

Premio XII

Reforma Contable y Auditoría Pública.
(2009)

Reforma Contable y Auditoría Pública

Eloy Morán Méndez

Auditor. Consello de Contas de Galicia

Resumen: Este trabajo analiza la incidencia del Plan General de Contabilidad de 2007 en la contabilidad y auditoría del sector público desde una triple perspectiva.

En primer lugar, se delimita el ámbito del sector público donde se debe aplicar directamente el plan privado, configurado básicamente por las empresas y fundaciones públicas.

En segundo lugar, se analizan los cambios del Plan General de Contabilidad de 2007 con más repercusión en la auditoría pública. De especial trascendencia son las modificaciones que afectan al tratamiento de las subvenciones concedidas a empresas públicas, fijando el nuevo plan el destino de la ayuda como criterio básico para determinar la solución contable.

Por último, la reforma contable mercantil debe servir de estímulo para la actualización de la contabilidad pública, identificándose tres grandes retos pendientes: consolidación de estados financieros, elaboración de indicadores de gestión y normalización contable nacional e internacional.

Palabras clave: Reforma contable, plan contable, contabilidad pública, auditoría pública y empresas públicas.

Abstract: This paper looks into the influence of the 2007 General Accounting Plan on the accounting and auditing of the public sector from a threefold point of view.

Firstly, the area of the public sector in which the private plan should be applied directly is defined, consisting basically of public enterprises and foundations.

Secondly, the changes of the 2007 General Accounting Plan with most repercussions in public auditing are looked into. Of particular importance are the changes affecting the treatment of subsidies granted to public enterprises, the new plan establishing the destination of the aid as an essential criterion for determining the accountancy solution.

Finally, the mercantile accounting reform should encourage the updating of public accounting, there being three major challenges yet to be faced: the consolidation of financial states, the creation of management indicators, and the standardization of national and international accounting.

Keywords: Accounting reform, accounting plan, public accounting, public auditing and public enterprises.



1. Introducción

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de *reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea* y el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el *Plan General de Contabilidad* (en adelante PGC 07) introducen un conjunto de cambios que afectan a toda la profesión contable, sin que los auditores públicos permanezcamos ajenos a ellos.

En una interpretación apresurada podría pensarse que esta nueva normativa tiene una repercusión limitada en la contabilidad y la auditoría del sector público. Sin embargo, su incidencia es amplia y diversa por las siguientes razones:

- a) Resulta directamente aplicable a un grupo de entidades, cada vez más numeroso, que forman parte del sector público.
- b) Afecta a un conjunto de unidades que, si bien no están integradas directamente en el sector público, adoptan una posición especial respecto a éste y se incluyen dentro del ámbito subjetivo de los trabajos de auditoría pública como, por ejemplo, los perceptores de subvenciones y los concesionarios de obras y servicios públicos.
- c) Constituye un nuevo marco de referencia que deberá ser tenido en cuenta en la reforma de la contabilidad pública con el objetivo de propiciar, en la medida de lo posible, una convergencia entre ambos sistemas.

Cada uno de estos efectos evidencia la repercusión de la reforma mercantil en la contabilidad y auditoría del sector público. A partir de esta triple perspectiva, se abordará la problemática del ámbito subjetivo de la contabilidad pública y privada, las novedades incorporadas por el PGC 07 que tienen una mayor trascendencia en el campo de la auditoría pública y los retos que la reforma de la contabilidad empresarial introduce en la contabilidad pública.

2. Aplicación del Plan General de Contabilidad al Sector Público

2.1 Ámbito subjetivo de la contabilidad pública y privada

En el sector público español se aprecia, en las últimas décadas, una tendencia creciente a crear un gran número de entidades, con distintas formas jurídicas, para la prestación de diversos servicios públicos. De manera recurrente, los poderes públicos han defendido la creación de este tipo de entidades amparándose en criterios de eficiencia y de mejora en la gestión de los fondos públicos. Sin embargo, muchas han sido las voces críticas que han situado en la “huída del derecho administrativo” y en la elusión de los límites al endeudamiento público las razones últimas de la proliferación y éxito de estas figuras.

Todas estas entidades forman la estructura institucional o, como algunos prefieren denominar, instrumental de la administración. Esta estructura no es totalmente homogénea en los tres niveles de gobierno –estatal, autonómico y local– existiendo diferentes tipos de entidades y terminologías distintas para su denominación. En cualquier caso, en todos ellos conviven formas de personificación jurídica públicas y privadas, lo que provoca la aplicación de regímenes jurídicos diferentes, tanto públicos como privados. La contabilidad no es ajena a esta dualidad coexistiendo organismos sujetos a contabilidad pública con otros sometidos a contabilidad privada o empresarial.

La información financiera que deben proporcionar los distintos agentes está condicionada por su entorno económico, jurídico y social, del que dependerán los usuarios, objetivos y características de aquélla. Los documentos contables públicos de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) y los documentos

elaborados por la Comisión de Sector Público de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) han construido un marco conceptual que permite identificar las características económicas y jurídicas del entorno de la contabilidad pública.

Desde esta perspectiva teórica, la contabilidad pública debe ser aplicable a las administraciones públicas, entendidas como las unidades sin ánimo de lucro, cuya actividad se orienta a la prestación de servicios públicos a la colectividad a título gratuito o semigratuito, y/o efectúan operaciones de redistribución de la renta y riqueza nacional y cuyos recursos proceden, en su mayor parte, de impuestos y otras prestaciones obligatorias recibidas directa o indirectamente. Por lo tanto, desde esta misma óptica, el régimen de contabilidad privada se restringiría a las entidades del sector público cuya actividad principal consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios, obteniendo ingresos como contrapartida de dichas entregas.

