

La contabilidad pública en Portugal: de la legalidad a la eficiencia y eficacia

José Joaquim Marques de Almeida

Profesor asociado de la Universidad Aberta-Portugal

Profesor coordinador del Instituto Superior de Contabilidad y Administración de Coimbra-Portugal

Maria de Conceição da Costa Marques

Docente del Instituto Superior de Contabilidad y Administración de Coimbra

Doctoranda en Contabilidad-Universidade Aberta

Introducción

En el Sector Público encontramos instituciones de diferentes naturalezas, como diferentes son sus características y responsabilidades. Tampoco las prácticas contables de estas instituciones han sido uniformes. En Portugal, desde hace cerca de una década, se asiste a modificaciones en los sistemas contables utilizados en el Sector Público Administrativo, habiendo organismos que sólo utilizan la contabilidad unigráfica, de partida simple, y otros –concretamente los organismos dotados de autonomía administrativa y financiera– que utilizan la contabilidad digráfica.

Sin embargo, con la publicación del Plan Oficial de Contabilidad Pública (POCP) se perspectiva la uniformización de los sistemas contables y de los procedimientos utilizados. Se intenta dotar a los organismos de este sector de instrumentos destinados a proporcionar elementos clave para la gestión.

Por otro lado, la existencia de planes sectoriales que devienen de la aprobación del POCP se justifica por las características específicas de las instituciones que componen el Sector (o Subsector) a que se destinan y, por este hecho, presentan algunas especificidades de cara al POCP.

Son estos aspectos los que vamos a desarrollar en el presente trabajo.

1.-Marco básico legal

1.1. El Sector público en sentido amplio

La importancia del Sector Público, en cualquier sociedad compleja y moderna, se puede inferir por la calidad de los servicios que presta y también por los recursos naturales que consume.

Para Sousa Franco (1995, p.147) la dimensión del Sector Público es un problema doctrinario, ideológico y político por excelencia, que deriva de la opción de las sociedades por el recurso a la actividad pública o a la actividad privada, cuando

pretenden satisfacer sus necesidades concretas.

Encontramos en el Sector Público organizaciones de naturaleza diferente, que prestan diversos servicios a la sociedad, abarcando desde la educación, hasta la salud, la defensa o la seguridad social, entre otros.

1.2. Delimitación

La Constitución de la República Portuguesa (CRP), en su artículo 82, consagra la coexistencia de tres sectores de propiedad de los medios de producción: el Sector Público, el Sector Privado y el Sector Cooperativo y Social.

Sousa Franco (1995, p. 143) considera el Sector Público como “el conjunto de las actividades económicas de cualquier naturaleza ejercidas por las entidades públicas (Estado, asociaciones e instituciones públicas...)”.

En términos económicos la importancia del Sector Público es innegable, dado que muchos de los servicios que presta difícilmente podrían ser asumidos por entidades privadas.

El Sector Público portugués se encuentra dividido en dos grandes áreas: Estado, en sentido lato (Administración Pública) y Empresas Públicas (Sector Empresarial del Estado).

El Estado (Administración Pública) engloba cuatro subsectores financieros, a saber: Administración Central, Seguridad Social, Administración Regional (Regiones Autónomas) y Administración Local.

En el subsector Administración Central se destacan los Servicios Integrados o Simples⁽¹⁾ (cuando existen) y la Ad-

(1) De acuerdo con la Reforma de la administración Financiera del Estado los Servicios Simples dejan de existir.

ministración Central autónoma, en la cual encontramos los Fondos Autónomos y los Servicios Autónomos.

Por Fondos Autónomos se entiende todos los Servicios destinados al movimiento de medios financieros (monetarios o crediticios) y por Servicios Autónomos aquellos que prestan toda una gama de utilidades materiales, utilizando para ello los medios financieros.

Para Sousa Franco (1995, p. 185), las empresas públicas (Sector Empresarial del Estado) son “organizaciones permanentes de factores de producción, cuya gestión se hace según criterios exclusivamente económicos (distinguiéndose en esto del Estado y de sus servicios, personalizados o no)”.

Gráficamente, la estructura del Sector Público portugués se presenta del siguiente modo:

CUADRO 1. ESTRUCTURA DEL SECTOR PÚBLICO

Estado, sentido lato, (Administración Pública)	• Administración Central	• Estado – Servicios simples • Administración Central Autónoma: Fondos Autónomos y Servicios Autónomos
	• Seguridad Social	
	• Administración Regional – Regiones Autónomas	
	• Administración Local	• “Freguesias”(Parroquias) • Ayuntamientos / Municipios • Regiones Administrativas
Sector Empresarial del Estado (Empresas Públicas)		

Adaptado de: Sousa Franco “Finanças Públicas e Direito Financeiro” Volumen I, pág. 145.

La diversidad de organizaciones que integran el Sector Público, así como los diferentes

servicios a que dan respuesta, hacen que éste presente una gran heterogeneidad. Según

Jones y Pendlebury (1996, p. 3) “las organizaciones del Sector Público prestan una variedad

de servicios diferentes, presentando también una variedad de características legales, sociales, económicas y políticas. Estas organizaciones tienen poderes, responsabilidades y objetivos distintos, fuentes de financiación diferentes, así como diferentes estructuras organizativas. Adoptan diferentes prácticas contables. Estas diferencias reflejan cómo el desarrollo del Sector Público ha respondido a las presiones de cambio a lo largo del tiempo y también al entorno histórico”.

