguido clasificar las entidades integrantes del sector público estatal atendiendo a su naturaleza económico-financiera de acuerdo con lo dispuesto en el SEC-95, de forma que no existe concordancia entre los organismos del sector público administrativo, cuyas cuentas se integran junto con las del Estado y la Seguridad Social para la formación de la Cuenta General de dicho sector, y los que integran el agente organismos de la Administración Central a efectos de Contabilidad Nacional, produciéndose el hecho de que un elevado número de organismos (alrededor del 25 por ciento), sujetos al PGCP, se consideran dentro del sector público empresarial a efectos de Contabilidad Nacional y, por el contrario, se incluyen en Contabilidad Nacional, dentro del agente organismos de la Administración Central, una serie de entidades públicas empresariales, fundaciones y sociedades mercantiles estatales que pertenecen a los sectores empresarial y fundacional según la LGP y que están sujetos, por tanto, al PGC o a su adaptación a las entidades sin fines de lucro.

Como consecuencia de esta situación, el Tribunal de Cuentas propone lo siguiente en su recomendación cuarta:

«Las discordancias entre los ámbitos subjetivos del sector público administrativo, definido en la LGP, y del sector Administraciones Públicas en términos de Contabilidad Nacional solo deben darse excepcionalmente, cuando existan razones justificadas, y dentro de un marco legal que es particularmente necesario definir no solo en el ámbito del sector público estatal, sino también en el autonómico y en el local. Y ello porque no debe ser ajena al proceso normalizador la necesidad de facilitar la conversión de la contabilidad pública a contabilidad nacional, garantizando a un tiempo la transparencia y la corrección de las operaciones de conversión. En línea con esta recomendación deberían adoptarse medidas que eviten la desviación del déficit del sector Administraciones Públicas hacia el sector público empresarial mediante el recurso a formas de personificación propias del Derecho privado, a pesar de que, aplicando criterios de contabilidad nacional (función principal y naturaleza de los recursos que utilizan para su financiación), sean encuadrables en el sector Administraciones Públicas.»

Seguidamente el Tribunal de Cuentas completa la recomendación, considerando deseable que, como ha ocurrido con el sector público local, a partir de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, las Comunidades Autónomas aproximen la configuración de sus respectivos sectores a la misma tipología y clasificación que las establecidas en el del Estado.

En este punto incide también el *Libro blanco de la contabilidad*. Dice lo siguiente en uno de los párrafos del repetido apartado 14.4: *«A la hora de determinar el régimen contable (PGC o PGCP) que deben aplicar las entidades del sector público, debe prevalecer el fondo económico de las actividades que realmente desarrollan sobre la forma jurídica adoptada. De tal forma que una sociedad mercantil pública o entidad pública empresarial que tenga un tipo de actividad propia de una Administración Pública debería de aplicar el PGCP, mientras que un organismo autónomo u otra entidad pública administrativa que tenga una actividad mercantil debería de aplicar el PGC.»*

En ambos casos se aprecia la existencia de una discordancia entre clasificación jurídica de las entidades y el plan contable aplicable, pero mientras en el *Libro blanco* el medio para solucionarla sería atenerse al fondo económico de las operaciones, el Tribunal de Cuentas parece optar en primer término por una clasificación jurídica de cada entidad ajustada a la naturaleza económica de su actividad y a su financiación.

La situación ideal, y como tal difícil de conseguir, sería que la naturaleza de la actividad de las entidades y su financiación determina-

sen su clasificación jurídica de manera uniforme en los ámbitos central y territoriales, de tal forma que hubiese coincidencia entre el conjunto de entidades integrantes del sector «Administraciones Públicas» a efectos de la contabilidad nacional y el de las que, por calificarse como «*administrativas*», estarían sujetas al PGCP.