Sin embargo, la obligación de los entes del sector público de elaborar sus cuentas en régimen de contabilidad pública o empresarial vendrá determinada, en última instancia, por lo que establezca su normativa reguladora. Serán las leyes que regulan cada una de las administraciones (estatal, autonómica y local) y su normativa de desarrollo las que fijen tanto su estructura institucional como las normas contables que les afecten. Esta dispersión normativa en el ámbito contable público¹ contrasta con lo que acontece en el ámbito empresarial donde el proceso normalizador alcanza a todo el Estado. Frente a la existencia de un único plan contable empresarial aplicable en todo el territorio español, en la esfera pública existe un plan para la administración central, las instrucciones de contabilidad para la administración local y la mayor parte de las comunidades han aprobados sus propios planes públicos. En consecuencia, el análisis del ámbito subjetivo del nuevo plan exige revisar la normativa aplicable a cada nivel de gobierno. La revisión de esta

1. A excepción de la Contabilidad Nacional que es la esfera de la contabilidad pública donde se ha llevado a cabo un proceso normalizador, con el objetivo básico de determinar el déficit y la deuda pública.

legislación, permite concluir que están sujetos al PGC 07, las siguientes entidades:

- Las sociedades mercantiles con capital público mayoritario.
- Las entidades públicas empresariales.
- Los entes de derecho público sometidos al ordenamiento jurídico privado².
- Las fundaciones públicas.
- Los consorcios que no se integren en el sector público administrativo.

Por lo tanto, el PGC 07 resultará directamente aplicable a las entidades integrantes del sector público empresarial³ y fundacional, con las especialidades para las fundaciones que se pondrán de manifiesto posteriormente.

Como puede observarse, con carácter general, las normativas utilizan la forma jurídica como criterio determinante para el sometimiento al plan público o privado. Se produce una prevalencia del criterio jurídico- formal frente al económico. El problema surge cuando la forma empleada no casa bien con la actividad desarrollada. En este sentido, es habitual la existencia de entidades que han sido constituidas jurídicamente como sociedades mercantiles o entes empresariales y que, sin embargo, presentan las notas teóricas que configuran a las administraciones públicas. Respalda esta afirmación el hecho de que numerosas de estas “empresas” son consideradas administraciones públicas en términos de contabilidad nacional⁴. Al mismo tiempo, como supuesto menos habitual, existen entidades

que jurídicamente están definidas como administraciones públicas y que, paradójicamente, realizan actividad de carácter empresarial.

Estos supuestos, poco deseables, son bastante habituales. En estos casos, el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España recomienda que se adapte la forma jurídica al tipo de actividad que realmente se desarrolla. Si no se produce la adaptación, el informe aboga porque prevalezca el fondo económico, de tal manera que las entidades apliquen el plan contable público o privado en función de su actividad y no de su forma jurídica. A nuestro juicio, esta segunda opción resulta difícilmente viable desde un punto de vista jurídico.

2.2 Peculiaridades en la aplicación del Plan General de Contabilidad a las sociedades y fundaciones públicas

Los principios y normas contables que deben aplicar las sociedades y fundaciones serán los establecidos en el PGC 07 y en sus futuras adaptaciones. Sus cuentas anuales serán las previstas en estas normas. Ahora bien, la pertenencia de estos entes al sector público introduce peculiaridades que afectan a la información financiera que deben proporcionar. En primer lugar, muchas de las empresas públicas, tal como ha quedado dicho, no actúan en régimen de mercado lo que debe ponderarse en la aplicación de los principios y normas contables, más aún si tenemos en cuenta la prevalencia en el nuevo plan del fondo económico de las operaciones sobre su forma jurídica. En segundo lugar, resulta insuficiente como información a suministrar la recogida en la normativa privada⁵. Así

2. En estas entidades deberá atenderse a lo que disponga su normativa específica.

3. Existe alguna entidad de este sector como el ICO y las entidades aseguradoras a las que se le aplica normativa contable específica.

4. En torno a un tercio de las sociedades mercantiles autonómicas están clasificadas como administraciones públicas en contabilidad nacional.

5. Esta problemática es objeto de análisis en el estudio número 7 *La presentación de información sobre la actividad por las empresas públicas del Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC)*.

lo ha entendido, con gran acierto, la LGP que obliga a presentar, junto con las cuentas anuales, un informe relativo al cumplimiento de determinadas obligaciones de carácter económico-financiero. Esta previsión fue desarrollada mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda en 2005 (sustituida por una nueva en 2009) en la que se concretó la información que se debe suministrar. Ésta se refiere al cumplimiento de los programas de actuación plurianual y liquidación de los presupuestos, subvenciones y aportaciones recibidas, adquisiciones de inmovilizado regionalizadas, ejecución de los contratos-programas, cumplimiento de los principios de publicidad y concurrencia previstos en la legislación de contratos, cumplimiento de principios de legalidad en materia de personal, contratación y subvenciones, garantías recibidas de entidades del sector público y evolución de las plantillas de personal.

Por otra parte, las fundaciones públicas ajustarán su contabilidad al Real Decreto 776/1998 por el que se aprueba la adaptación sectorial del PGC 90 a las entidades sin ánimo de lucro. El problema que se plantea es la posible colisión entre esta adaptación y el nuevo plan. Por eso, el PGC 07 indica, en su disposición transitoria quinta, que las entidades sin fines lucrativos seguirán aplicando la adaptación sectorial en todo lo que no se oponga a la nueva normativa. La interpretación de esta disposición ha sido objeto de consulta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)⁶ que concreta su contenido en las siguientes obligaciones:

1. Las entidades sin ánimo de lucro seguirán aplicando las normas de valoración incluidas en el R.D. 776/1998, siempre que el PGC 07 no establezca un criterio distinto, en cuyo caso deberá aplicarse el nuevo criterio.
2. Las cuentas anuales están integradas por los documentos exigidos por sus disposiciones específicas, sin que estén obligadas a elaborar los nuevos documentos incluidos en el PGC 07, es decir, sin exigencia del estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo.
3. El balance y la cuenta de resultados deberán ajustarse al nuevo formato incluido en el PGC 07, informando de las partidas específicas previstas en la adaptación sectorial de 1998.