Según este punto de vista, la falta de homogeneidad en el Sector Público tiene varias implicaciones. En lo que se refiere a la práctica contable, también aquí la heterogeneidad está presente, como veremos más adelante.

Se hace difícil, por eso, encontrar un conjunto de características comunes a todas las organizaciones del Sector Público, dado que, en su seno, podemos encontrar entidades lucrativas y otras no lucrativas. Al ser el comportamiento de las primeras muy similar al de las empresas privadas, sólo nos ocuparemos de las características de las entidades cuyo principal objetivo no es la obtención de lucro.

Por organización no lucrativa, Herzlinger & Nitterhouse (1994, p. 1) entienden “toda organización que está exenta del pago de impuestos y cuyo objetivo principal es el beneficio de la sociedad: hospitales, museos, asociaciones sin fines lucrativos, instituciones culturales y religiosas”.

1.3. Características

Según *Cannan* (citado por Benito López, 1995, p. 24) po-



demus encontrar en estas organizaciones características propias tales como: la responsabilidad, el lucro, el mercado y los costes.

La **responsabilidad** se puede decir que es una característica común a todas las entidades del Sector Público, una vez que sus poderes derivan del Parlamento, democráticamente elegido por los ciudadanos,

ante quienes son responsables por sus actos.

Esta característica, presente tanto en las empresas privadas como en las entidades públicas, asume en estas últimas una mayor relevancia debido a la existencia de circunstancias específicas de su actividad, como el movimiento de grandes cantidades de recursos de naturaleza pública. Tales recursos, con origen en las contribu-

ciones de los ciudadanos, requieren, por parte de un estado democrático, más rigor y transparencia en su gestión.

La presentación de cuentas y el control de la legalidad son dos de los principales fines de la Contabilidad Pública, ligados a la característica de la responsabilidad.

En relación con el **lucro**, también es diferente la perspectiva. Mientras una empresa privada, al alcanzar sus objetivos, traduce el éxito obtenido en el lucro realizado, en los organismos públicos esta situación no se verifica. Para estos, como no cobran los servicios prestados, su financiación proviene de fuentes distintas, no siendo el lucro el que va a determinar si los objetivos están siendo cumplidos o no. De

este modo, la configuración de un sistema de objetivos en las entidades públicas cobra particular relevancia, efectuándose a través de indicadores de economía, eficiencia y eficacia.

En la terminología anglosajona, los términos eficacia, eficiencia y economía son conocidos por la expresión "value of money", siendo "value" sinónimo de "output" e "money" de "input".

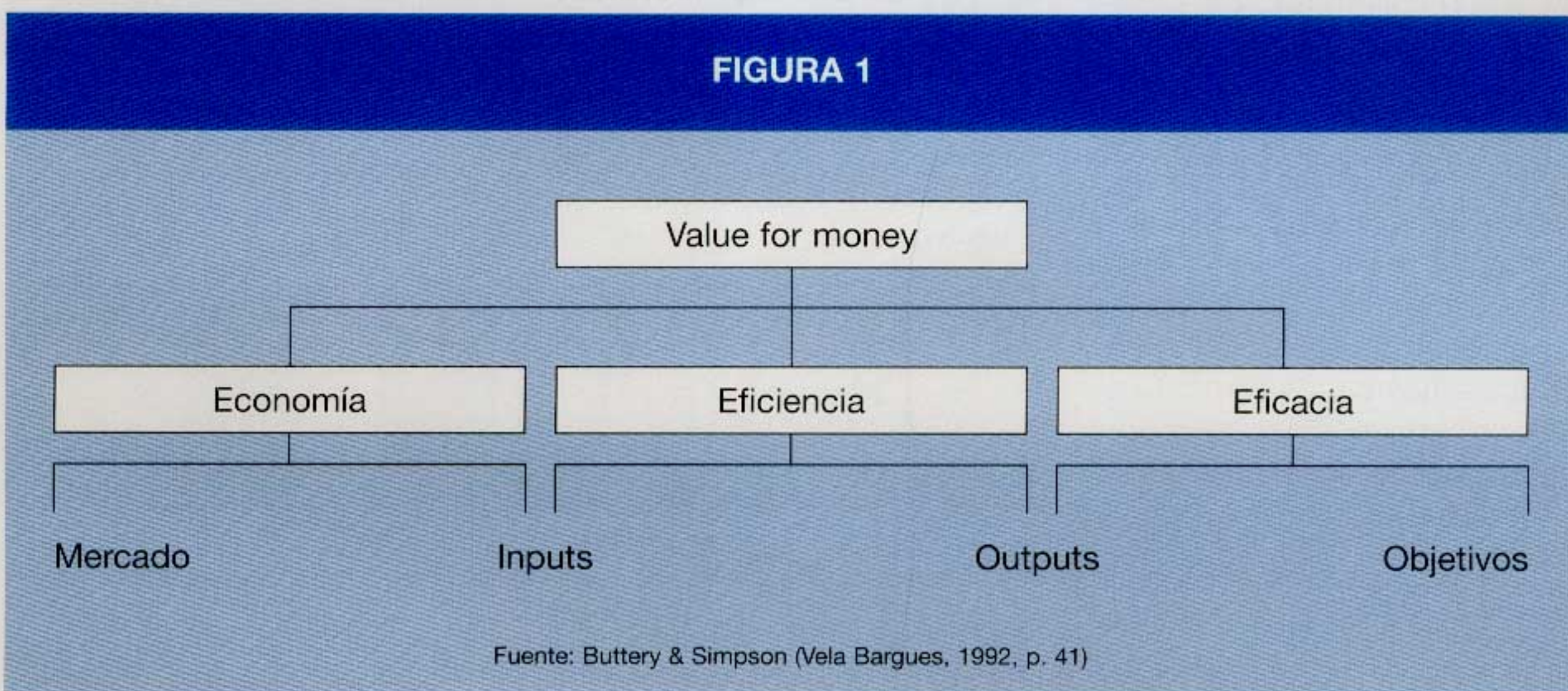
Perrin (citado por Benito López, 1995, p. 28) define así estos tres conceptos:

- **Economía:** se refiere exclusivamente a las entradas (inputs) y pone en evidencia el hecho de haberse minimizado los costes de los "inputs" utilizados en el desarrollo de determinada actividad.

- **Eficiencia:** define la relación entre las salidas (outputs) de un servicio o actividad y el volumen o valor de los "inputs" consumidos en generar esos "outputs". El rendimiento es positivo si se produce una reducción de entradas, relativamente a una dada cantidad y calidad de salidas, o si dada una cantidad de entradas, se produce un aumento de salidas.

- **Eficacia:** se refiere a la conexión entre los "outputs" y los objetivos de la organización, es decir, el grado de éxito o fracaso en la consecución de los objetivos.

En términos gráficos, los tres conceptos se pueden representar de la siguiente forma:



Para Benito López (1995, p. 29), el "value for money" es alcanzado positivamente cuando la organización logra en el menor coste posible para la obtención del máximo "output" y se alcanzan los objetivos preestablecidos. De las definiciones de economía, eficiencia y eficacia dadas anteriormente,

se puede deducir la enorme importancia que asume la medición de los "inputs" y "outputs" públicos.

Para cuantificar los "inputs" y "outputs", en vista de la dificultad de conseguirlo, numerosos autores sugieren la utilización de indicadores. Así, para

los outputs se puede recurrir a indicadores de resultados, de procesos o indicadores sociales, mientras que para los "inputs" la mejor manera de medirlos consiste en la suma de los distintos conceptos que integran el coste total de "output".

También relativamente al **mercado** las organizaciones públicas son diferentes. De hecho, en un mercado de libre competencia, los productos se producen en función del consumidor. Se aumenta la producción de los bienes elegidos por los consumidores y se disminuye (o se abandona) la producción de aquellos que los consumidores no prefieren.

La intervención del Estado en la economía es, precisamente, la de ofrecer bienes y servicios necesarios a la comunidad, pero en los que el funcionamiento tradicional del mercado no se verifica.

Las entidades públicas producen bienes y prestan servicios con un conjunto de características que impiden el normal funcionamiento del mercado. Como principal consecuencia de la ausencia de mercado en el Sector Público, tenemos el hecho de que la figura del lucro presenta un significado diferente del que tiene en el Sector privado y en la que el sistema de precios falla como instrumento de imputación eficiente.

Una de las principales razones para la intervención estatal es el fracaso del mercado; sin embargo, el estado interviene, en la mayoría de las veces, porque el Sector Privado no asegura cierto tipo de servicios.

En lo que toca a los **costes**, importa referir que la falta de competencia en la oferta de bienes y servicios públicos hace que existan deficiencias en el control de los costes, pudiendo dar origen al aumento del déficit público.

Además de las características descritas, existen dos de especial importancia en la deli-

mitación del Sector Público. Una se relaciona con la financiación de las entidades públicas, el cual resulta de pagos obligatorios, exigidos a los ciudadanos, sin que exista una contraprestación directa. La otra se refiere al régimen presupuestario a que estas entidades están sujetas, que, de alguna forma, condiciona la aplicación de los principios y las técnicas contables.

2.-La información contable en el sector público

2.1. Marco y perspectiva histórica

Como hemos visto, el Sector Público se presenta dividido en dos grandes vertientes: el Estado, en sentido lato, y el Sector Empresarial del Estado. La contabilidad de este último sector, por estar muy próxima a la de las empresas en general, no será objeto de nuestra atención. Nuestro objetivo es analizar otro sector –el formado por las entidades que no apuntan hacia la obtención de lucro– que en un sentido técnico-económico se denomina Contabilidad Pública.

La Contabilidad Pública es la contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, que constituyen el núcleo central del Sector Público y, por lo tanto, un instrumento del control económico y financiero de este sector. Podemos, pues, decir que los conceptos de Contabilidad del Sector Público y de Contabilidad Pública son diferentes. Mientras el primero se refiere a la Contabilidad de las organizaciones que constituyen el Sector Público, el segundo trata de una parte de la Contabilidad del Sector Público, la de aquellas entidades que, por ley, están

sujetas al régimen de Contabilidad Pública. Se exceptúan, por tanto, las empresas públicas.