8. Los problemas de uniformidad en la aplicación y desarrollo de la normativa contable y soluciones propuestas

Además de los casos de falta de uniformidad a que se ha hecho referencia, que tienen su origen en las propias disposiciones generales que regulan la contabilidad, la Moción analiza aquellos otros en que ello es debido a la distinta, inadecuada o desfasada aplicación de dichas disposiciones generales, al margen de que tal aplicación pueda estar amparada o no por normas de desarrollo o adaptación de aquellas. Se señalan como problemas principales a este respecto los siguientes:

a) Las diferencias en la aplicación de las disposiciones relativas a la contabilidad pública y, entre ellas, las existentes en los criterios utilizados para la elaboración de algunos estados contables por los distintos tipos de entidades del sector público estatal que se integran en la Cuenta General del sector público administrativo. Así:

– La Administración General del Estado no consigna en su estado de liquidación del presupuesto de ingresos las previsiones iniciales relativas al capítulo 9, «Pasivos financieros», a diferencia del resto de entidades con presupuesto limitativo.

– Las modificaciones de las previsiones iniciales de ingresos que han de financiar un mayor gasto público no son objeto de registro contable en la Administración General del Estado, en las entidades del Sistema de la Seguridad Social y en algunas Comunidades Autónomas, contrariamente a lo que sucede en el resto de entidades.

– Existen también diferencias en cuanto al contenido, en distintas adaptaciones, de epígrafes del balance que tienen la misma denominación en ellas, pudiendo señalarse como más representativa la relativa a los inmuebles entregados en uso a las Comunidades Autónomas por las entidades gestoras de la Seguridad Social.

– No es uniforme tampoco ni el cálculo ni la aplicación del remanente de tesorería, cuya finalidad específica debe ser la financiación de una parte de los presupuestos de gastos de las entidades correspondientes.

b) El desfase temporal en la aplicación de las disposiciones contables, derivado, por una parte, de la actual distribución de competencias en materia de contabilidad pública, y de otra, de la falta de agilidad para incorporar simultáneamente a la normativa contable aplicable a cada grupo de entidades las novedades introducidas en la contabilidad pública o las modificaciones necesarias para actualizarla o corregir las deficiencias que pudieran existir. Así, en el sector público estatal, las adaptaciones del PGCP aprobado en 1994 no se completaron hasta 1999, con la aprobación de la de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales; en el sector público autonómico los correspondientes planes se han ido implantando progresivamente entre los ejercicios 1994 y 2002, y en el sector público local la adaptación del PGCP de 1983 no comenzó a aplicarse hasta el año 1992, y hasta 2006 no se ha iniciado la aplicación de los planes adaptados al de 1994.

c) La falta de uniformidad en el procedimiento para la aplicación y desarrollo del PGCP. Entre las posibles causas de los problemas indicados se encuentra la que tiene su origen en las distintas fórmulas utilizadas para articular las relaciones entre el PGCP, la correspondiente Instrucción contable y la adaptación del plan a cada grupo de entidades, que no son homogéneas para los distintos grupos de entidades, con la consecuencia de que cualquier novedad introducida en el PGCP requiere para su aplicación que se modifique también la normativa específica de cada grupo de entidades afectadas por los órganos (a veces de distinto rango) competentes, aunque se trate de una mera incorporación literal de dicha novedad, lo que determina que los cambios del PGCP se apliquen con lentitud y grandes desfases temporales entre las distintas entidades que se ven afectadas por aquellos.

d) Las diferencias en la estructura y contenido de las cuentas generales en los distintos ámbitos estatal, autonómico y local. En efecto:

– En el ámbito estatal la Cuenta General del Estado (CGE) se forma con los siguientes documentos: la Cuenta General del sector público administrativo (CGSPA), la Cuenta General del sector público empresarial, la Cuenta General del sector público fundacional y la memoria. De acuerdo con el artículo 130 de la LGP, las cuentas generales de los distintos sectores se forman mediante la agregación o consolidación de las cuentas de las entidades que integran cada sector, pudiendo determinar el Ministro de Economía y Hacienda la obtención de una sola cuenta agregada o consolidada de todos los entes del sector público estatal, o en su caso por sectores, opción esta última que es la aplicada actualmente.