2.3 Dimensión del sector público empresarial y fundacional

Una vez sentado que es el sector público empresarial y fundacional donde el nuevo plan resultará directamente aplicable, conviene realizar una breve aproximación a su dimensión y composición. Este sector ha adquirido una importancia creciente a lo largo del tiempo, si bien se aprecian tendencias distintas en la administración central y en las administraciones territoriales.

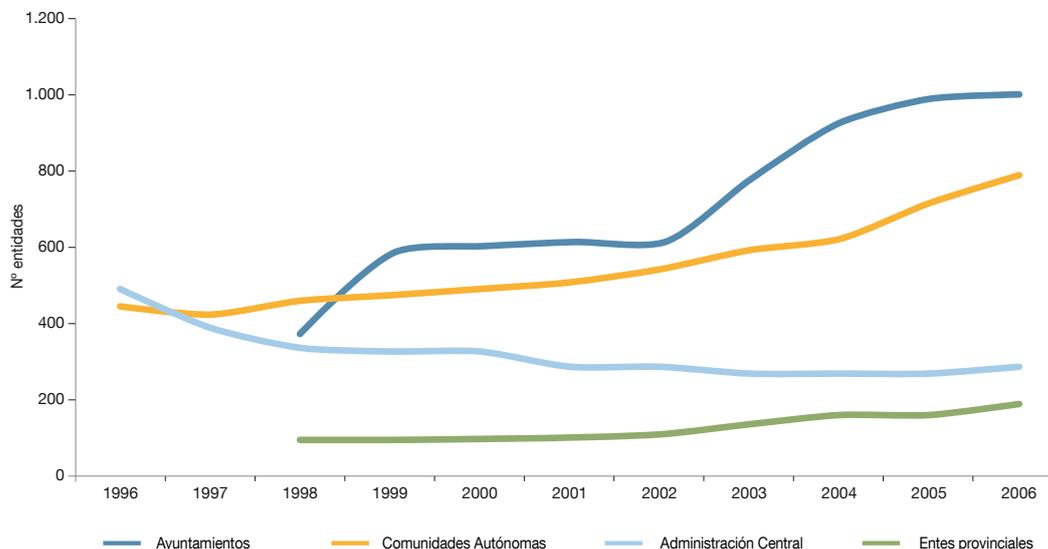
A final del año 2006, según datos de la IGAE existían 2255 empresas con participación pública mayoritaria. El 53% pertenecen al sector local, el 35% al autonómico y el 12% restante al estatal. En el 81% de las empresas, el capital social era íntegramente público⁷. Son pocos los ámbitos de actuación que escapan a este grupo de entidades. En la esfera autonómica destacan las empresas gestoras de infraestructuras, las de radio-televisión y las de desarrollo y promoción económica. En la local, sobresalen las de gestión urbanística, las de saneamiento de aguas y gestión de residuos y las de promoción cultural y deportiva.

6. Consulta nº 1. BOICAC, nº 73/Marzo 2008 y consulta nº 4, BOICAC nº 76/Diciembre 2008.

7. Dentro de ellas se incluyen las entidades públicas empresariales y los entes de derecho público.

8. Incluye sociedades mercantiles, entidades públicas empresariales y entes de derecho público sometidos al ordenamiento jurídico privado.

9. No se dispuso de información sobre el número de empresas públicas locales correspondientes a los ejercicios 1996 y 1997.

Gráfico 1. Número de empresas públicas. Evolución 1996-2006

Fuente: IGAE y elaboración propia

En el Gráfico 1 se muestra la evolución del número de empresas públicas⁸ existentes en cada nivel de gobierno⁹.

En la administración central se aprecia una tendencia decreciente en el número de entidades, concentrada fundamentalmente en los años 1996 y 1997 como resultado de un proceso de privatización y reestructuración. En las administraciones territoriales la tendencia es creciente, con

carácter más sostenido en el ámbito autonómico y acentuada en los últimos años en la administración local.

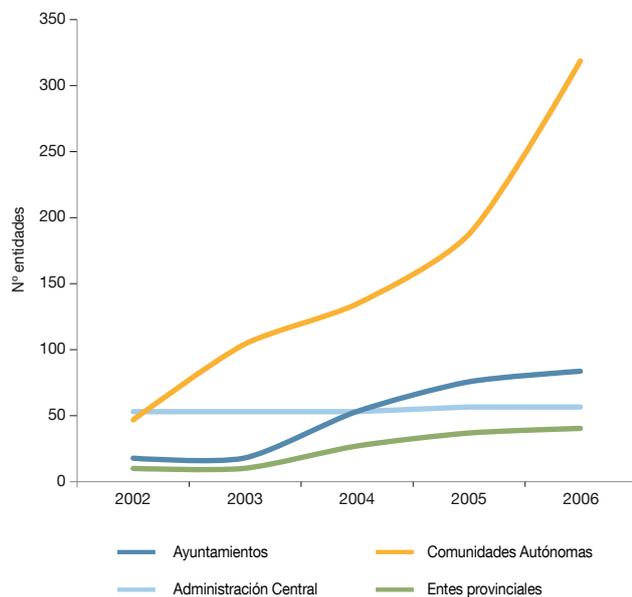
Por su parte, el sector fundacional también ha experimentado un crecimiento notable. A finales del ejercicio 2006, la IGAE tenía inventariadas 491 fundaciones. El 64% en el ámbito autonómico, el 25% en el local y el 11% en el estatal. Su evolución en el período 2002-2006 se refleja en la Gráfica 2.