La Contabilidad del Sector Público presenta entonces dos grandes divisiones (Vela Bargas, 1992, p. 64):

- *La Contabilidad de las empresas públicas.*
- *La Contabilidad Pública.*

Se plantea una cuestión relativa a la Contabilidad Pública (CP), que es la de su conceptualización, susceptible de análisis desde diferentes puntos de vista.

Desde el punto de vista jurídico, la CP se ha considerado tradicionalmente como un conjunto de reglas aplicables a la aprobación, ejecución y control de los presupuestos públicos, determinando las responsabilidades de los agentes públicos.

Desde el punto de vista técnico, la CP está constituida por el conjunto de reglas que regulan la elaboración y la presentación de las cuentas públicas.

Finalmente, en un sentido jurídico-técnico, la CP abarca tanto el registro de las operaciones referentes a los ingresos y gastos públicos, como la presentación de cuentas de esas operaciones.

En los estados modernos, la CP surge como el principal elemento de concretización del “principio de la responsabilidad presupuestaria”, según el cual el Gobierno y la Administración Pública responden ante los ciudadanos (o sus representantes), en cuanto a la ejecución del presupuesto.

Pero, al final, ¿qué es la Contabilidad Pública?

Aureliano Felismino (1941, p. 20), que fue Director General de la Contabilidad Pública en Portugal, da la siguiente definición: "...es el conjunto de normas y preceptos legales que orientan la efectivación y la escrituración de los ingresos y gastos públicos".

De hecho, la Contabilidad Pública es, por excelencia, una contabilidad legal que da especial importancia a la forma en como se efectivó el gasto o el ingreso. La escrituración es relegada a un plano secundario.

A la Contabilidad Pública tradicional, además del control de la legalidad, también asociamos la presentación de cuentas, o sea, la detección y control de irregularidades en la utilización de los fondos públicos.

White (citado por Benito López, 1995, p. 38) a este propósito refiere "el objetivo primario de la gestión gubernamental, tradicionalmente, fue el de cumplir la ley", de donde resulta la existencia de una gran rigidez y cumplimiento de excesivos formalismos en la Contabilidad Pública.

Por este motivo, el concepto de responsabilidad (al que ya nos hemos referido) siempre caracterizó las motivaciones personales de los responsables por las entidades públicas.

Sin embargo, actualmente, es necesario tener una visión diferente de la Contabilidad Pública, el control no debe ser un fin en sí mismo, sino un medio, que ayude a la Administración a alcanzar sus objetivos con economía, eficiencia y eficacia, y permita una buena aplicación de los recursos públicos.

La Contabilidad Pública se presenta, por tanto, como un poderoso instrumento de gestión, con el fin de dar información sobre el control financiero, medir la eficacia de los servicios públicos, así como analizar los efectos económicos del presupuesto. La información contable proporcionada por las entidades públicas debe estar al servicio del control financiero y ser igualmente un instrumento de apoyo a la adopción de decisiones.

La Contabilidad Pública de hoy resulta de una evolución reciente, desarrollada en los últimos cuarenta o cincuenta años. De acuerdo con White (citado por Vela Bagues, 1992, p. 70), "el papel del Gobierno en la sociedad ha aumentado dramáticamente desde la Segunda Guerra Mundial. Actualmente sabemos que nuestra sociedad está mucho más orientada a los servicios" ...y que "el Sector Público se debe mostrar mucho más receptivo a las presiones que la sociedad ejerce, para que se usen las modernas técnicas de gestión y de eficiencia de programas".

En este espacio de tiempo, relativamente corto, se asiste al cambio de una contabilidad tradicional, rígida y formal, a una contabilidad dinámica, que va mucho más allá que el control presupuestario, la verificación de la legalidad y la presentación de cuentas.

Tanto es así que algunos países han venido a efectuar reformas de la Contabilidad Pública, permitiendo que esta deje de estar subordinada al presupuesto y que, al mismo tiempo, pueda reflejar todas las opera-

ciones y apurar los resultados de las entidades públicas.

Tendremos entonces una:

Contabilidad Financiera Pública, integrando:

- *Contabilidad Patrimonial*
- *Contabilidad de Gestión*
- *Contabilidad Presupuestaria*

Contabilidad Pública Analítica, cuyos objetivos tienen que ver con proporcionar información sobre el proceso de formación de costes, así como dar a conocer los elementos necesarios al control de gestión.

La información sobre el control de ejecución presupuestaria no deberá ser la única que sea proporcionada a los destinatarios. Tan importante como ésta será la información económica, financiera y patrimonial de las entidades gubernamentales.

De este modo, la CP, al producir información financiera para el análisis de los efectos de la actividad del Estado, facultando los elementos necesarios a la elaboración de las cuentas del Sector Público, deberá aproximarse a la contabilidad nacional⁽²⁾; al asegurar el control de los costes y de los resultados de las diferentes actividades, proporcionando a los responsables información para mejor desempeño de sus funciones de gestión y control, deberá aproximarse a la contabilidad de las empresas.