En cuanto a la estructura del balance, de la cuenta del resultado económico-patrimonial y del estado de liquidación del presupuesto que deben integrar la CGSPA, existen algunas diferencias con los modelos previstos en el PGCP, que son debidas fundamentalmente a la falta de homogeneidad en los modelos contenidos en las adaptaciones del PGCP a que se ha hecho referencia anteriormente. Esta falta de homogeneidad obliga a la Intervención General de la Administración del Estado a realizar una serie de homogeneizaciones para la formación de la CGSPA que dan lugar, en determinadas ocasiones, a errores que se han puesto de manifiesto en las Declaraciones sobre la CGE de los ejercicios correspondientes.

– En el ámbito autonómico, un análisis comparativo de las respectivas Leyes de Hacienda de las Comunidades Autónomas pone de manifiesto que, con carácter general, no se distinguen las distintas partes de la Cuenta General y que existen notables diferencias en cuanto a su estructura y a su ámbito subjetivo en relación con la CGE.

– En el ámbito local las instrucciones de contabilidad no hacen referencia a las fundaciones, disponiendo que la Cuenta General de la entidad local se forme con la Cuenta de la propia entidad, con la Cuenta de los organismos autónomos y con las cuentas de las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de la entidad local.

En relación con estos problemas de aplicación y desarrollo de las disposiciones contables de carácter general y en concordancia con otros aspectos tratados anteriormente, el Tribunal de Cuentas en su Moción propone las recomendaciones sexta y séptima, que tienen el siguiente tenor literal:

– *«Para conseguir que las normas contables de los distintos grupos de entidades esté armonizada en todo momento, este Tribunal considera que sería conveniente que se estableciesen los procedimientos oportunos para que cualquier modificación del PGCP se trasladase sin demora a dichas normas.»*

– *«Finalmente, deberían eliminarse las diferencias existentes en el contenido y estructura de las Cuentas Generales en los distintos ámbitos estatal, autonómico y local en la medida que ocasionan problemas a la hora de elaborar las cuentas económicas del sector público de acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.*

Una fórmula para conseguir la uniformidad deseada y evitar así las diferencias sería regular, dentro del Plan General de Contabilidad Pública y, en concreto, en el apartado de cuentas anuales, la estructura y contenido de las Cuentas Generales. Si esto no se considerase técnicamente adecuado, tal regulación podría realizarse mediante una norma independiente, que en todo caso

debería tener el mismo ámbito de aplicación y la misma eficacia jurídica que las disposiciones relativas a los apartados vinculantes del Plan.»

Es obvio que el plan único propuesto por el Tribunal de Cuentas deberá tener sus correspondientes adaptaciones y desarrollos normativos. Por ello propugna que se establezcan procedimientos para que los cambios ulteriores que se introduzcan en el plan se trasladen sin demora y a ser posible con cierto automatismo a todas las entidades que estén sujetas a él, para evitar los actuales problemas de desfase temporal que tan negativamente repercuten en la homogeneidad de las cuentas durante largos periodos de tiempo.

Por otra parte, se postula la uniformidad en estructura y contenido para las distintas cuentas generales de todo el territorio nacional, proponiendo su regulación dentro del propio plan general de contabilidad o mediante una norma independiente de carácter básico. Ello es coherente con otras propuestas de la Moción; piénsese, por ejemplo, que la información contenida en las cuentas generales constituye una base muy importante para la elaboración de las cuentas económicas del sector público; de ahí también la importancia de que sea homogénea.

9. A MODO DE SÍNTESIS

En el proceso actual de reforma y adaptación de la legislación mercantil española en materia contable para su armonización internacional de acuerdo con la normativa de la Unión Europea, que dará lugar a un nuevo Plan General de Contabilidad de la empresa y a la modificación de la regulación de la contabilidad pública, parece muy oportuna la aprobación por el Tribunal de Cuentas de una «Moción sobre la aplicación de principios y normas contables uniformes en el sector público», en la que a partir de un certero diagnóstico de la situación actual y de los retos que tiene planteados la contabilidad pública en España se formulan unas propuestas o recomendaciones de enorme interés para la mejora de esta, siendo destacables las que se resumen a continuación:

– Ante la falta de uniformidad existente en la regulación de la contabilidad pública en España, el Tribunal de Cuentas recomienda, en general, que se adopten las medidas adecuadas para que la información contable de las entidades del sector público administrativo, con independencia del ámbito competencial estatal, autonómico o local al que pertenezcan, sea plenamente transparente, comparable y convertible a contabilidad nacional y, en particular, que, igual que ocurre en el sector privado, haya en el público un único Plan Gene-

ral de Contabilidad Pública de aplicación a dichas entidades, del que serían vinculantes, al menos, los principios contables, las cuentas anuales y las normas de valoración, y que podría ser aprobado preferentemente, aunque no se hace cuestión del procedimiento a seguir, mediante una norma estatal en la que las disposiciones correspondientes a las partes vinculantes tendrían carácter básico.

– Aunque la comparación de la vertiente económico-patrimonial de la contabilidad pública con la contabilidad privada pone de manifiesto que en este ámbito las diferencias no son importantes, el Tribunal de Cuentas considera que cuando no sean estrictamente necesarias deberían ser eliminadas, ajustándose los criterios de aquella a los de esta, para facilitar la elaboración y presentación en el sector público de cuentas consolidadas.

– Por otra parte, en la Moción se estima muy conveniente que los criterios de los modelos contables presupuestario y económico-patrimonial de la contabilidad pública se aproximen en la medida que sea posible a los de la contabilidad nacional, de tal manera que las cifras de esta aparezcan cada vez más vinculadas directamente a la información contable ofrecida por las cuentas de las entidades públicas, de acuerdo con el principio de transparencia contemplado en el artículo 5 de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

– Respecto a las discordancias observadas entre el ámbito subjetivo del sector público administrativo, al que le es de aplicación los criterios de la contabilidad pública, y el sector «Administraciones Públicas» de la contabilidad nacional, en la Moción se considera que tales discordancias deberían evitarse, sin perjuicio de que haya excepciones por razones justificadas y dentro de un marco legal que es particularmente necesario definir no solo en el subsector público estatal, sino también en el autonómico y local, de tal manera que exista la misma tipología y clasificación jurídica de las entidades en estos tres subsectores y, a su vez, se consiga la máxima coincidencia posible entre el conjunto de entidades que integran éstos con las que configuran el sector «Administraciones Públicas» a efectos de contabilidad nacional.

– Por lo que se refiere a los problemas relacionados con el desarrollo y aplicación de las disposiciones generales que regulan la contabilidad y, en concreto, para conseguir que las normas contables de los distintos grupos de entidades esté armonizada en todo momento, en la Moción se considera que sería conveniente que se estableciesen los procedimientos oportunos para que cualquier modificación del PGCP se trasladase sin demora a dichas normas.

– Por otro lado, se estima que deberían eliminarse las diferencias existentes en el contenido y estructura de las Cuentas Generales en los distintos ámbitos públicos, sugiriéndose como fórmulas para conseguir la uniformidad, o bien la regulación de esta materia dentro del Plan General de Contabilidad Pública común propugnado, o bien mediante una norma independiente de carácter básico.

Las recomendaciones del Tribunal de Cuentas, aunque más amplias y ambiciosas, apuntan en varios aspectos en la misma dirección que las contenidas en el apartado 14.4 del *Libro blanco para la reforma de la contabilidad en España*», elaborado en el seno de la propia Administración. Así pues, las propuestas del Tribunal de Cuentas, además de su interés intrínseco, caen sobre un terreno ya abonado y, por lo dicho anteriormente, en un momento propicio. Por ello es de esperar y desear que sean asumidas por sus destinatarios y den lugar, a través de las oportunas reformas, a una regulación de la contabilidad pública en España que haga posible que la información económico-financiera de todas las entidades –estatales, autonómicas o locales–, que configuran el sector público administrativo, sea no solo fiable y suficiente para satisfacer los fines que tiene asignados, sino también homogénea para que la aplicación de determinados principios constitucionales, como el de solidaridad, se cimiente sobre una base informativa sólida y uniforme.