8. Incluye sociedades mercantiles, entidades públicas empresariales y entes de derecho público sometidos al ordenamiento jurídico privado.

9. No se dispuso de información sobre el número de empresas públicas locales correspondientes a los ejercicios 1996 y 1997.



Gráfico 2. Número de fundaciones públicas. Evolución 2002-2006



Fuente: IGAE y elaboración propia

El aumento se concentró en las administraciones territoriales, fundamentalmente en la autonómica, permaneciendo estable en la administración central. No obstante, las evoluciones reflejadas en la gráfica pueden no responder a la creación de estas entidades en el período analizado, situándose su origen en la mejora del proceso de identificación e intercambio de información entre la IGAE y el resto de administraciones.

3. La repercusión del Plan General de Contabilidad en la Auditoría Pública

El PGC 07 introduce un importante conjunto de cambios respecto al PGC 90. Las modificaciones que son citadas con más insistencia son: la inclusión de un marco conceptual como conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos que permiten el reconocimiento y valoración de elementos y en el que se le da prevalencia al fondo económico de las operaciones sobre su forma jurídica; la incorporación de dos nuevos estados –estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo– a las cuentas anuales; y la utilización del valor razonable como criterio de valoración de algunos elementos patrimoniales.

Desde la perspectiva auditora, la nueva normativa originará cambios en las principales magnitudes contables (valor del activo, patrimonio neto y resultados). Ahora bien, por motivos de espacio y oportunidad, desde la óptica de la auditoría pública merece la pena centrar el análisis en aquellas cuestiones incorporadas al Plan que guardan una relación más estrecha con la actividad del sector público.

Bajo esta premisa se analizarán las siguientes operaciones:

- Subvenciones otorgadas por terceros (no socios).
- Subvenciones otorgadas a las empresas públicas.
- Concesiones administrativas.

3.1 Subvenciones otorgadas por terceros (no socios)

El PGC 07 recoge en su norma de valoración 18ª el tratamiento contable de subvenciones, donaciones y legados. Se ocupa de aquellos supuestos en los que se produce una transferencia de recursos, sin contemplar las ayudas, generalmente públicas, que aportan ventajas económicas, pero sin suministro de fondos.

Con carácter general, las subvenciones no reintegrables se contabilizarán como ingresos directamente imputados al patrimonio neto. Posteriormente, serán reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias atendiendo a su finalidad. Son dos las notas exigidas para que las subvenciones se registren como ingresos:

- a) Aportaciones de recursos a la empresa desde una fuente externa, con la excepción de las empresas públicas que se analizan de manera específica.
- b) No exigencia de contraprestación ni obligación de restitución.

La falta de concurrencia de la primera nota, es decir, cuando las subvenciones, donaciones y legados (no reintegrables) sean concedidos por los socios o propietarios, provocará que la subvención no sea considerada como ingreso, debiendo anotarse directamente en los fondos propios.

La ausencia de la segunda nota, supondrá que las subvenciones al ser reintegrables se califiquen como pasivos y no como ingresos.

El registro inicial se producirá cuando exista un acuerdo individualizado de concesión, se hayan cumplido las

condiciones establecidas en el mismo y no existan dudas razonables sobre la recepción de los fondos. Esto obliga a registrar una subvención como pasivo (subvención reintegrable) hasta que no se satisfagan los requisitos del acuerdo de concesión¹⁰.

En este sentido, las normas internacionales de contabilidad, en concreto la NIC 20, consideran como no reintegrables las ayudas en las que exista seguridad razonable, no se exige certeza, sobre el cumplimiento de las condiciones asociadas a su disfrute. Además, la NIC 20 permite que la subvención se recoja minorando el valor del activo o compensando directamente el gasto subvencionado, opción ésta no recogida por el legislador español.

La valoración se efectuará por el valor razonable del importe concedido o del bien recibido, referidos al momento de su reconocimiento. El plan señala expresamente, tal como ya se había recogido anteriormente en alguna consulta del ICAC¹¹, que tendrán naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte que hayan sido financiados gratuitamente. Por lo tanto, aunque el activo recupere su valor, no procede la corrección contable del mismo por la parte subvencionada.

Por lo que respecta a la imputación de las subvenciones a resultados, se mantiene el criterio recogido en la norma de valoración 20ª del PGC 90, es decir, será realizada en función de su finalidad sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos. Los supuestos que pueden presentarse y su tratamiento contable se resumen en el cuadro siguiente:

10. El ICAC (consulta nº 11, BOICAC nº 75/Septiembre 2008) señala que en el caso subvenciones que exigen el mantenimiento de un determinado comportamiento durante un número de años, una vez realizada la actuación concreta establecida en la concesión, se puede presumir cumplidas las condiciones de mantenimiento futuro si no existen dudas razonables sobre su cumplimiento.

11. Consulta nº 1 BOICAC nº 25/abril 1996.

Finalidad	Finalidad Tratamiento contable
Asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficit de explotación de ejercicios previos o del actual.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se imputan directamente a pérdidas y ganancias en el ejercicio en que se concedan. ▪ Registro en la cuenta 740 con cargo a cuentas deudoras o de tesorería.
Asegurar una rentabilidad o compensar déficit de ej. futuros.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se registran en el patrimonio neto y se imputan a pérdidas y ganancias en el ejercicio para el que se conceden.
Financiación de gastos específicos.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se registran en el patrimonio neto imputándose a resultados en el ejercicio en que se devenguen los gastos que se financian.
Adquirir activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Registro en el patrimonio neto. Imputación como ingresos en el ejercicio en proporción a la dotación a la amortización o cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro de valor o baja en balance.
Adquirir existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Registro en el patrimonio neto. Imputación a resultados en ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
Adquirir activos financieros.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Registro en el patrimonio neto. Imputación a resultados en ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
Cancelación de deudas.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se registran en el patrimonio neto. Se imputan como ingresos del ejercicio en que se produzca la cancelación. Si se otorgan en relación con una financiación específica, se imputan en función del elemento financiado.
Importes sin asignación a una finalidad específica.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se imputan directamente como ingresos en el ejercicio en que se reconozcan.