Hoy, la función de la Contabilidad Pública, sin desmerecer su vertiente tradicional (ya

(2) La cual consiste en el registro sistemático y estadístico, según el esquema formal propio del sistema global de actividad económica de un país.

referida), va más allá. Se acerca, por ejemplo, a cuestiones como la posición financiera de las entidades públicas, qué tipo de destinatarios usan la información financiera pública, cuáles son sus necesidades de información, cuáles son los objetivos de la información financiera pública, cuál es la repercusión de los requisitos legales en el sistema contable o cuál es la importancia del presupuesto.

2.2. Sistemas contables

Las entidades públicas son autónomas en relación al Estado, conforme a la forma de autonomía que se les atribuye. Para un mejor encuadre de los sistemas contables utilizados en la Administración Pública, es importante definir los conceptos de autonomía administrativa y de autonomía administrativa y financiera.

Marcello Caetano (vol. I, 1991, p. 222) refiere que cuando un sujeto colectivo de derecho público⁽³⁾ goza de capacidad para la práctica de actos definitivos y ejecutorios⁽⁴⁾, o con vocación para la ejecutoriedad, se dice que tiene autonomía administrativa.

Este autor define *autonomía administrativa* como "el poder conferido a los órganos de un sujeto de derecho público de practicar actos administrativos definitivos, que serán ejecutorios desde que obedezcan a todos los requisitos para tal efecto exigidos por ley". Existe *autonomía financiera* "cuando los rendimientos del patrimonio del sujeto público y los otros que la ley le permite cobrar sean considerados ingresos propios, aplicable libremente, según el presupuesto propio, a los gastos ordenados por exclusiva autoridad de sus órganos".

Se puede decir que un servicio tiene autonomía financiera cuando su gestión financiera es independiente de aquella de la colectividad pública que lo creó y controla.

En la medida en que el presupuesto de las entidades pueda estar total o parcialmente sometido a los Presupuestos del Estado, los servicios pueden ser simples⁽⁵⁾ (o dependien-

(3) El mismo autor considera persona colectiva de derecho público, además del Estado, "aquellas que, siendo creadas por acto del Poder público, existen para la prosecución necesaria de intereses públicos y ejercen en nombre propio poderes de autoridad".

(4) Acto ejecutorio, según Marcello Caetano es el "acto administrativo que obliga por sí mismo y cuya ejecución coercitiva inmediata permite la ley independientemente de sentencia judicial".

(5) La reciente Reforma de la Contabilidad Pública no prevé la existencia de estos Servicios.



tes), con autonomía administrativa o con autonomía administrativa y financiera. Sin embargo, estos no siempre se presentan perfectamente típicos, puesto que podemos encontrar servicios con autonomía administrativa que, en casos excepcionales pueden tener ingresos consignados y servicios con autonomía administrativa y financiera (organismos autónomos) que pueden no disponer de ingresos propios⁽⁶⁾.

Las entidades públicas administran importantes recursos económicos y la cuantía de las partidas que manejan son elevadas. Son una pieza vital de las democracias modernas y, por eso, se les exige una administración eficiente de los fondos públicos.

Sin un funcionamiento adecuado de los sistemas de información contable no es posible ni una gestión pública eficiente, ni una presentación de cuentas adecuada a los resultados de

esa gestión; ni, como es natural, efectuar su control.

Tradicionalmente la Contabilidad Pública se justificaba por la necesidad de escriturar el "recaudar" y "gastar", obedeciendo los preceptos legales en vigor.

Con el paso del tiempo la Contabilidad Pública ha ido evolucionado muy lentamente, y ha llegado a nuestros días aún muy ligada al control presupuestario y a la verificación del cumplimiento de la legalidad.

La figura que se sigue nos da un mejor conocimiento de la forma de relevación patrimonial de las Entidades Públicas y Privadas.

Así:

1. Sector Público no mercantil – como base de relevación utiliza el *compromiso y caja*;
2. Sector Público mercantil – su base de relevación es en régimen de *devengo*⁽⁷⁾;

3. Sector Privado mercantil – la base de relevación de este sector es en régimen de *devengo*;

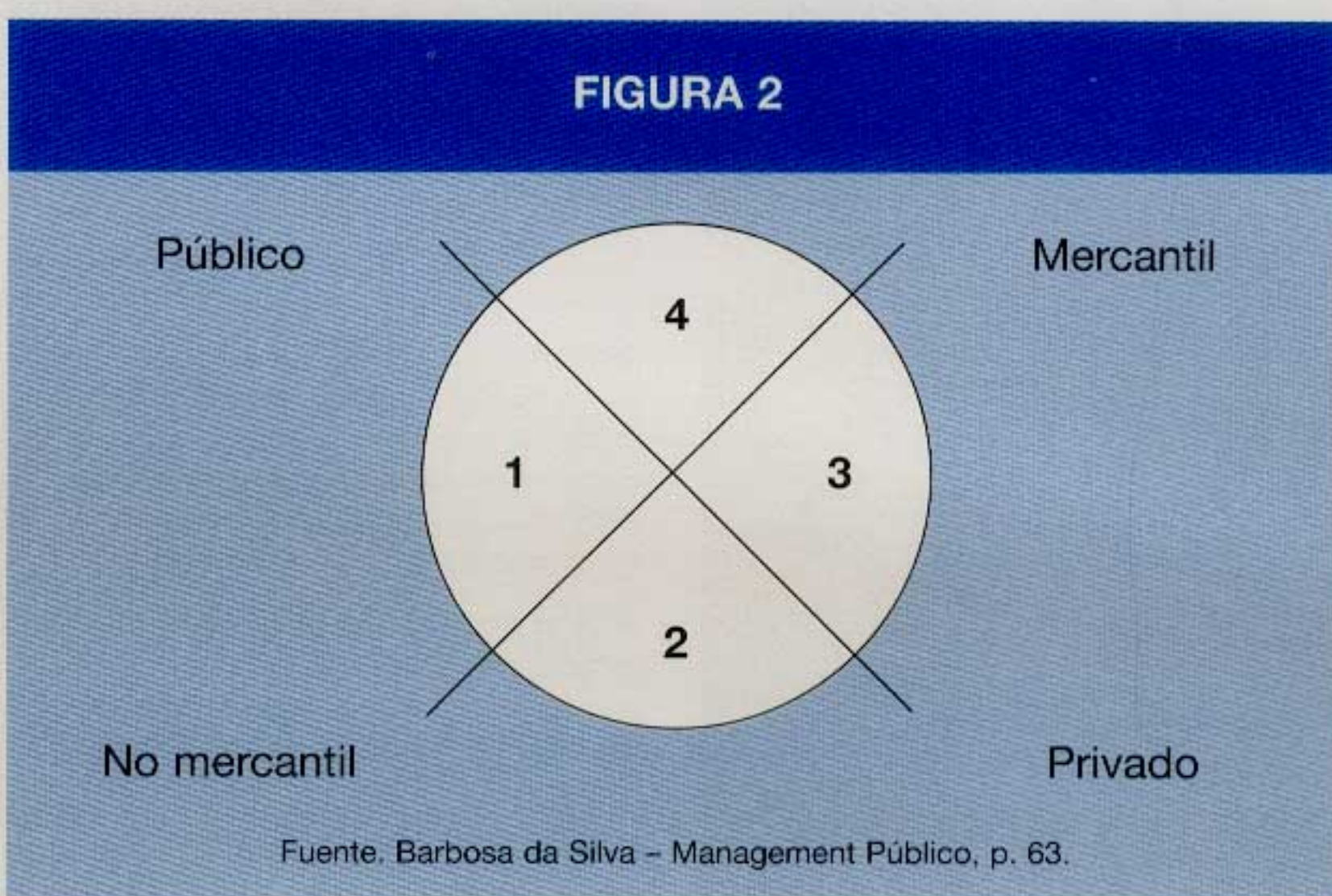
4. Sector Privado no mercantil – aún por reglamentar o entonces aplica el régimen de *devengo modificado*.

El sistema de contabilidad de las entidades con autonomía administrativa es unigráfico, debiendo ser organizada una contabilidad analítica indispensable a la evaluación de los resultados de la gestión. La escrituración de la actividad financiera se basa en una contabilidad de compromisos resultantes de las obligaciones asumidas y en una contabilidad de caja⁽⁸⁾.

Para las entidades con autonomía administrativa y financiera la ley preve un sistema de contabilidad digráfico, diseñado en el Plan Oficial de Contabilidad (POC), en el plan de cuentas aplicable a las instituciones bancarias o en otro plan de cuentas oficial adecuado⁽⁹⁾. Con la entrada en vigor del régimen previsto en el Decreto Ley nº 232/97, del 3 de Septiembre, esta situación se alterará.

(6) Como ya hemos tenido oportunidad de referir, las Universidades Públicas Portuguesas están en esta situación.

(7) "Accrual's" en la terminología anglosajona.



3.-Situación actual

El Plan Oficial de Contabilidad Pública (POCP), aprobado por el D. L. 232/97 del 3 de Septiembre, "constituye un paso fundamental en la reforma de la administración financiera y de las cuentas públicas", asumiendo un significado histórico al permitir el acceso a un siste-

(8) Nº 1 del artículo 14º de la ley 8/90 y artículo 9º del D. L. nº 155/92.

(9) Nº 2 del artículo 14º de la ley 8/90 y artículo 45º del D. L. nº 155/92.

ma de cuentas adecuado a las necesidades de una Administración Pública moderna.

La información contable que hoy se exige, por el desarrollo de nuevas técnicas de gestión, no ha encontrado soporte en la contabilidad pública actual, lo que ha llevado a algunos organismos de la Administración Pública a aplicar Planes de Cuentas diseñados a partir del POC –Plan Oficial de Contabilidad–, lo que, obviamente, ha originado dificultades en el control de la regularidad financiera y en la ejecución presupuestaria.

El nuevo régimen de administración financiera del Estado, iniciado con la publicación de la Ley nº 8/90 del 20 de Febrero y legislación complementaria, concretamente el Decreto Ley de 28 de Julio, exige la uniformización de los requisitos contables, más específicamente en cuanto a la contabilidad de compromisos y contabilidad de caja, teniendo en cuenta una correcta administración de los recursos financieros. Esto es, para autorizarse gastos es necesario que se verifiquen los requisitos de economía, eficiencia y eficacia, además de la conformidad legal y regularidad financiera.