Por último, el nuevo plan, al igual que hacía el anterior pero con mayor nivel de detalle, se ocupa de la información que sobre subvenciones debe proporcionar la memoria. Ésta es la siguiente:

- Importe y características.
- Análisis del movimiento de las partidas.
- Origen, indicando el ente concedente.
- Cumplimiento o no de las condiciones asociadas a las mismas.

3.2 Subvenciones otorgadas por socios o propietarios: el caso de las empresas públicas

Como quedo dicho, según el PGC 07, las subvenciones no reintegrables recibidas de socios o propietarios no constituyen ingresos y deben registrarse directamente como fondos propios. El PGC 90 no trataba específicamente esta cuestión, si bien preveía en su cuadro de cuentas, dentro de los fondos propios, las aportaciones de los socios para compensar pérdidas. Además, esta materia fue objeto de consulta al ICAC¹². Según éste, si las subvenciones tienen como finalidad compensar pérdidas genéricas derivadas de las actividades propias del tráfico de la sociedad y son concedidas por los socios de la misma, no deberían lucir como ingreso de explotación y se incluirán directamente en los fondos propios hasta que las pérdidas sean compensadas. Por el contrario, las subvenciones concedidas para garantizar una rentabilidad mínima, con el objeto de compensar los menores ingresos que se producen por el establecimiento de precios políticos o para fomentar la realización de determinadas actividades específicas que se concreten mediante contratos-programa o sistemas similares, deben lucir como ingreso de explotación en la cuenta de pérdidas y ganancias. Este tratamiento contable era independiente de que las subvenciones fueran concedidas “*ex ante*” o “*ex post*”.

El PGC 07 prevé el tratamiento contable de fondos propios para todas las subvenciones concedidas por los socios, al margen de su naturaleza. La raíz se encuentra en la prevalencia que se otorga al fondo económico de las operaciones, haciendo equivalentes estas subvenciones con el resto de aportaciones que los socios o propietarios puedan realizar con la finalidad fundamental de fortalecer el patrimonio de la empresa.

No obstante, el nuevo plan prevé una excepción. Así, se indica que en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización se realizará de acuerdo con los criterios expuestos para las subvenciones otorgadas por terceros y, por lo tanto, se reconocerán como ingresos imputados directamente al patrimonio neto o a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Dos son pues los requisitos exigidos para que estas aportaciones sigan el régimen general y no sean contabilizadas directamente como fondos propios:

1. Que sean concedidos por la entidad pública dominante. Parece pues que quedarían excluidas las que pudiesen realizar los restantes socios públicos y privados de la empresa pública. Este requisito puede originar soluciones poco coherentes en empresas públicas con participaciones de distintas administraciones, ya que las posibles subvenciones que otorguen todos ellos para financiar actividades de interés público o general pueden tener un tratamiento distinto, en función de que sean recibidas de la entidad dominante o de otro socio.
2. Que se destinen a financiar la realización de actividades de interés público o general. La fórmula empleada es demasiado genérica y amplia. En todo caso, parecen quedar excluidas las aportaciones destinadas a financiar las actividades de carácter mercantil. La actuación o no

12. Consulta nº3. BOICAC 09/Abril 1992 y consulta nº1 BOICAC 17/Julio 1994.

en régimen de competencia de mercado, la fijación de los precios de venta por la administración matriz y la cobertura sistemática de las pérdidas por parte de ésta son los criterios más empleados a la hora de deslindar la naturaleza de las actividades desarrolladas por las empresas públicas.

En todo caso, la excepción descrita vuelve a ser una manifestación de la prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica de las operaciones. De esta manera, lo que se pretende es que la titularidad pública de una empresa no suponga un tratamiento contable distinto de los recursos que obtenga. De tal forma que si la sociedad realiza actividades de interés público o general y de ello se deriva la prestación de servicios de forma gratuita o a precios inferiores a los que corresponderían en condiciones de libre competencia, los fondos que reciba para compensar este efecto deben integrarse como ingresos y llevarse a los resultados del ejercicio que corresponda. Sin embargo, el ICAC mediante consulta (Consulta nº 7. BOICAC nº 77) se aparta de esta interpretación y hace pivotar el tratamiento contable de las subvenciones, como ingresos o fondos propios, en la financiación de actividades específicas o genéricas, respectivamente. Si las subvenciones se destinan a actividades concretas se registrarán como ingresos, siguiendo los criterios establecidos en el apartado 1.3 de la NRV. 18ª. En el caso de transferencias a empresas para financiar globalmente su actividad, la anotación se realizará directamente como fondos propios. De esta manera, el ICAC recupera la postura que venía manteniendo en las consultas formuladas sobre esta cuestión en el marco del plan del 90.

Desde una perspectiva auditora, conviene recordar que esta materia ha sido analizada en informes de fiscalización de los órganos de control externo. Ha sido recurrente la tendencia de las empresas públicas a contabilizar las transferencias recibidas de su entidad pública dominante

como aportaciones de los socios para compensar pérdidas y, correlativamente, la presupuestación de las mismas en el capítulo VIII de gastos (adquisición de activos financieros) de la entidad concedente, registrando, al mismo tiempo, un incremento de sus inversiones financieras en el activo del balance. En muchas ocasiones, este tratamiento no se correspondía con la realidad económica de la operación. Los objetivos perseguidos eran básicamente dos:

1. Que la operación fuese considerada como financiera y no computase en el déficit en términos de contabilidad nacional¹³.
2. Un mejor tratamiento fiscal, evitando que los fondos formasen parte de los ingresos de la sociedad en el impuesto sobre sociedades y, sobre todo, procurando que las aportaciones, no formasen parte del denominador de la prorrata del Impuesto sobre el Valor Añadido, disminuyendo la capacidad de deducción de las cuotas soportadas en este impuesto.