El POCP es el documento donde se establecen los principios fundamentales a ser puestos en práctica por los diversos sectores de la Administración Pública. Así, el plan trata de crear las condiciones necesarias para la integración de diferentes aspectos como **la contabilidad presupuestaria, patrimonial y analítica**, en una **contabilidad pública** moderna, capaz de responder a las nece-

sidades de la gestión y constituir un instrumento fundamental de apoyo a las entidades públicas y a su evaluación. Puede, por lo tanto, constituir un poderoso instrumento de apoyo a los gestores y deberá permitir:

- El control financiero, la disponibilización de información a los posibles interesados y el acompañamiento de la ejecución presupuestaria;
- Obtención oportuna de elementos con vista al cálculo de totalidades en una óptica de contabilidad nacional;
- Acceso a la información sobre la situación patrimonial de cada organismo.

El Plan Oficial de Contabilidad Pública es de aplicación obligatoria a todos los servicios y organismos de la administración central, regional y local, que no tengan la naturaleza, forma y designación de empresa pública, así como a la seguridad social. Es igualmente aplicable a las organizaciones de derecho privado, sin fines lucrativos, cuyos ingresos provengan, en su mayoría, de los Presupuestos del Estado.

El Plan abarca la contabilidad presupuestaria y patrimonial y, atendiendo a la especificidad del sector público y a la inexperiencia de aplicación de un plan de contabilidad, engloba la explicitación detallada del movimiento de las cuentas presupuestarias.

Cabe referir que, desde nuestro punto de vista, la introducción para la ejecución de la contabilidad presupuestaria de una clase del plan (la Clase 0) constituye uno de los pasos significativos de la aplicación

del POCP, puesto que disponibilizará información adecuada sobre la situación y ejecución del presupuesto apropiado para la Entidad/Servicio.

El Plan se encuentra estructurado de la siguiente forma:

1. Introducción
2. Consideraciones técnicas
3. Principios contables
4. Criterios de valorimetría
5. Balance
6. Cuenta de resultados
7. Mapas de ejecución presupuestaria
8. Anexos a las cuentas financieras
9. Cuadro de cuentas
10. Código de cuentas
11. Notas explicativas

Aunque el Decreto Ley que aprueba el POCP refiera que el mismo entra en vigor 60 días después de su publicación (por tanto, el 3 de Noviembre), esto no se ha concretado. El hecho de estar prevista la creación de una Comisión de Normalización Contable de la Administración Pública (CNCAP), constituida por una **comisión ejecutiva** y por un **consejo de normalización contable**, a los cuales cabe coordinar la aplicación y perfeccionamiento del POCP (Comisión) y coordinar la aplicación sectorial del referido Plan (Consejo), ha llevado al cumplimiento de un conjunto de formalidades, designadamente la constitución y entrada en funcionamiento de la propia CNCAP. Por otro lado, la ausencia de recursos –humanos, materiales y financieros– en los organismos públicos susceptibles de aplicación del Plan, han

impedido la utilización inmediata del Plan de Cuentas Público.

En lo que toca a las autarquías locales, las normas y las adaptaciones del POCP, serán establecidas por Decreto Ley. En efecto, el Plan Oficial de Contabilidad de las Autarquías Locales (POCAL) fue aprobado por el Decreto Ley nº 54-A/99, del 22 de Febrero. Se trata del primer plan sectorial a ser aprobado y, aunque de estructura muy similar al POCP, presenta, sin embargo, algunos aspectos distintos de éste. De hecho, el control interno, los principios presupuestarios, las reglas previsionales, la clasificación funcional y económica son algunas innovaciones de este plan frente al POCP. La aplicación de este nuevo sistema contable en las autarquías locales faculta la elaboración de instrumentos que permiten evaluar los resultados de la gestión, cosa que la actual contabilidad autárquica no disponibiliza. Además de esto, la elaboración de los documentos previsionales obliga al cumplimiento de nuevas reglas, imprimiendo un rigor que antes no se verificaba.

Ha sido también publicado otro plan sectorial: el **Plan Oficial de Contabilidad para el Sector de la Educación (POC-Educación)**, aprobado por el Decreto 794/2000, de 20 de septiembre. Este plan también presenta algunas especificidades frente al POCP. Merece ser destacado el principio de la sustancia sobre la forma que, aunque no se encuentre definido, es utilizado en la contabilización de los bienes adquiridos en régimen de leasing y en la cesión de inmovilizado con horizonte temporal de retorno. Por otro lado, se preve la constitución de provi-

siones en las situaciones a las que estén asociados riesgos.

Además, una gran innovación del POC-Educación es la consolidación de cuentas y consecuente presentación de cuentas financieras consolidadas: Balance consolidado, Cuenta de los Resultados consolidados, anexo al Balance y Cuenta de los Resultados consolidados, recomendándose también la elaboración de la Cuenta de los Flujos de Caja.