Estos dos motivos han decaído. En primer lugar, porque la determinación del resultado a efectos del cumplimiento del objetivo de estabilidad llevará aparejado un ajuste si el tratamiento presupuestario no es coincidente con el de contabilidad nacional. En segundo lugar, porque las subvenciones ya no se integran en la prorrata y, por lo tanto, no merman la capacidad de deducción en este impuesto al haberse modificado la normativa como consecuencia de la jurisprudencia del Tribunal de las Comunidades Europeas.

En definitiva, la entrada en vigor del nuevo plan y la regulación que le dispensa a las subvenciones a empresas públicas constituye un estímulo para actualizar el tratamiento contable de estas operaciones, ajustándolo a su verdadero fondo económico.

13. En contabilidad nacional las inyecciones de capital a las empresas públicas se consideran financieras cuando, actuando como accionista, se proporcionan fondos, y a cambio se reciben activos financieros esperando dividendos. Son no financieras las aportaciones realizadas por la administración pública, actuando con fines de política pública, sin recibir activos financieros y sin esperar rentas de propiedad.



3.3 Concesiones administrativas

El PGC 90 no regulaba de manera expresa el tratamiento contable de las concesiones administrativas. Fue la resolución del ICAC, de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, la que se ocupa de estas operaciones, entendiendo como concesión administrativa los actos por los que una entidad de derecho público transfiere a un particular la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público. En síntesis, su operativa era la siguiente:

- Las concesiones figurarán como inmovilizado inmaterial por el importe de los gastos incurridos en su obtención.
- La amortización se realizará en un plazo que no podrá superar el período concesional.
- En el caso de activos materiales afectos a la concesión, éstos se amortizarán en función de su vida útil. Al mismo tiempo, se dotará un fondo de reversión que reconstituirá el valor neto contable estimado del activo en el momento de reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo.

El nuevo plan se limita a mencionar las concesiones administrativas como uno de los posibles elementos a incluir dentro de los inmovilizados intangibles. El cuadro de cuentas prevé para su registro la cuenta 202 definiéndola, al igual que hacía el PGC 90, como los gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión. Por lo tanto, no hay modificación alguna en este campo. La principal novedad en esta materia se encuentra en el marco conceptual del plan y se refiere a los activos materiales afectos a la concesión. En esta parte, se indica que la vida útil de los activos sometidos a reversión será el período concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo. En estos casos desaparece la obligación de dotar el fondo de reversión, porque la amortización se va a realizar en función del tiempo que el bien se utilice por la empresa y durante el cual pueda generar ingresos. Además, hay que tener presente que formará parte del importe inicial de este inmovilizado material, el valor actual de las obligaciones de desmantelamiento y retiro asumidas, así como los costes de rehabilitación de lugar en el que se asiente el activo, figurando como contrapartida una provisión.

Con respecto a la adaptación sectorial del PGC 90 a las empresas de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, el PGC 07 dispone de forma expresa que mantengan su vigencia los criterios relativos a la imputación de los gastos financieros diferidos derivados de la financiación de las infraestructuras, hasta que se aprueben la nueva adaptación. En síntesis, este criterio se basa en imputar los gastos financieros en función de los ingresos de la concesión y no de su devengo. Este criterio evita la acumulación de pérdidas contables en los primeros años en los que la carga financiera es mayor. Sin embargo, en el ámbito internacional existe una interpretación del *International Accounting Standards Board* (IASB, IFRIC-12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*) que no sigue este criterio y que genera intranquilidad en el sector concesional, ya que la imputación de la carga financiera en función de su devengo, genera pérdidas contables importantes en los primeros años y grandes beneficios al final de la concesión.

La IFRIC-12 –que ha sido recientemente adoptada por la Unión Europea– ofrece pautas interesantes para la contabilización de concesiones y otros acuerdos de colaboración público-privada. La interpretación se aplica a los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado, siempre que el ente concedente controle o regule los servicios que debe proporcionar el operador, a qué precio y a quién, recibiendo la infraestructura al finalizar el acuerdo. Por lo tanto, el criterio base del que parte la IFRIC es el de control de la infraestructura y no el de transferencia de beneficios y riesgos¹⁴. En estos supuestos, las infraestructuras no deben ser reconocidas como inmovilizado material por el operador privado, ya que se entiende que éste sólo tiene acceso a la infraestructura para proporcionar el servicio público en nombre de la concedente. Aunque la guía no aborda la contabilización que debe realizar la administración concedente, la consecuencia lógica es que la infraestructura

sea reconocida en el balance de ésta. El operador privado deberá registrar un inmovilizado intangible o un activo financiero. Cuando la empresa concesionaria obtiene un derecho incondicional a recibir efectivo de la administración, el contrato debe clasificarse como un inmovilizado financiero. Sólo se clasificará como intangible, cuando la empresa quede sometida al riesgo de demanda cobrando un precio a los usuarios que utilicen la infraestructura. Esta postura que sugiere condicionar el registro contable en función de quién sea el pagador de los servicios, puede no recoger adecuadamente el fondo económico de las operaciones.

4. Retos de la Contabilidad Pública ante la modificación del Plan General de Contabilidad

Tradicionalmente, las reformas en contabilidad pública se produjeron con cierto retraso respecto a las realizadas en el ámbito privado. Así, el Plan de Contabilidad Pública del año 1981 tuvo como modelo el plan de la empresa española publicado ocho años antes, mientras que el PGCP de 1994 utilizó como base el PGC 90. Resulta deseable que la futura adaptación de la contabilidad pública siga estrechando el desfase temporal existente entre estas reformas.

La experiencia de los OCEX en la fiscalización de la información financiera proporcionada por las administraciones públicas permite identificar como debilidades fundamentales las siguientes:

- Existencia de inventarios incompletos o desactualizados que no concilian con los datos contables lo que cuestiona el adecuado reflejo de la situación patrimonial de la administración.

14. El criterio de transferencia de riesgos y beneficios es el que sigue la normativa contable inglesa y el utilizado por Eurostat para el tratamiento de estas operaciones en la elaboración de cuentas nacionales. También es el criterio recogido por el Comité de Sector Público de AECA en la contabilización de las infraestructuras realizadas a través del sistema de peaje en sombra.

- Problemas en la aplicación del principio de devengo.
- Limitada información consolidada que permita ofrecer una visión global de la actividad realizada por la administración matriz y sus entidades dependientes.
- Escasa, cuando no nula, implantación de sistemas de contabilidad de costes.
- Defectuosa información sobre indicadores de gestión.

Estos problemas evidencian una situación de la información financiera de las administraciones públicas, tanto externa como interna, mejorable y de cierta desventaja respecto al ámbito privado.

Son varias las causas que propiciaron esta situación y que han evitado que los progresos en la materia hayan sido más rápidos. Sin duda alguna, ha contribuido de forma decisiva el hecho de que, tradicionalmente, los usuarios se hayan centrado, prácticamente en exclusiva, en la información de carácter presupuestario, sin que el resto de información financiera haya tenido una demanda suficientemente intensa.

Además, existen nuevos retos en el entorno a los que debe adaptarse la contabilidad pública: globalización, descentralización, externalización de la gestión pública, nuevas modalidades de financiación pública, etc. En este contexto, las reformas que se realicen deben estar inspiradas en criterios de modernización y transparencia. Como ha señalado el Comité de Sector Público de AECA, la transparencia debe ser en el sector público lo que el mercado es al sector privado, por ello los usuarios de la información contable pública tienen derecho a acceder a una parte de la información que en el sector empresarial queda restringida para uso interno.

A nuestro juicio, los retos que se plantean a la contabilidad pública son los siguientes:

- Normalización y armonización contable.
- Consolidación de estados financieros.
- Elaboración de indicadores de gestión.

4.1 Normalización contable

La normalización contable debe perseguir un triple objetivo:

- Armonizar los distintos subsistemas contables.
- Armonizar la contabilidad financiera pública y privada.
- Armonizar la contabilidad española con el ámbito internacional.

En sentido amplio, la contabilidad pública incluye tres subsistemas:

- a) Presupuestario, cuyo objetivo es registrar la ejecución y liquidación del presupuesto ofreciendo los resultados presupuestarios.
- b) Económico-patrimonial, con la finalidad de reflejar la situación económica, patrimonial y financiera de la entidad.
- c) Contabilidad Nacional, con el propósito de elaborar las cuentas económicas del sector público.

A estos ámbitos, se puede añadir el de los indicadores no financieros, constituido por la información sobre los medios empleados y objetivos realizados. Queda dicho que los objetivos perseguidos en los ámbitos descritos son distintos, lo cual condiciona los criterios de registro y valoración. Sin embargo, esto no debe ser obstáculo para que se aproximen y sean los más homogéneos posibles, consiguiendo como resultado ofrecer una información financiera más clara y consistente. Entendemos que este factor debería ser tenido en cuenta en la redacción del nuevo plan.

En segundo lugar, es necesario que el nuevo PGCP converja en la medida de lo posible con el PGC 07. Hasta ahora, las divergencias entre el plan público y el privado de 1990 eran escasas y fácilmente identificables, concentrándose, fundamentalmente, en el criterio de imputación de las subvenciones de capital y en el tratamiento peculiar del inmovilizado de uso general. Esto favorecía la comparabilidad. Con la aprobación del nuevo plan, las diferencias aumentan y se extienden tanto a los principios y normas de valoración

como a los estados contables que forman parte de las cuentas anuales. La existencia de unidades públicas sujetas tanto a plan público como privado dificultará la comparación de información y la consolidación debiendo realizar ajustes para homogeneizar los criterios contables.

Finalmente, parece oportuno tomar en consideración en la reforma contable las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NIC SP) emitidas por la IFAC. Y ello por dos motivos fundamentales: primero, por la deseable armonización contable internacional; y, segundo, porque las NIC SP están estrechamente relacionadas con las NIC que han servido de base para la reforma de la contabilidad empresarial.

4.2 Consolidación de estados financieros

En este campo se aprecia, de forma evidente, una brecha considerable entre el ámbito público y privado. En 1991 ya se aprobaron las normas de formulación de cuentas anuales consolidadas para el sector empresarial. La obligación incluso alcanza a las fundaciones que realicen actividades mercantiles y que se encuentren en los supuestos previstos en la legislación. En el sector público, no existe una normativa equiparable. No obstante, se aprecian esfuerzos en las distintas leyes de hacienda pública que comienzan a fijar la obligación de ofrecer información consolidada. En cualquier caso, resulta necesario diseñar un marco que regule los criterios y reglas de consolidación. Dar este paso es condición necesaria para ofrecer una visión global de la actividad realizada por cada administración y sus entes dependientes. En otro caso, la tendencia creciente a crear entidades autónomas para la prestación de servicios públicos seguirá incrementando la dispersión y fragmentación de la información.

Si bien hay que ser consciente que este proceso conlleva dificultades de implantación, no se debe desconocer que existen experiencias internacionales exitosas en

este campo¹⁵. Para resolver los problemas de carácter práctico que puedan presentarse y, en particular, la existencia en el perímetro de consolidación de unidades sujetas a planes contables distintos resulta interesante la solución transitoria que ofrece la IGAE en su documento sobre la consolidación de las cuentas anuales del sector público. En él indican que, inicialmente, se aplique a las unidades no sujetas a los principios contables públicos el “procedimiento de puesta en equivalencia modificado”. Como es conocido, en el procedimiento de puesta en equivalencia se sustituye el valor contable de la inversión por el porcentaje de los fondos propios de la entidad participada que le corresponda a la entidad del grupo. En el llamado “modificado”, el procedimiento se aplica sobre la situación financiera y los resultados de las entidades obtenidos según los principios contables empresariales, no siendo necesario realizar homogeneizaciones previas para adaptar las valoraciones a los principios contables públicos aplicables por la matriz.

4.3 Indicadores de gestión

En la actualidad, las cuentas públicas adolecen de falta de información sobre indicadores de gestión y costes. Los objetivos de las administraciones públicas no están orientados a la obtención de beneficios, lo que condiciona de forma evidente la interpretación de la información financiera que se ofrece. Existe consenso sobre el carácter limitado que tiene el resultado económico como magnitud para valorar la eficiencia de la administración. Por eso, la prestación de muchos servicios sin contraprestación directa, recomienda que la información financiera se complete con otra que refleje los objetivos alcanzados y los medios empleados. De esta forma los usuarios podrán conocer el coste de los servicios y la eficiencia en el uso de los recursos escasos. Además, esta información aparece como un requisito necesario para el desarrollo de la auditoría operativa.

15. El marco conceptual de esta materia ha sido objeto de la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público nº 6 “Estados Financieros Consolidados” del IFAC.



5. Consideraciones finales

La reforma contable realizada en España en el ámbito mercantil afecta directamente al sector público. La creación por parte de éste, de manera creciente, de entidades sometidas al derecho privado, básicamente empresas y fundaciones públicas, determina la aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad a todos estos organismos. A nuestro juicio, la pertenencia de estos entes al sector público introduce peculiaridades que afectan a la información financiera que deben proporcionar, resultando insuficiente las cuentas anuales previstas en la norma privada. Por otra parte, dentro de este colectivo se aprecia la existencia de entes que pese a ser definidos jurídicamente como empresariales realizan tareas típicamente administrativas, lo que provoca que las normas contables privadas que se les aplican no se ajusten bien a la actividad que desarrollan. Estos supuestos son más habituales de lo deseable. Constituyen un motivo más para proceder a una reorganización administrativa en

la que se simplifique las múltiples tipologías organizativas que actualmente existen y en la que se establezca una correspondencia lógica entre forma jurídica empleada, normativa aplicable y actividad realizada.

Los cambios contables incidirán, también, en los trabajos de auditoría pública. En materia de subvenciones, destaca el tratamiento específico que se le otorga a las concedidas a empresas públicas, en las que el destino de la ayuda (financiación o no de actividades de interés general) y la posición del ente concedente (dominante o no) aparecen como los criterios a utilizar para determinar la solución contable. La aplicación de los mismos puede originar problemas de interpretación. El ICAC se ha pronunciado mediante consulta entendiendo, con carácter general, que deben registrarse como ingresos las subvenciones concedidas para actividades específicas y directamente como fondos propios las destinadas a actividades no concretas. En las concesiones administrativas, la nueva normativa no introduce grandes modificaciones, más allá del cambio en el período de amortización de los activos materiales afectos a la concesión, con la consiguiente desaparición del fondo de reversión vinculado a la recuperación del valor neto contable del bien. En esta materia, conviene estar atentos, por una parte, a la nueva adaptación del plan a las empresas concesionarias y, por otra, a la evolución de la normativa internacional que, a la luz de los últimos pronunciamientos, podría introducir novedades importantes en el registro de los acuerdos, cada vez más habituales, de colaboración público-privada.

Finalmente, la entrada en vigor de nueva normativa contable empresarial constituye un estímulo para la actualización y mejora de la contabilidad pública. A nuestro juicio, los principales retos que se presentan son los siguientes: armonización contable, consolidación de estados financieros y elaboración de indicadores que informen sobre medios y objetivos. La armonización debería tener un triple objetivo: aproximar los criterios utilizados en los distintos subsistemas contables públicos –presupuestario, financiero y contabilidad nacional–, procurar la convergencia entre contabilidad pública y privada y armonizar la contabilidad española con las normas internacionales.

6. Bibliografía

- **Acerete, B.** (2006). "Aspectos contables de las colaboraciones público-privadas." *Revista Presupuesto y Gasto Público*, número 45, páginas 199-215.
- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas** (2001). *Marco conceptual para la información financiera de las Administraciones Públicas*. Documento n.º 1 de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público.
- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas** (2005). *Inmovilizado no financiero de las Administraciones Públicas*. Documento n.º 2 de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público.
- **Eurostat** (2001). *Manual del SEC 95 sobre el déficit público y la deuda pública*, 2ª edición.
- **International Federation of Accountants** (1999). Estudios del sector público de la IFAC. Madrid, *Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España*.
- **Intervención General de la Administración del Estado** (1994). *Principio contables públicos*. Documentos 1 a 8.
- **Intervención General de la Administración del Estado** (2006). *Consolidación de cuentas anuales del sector público*.
- **Intervención General de la Administración del Estado** (varios años). *Informe sobre el sector empresarial y fundacional*.
- **Ley 16/2007**, de 4 de julio, de *reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea*. (BOE nº 160, 5/7/2007).
- **Pina Martínez, V. y Torres Prada, L.** (2003). *La iniciativa privada en el sector público: Externalización de servicios y financiación de infraestructuras*. Madrid, AECA.
- **Real Decreto 1514/2007**, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE, 20/11/2007).
- **Tribunal de Cuentas** (2006). *Moción sobre la aplicación de principios y normas contables uniformes en el sector público*.