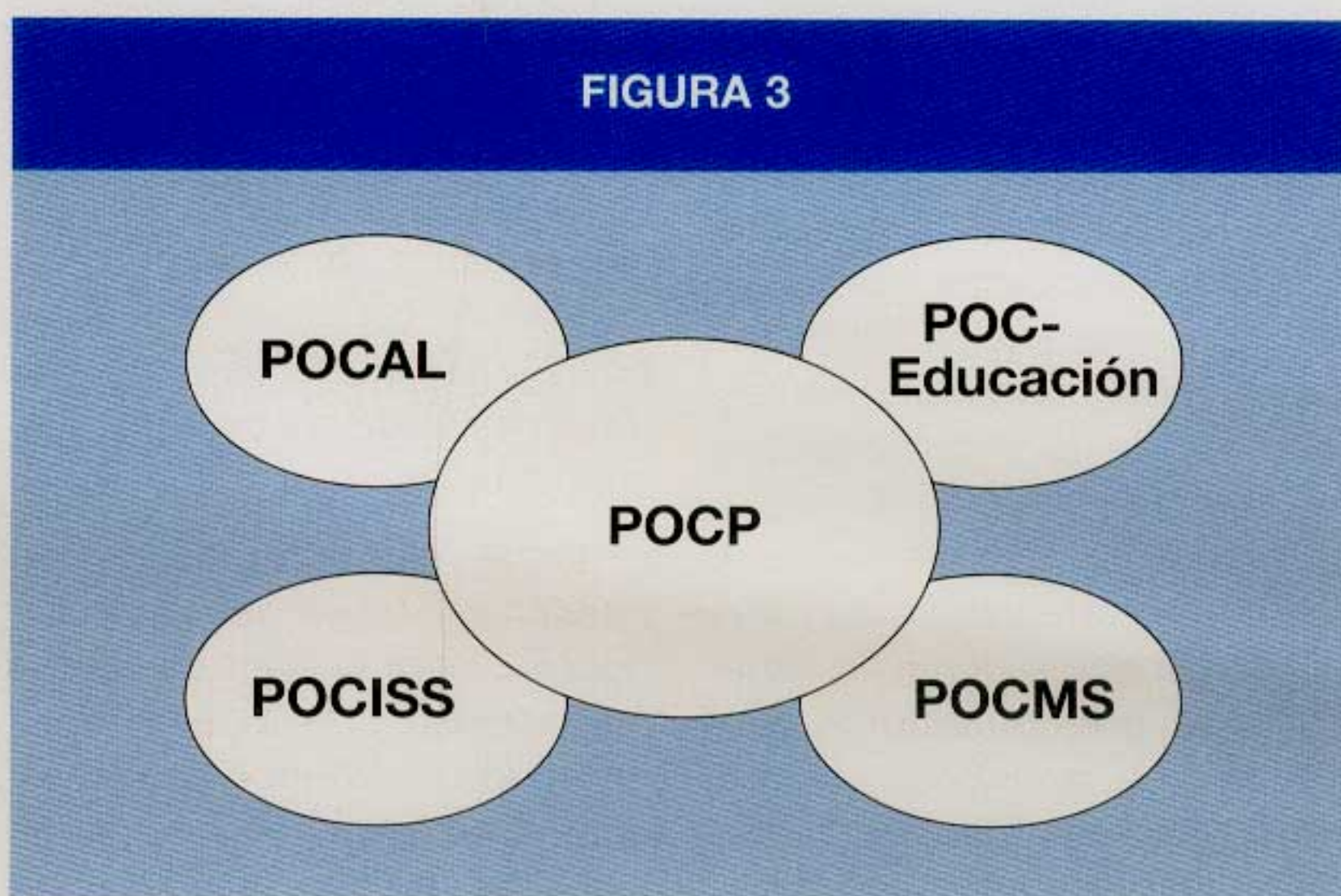
El 28 de Septiembre de 2000, a través del Decreto 898/2000, fue aprobado el Plan Oficial de Contabilidad del Ministerio de Sanidad (POCMS). Se trata de otro plan sectorial en el ámbito del POCP. También prevé la creación de provisiones a que estén asociadas riesgos, concretamente, la provisión para cobros dudosos de deudas de terceros, morosos desde hace más de un año, cuyo riesgo de incobrabilidad sea justificado, exceptuando las deudas de entidades públicas. La contabilidad analítica es de aplicación obligatoria en las instituciones del Servicio Nacional de Salud para las cuales

exista un plan de contabilidad analítica. Prevé la existencia de un sistema de control interno en las entidades dependientes.

Con todo, la consolidación de cuentas prevista en el número 12 del POCMS será objeto de despacho conjunto de los Ministros de Hacienda y Sanidad, oída la CNCAP, donde se establecerán las referidas normas de consolidación.

Se prevé para muy pronto la publicación del decreto que aprobará el **Plan de Cuentas para la Seguridad Social (POCISS)**. La aprobación de este plan sectorial pretende satisfacer un conjunto de necesidades de información contable sentidas en el Sector, pues el plan actual (Plan de Cuentas de las Instituciones de Seguridad Social - PCISS, aprobado por el Decreto Ley nº 24/88 del 29 de Enero), ya no responde a las crecientes exigencias de los destinatarios. Por otro lado, la publicación de este plan sectorial ya recoge los principios contenidos en la nueva Ley de Base de la Seguridad Social (Ley nº 17/2000, del 8 de Agosto).

Gráficamente tendremos:



Podemos, por lo tanto, afirmar que el instrumento base de la normalización contable en el Sector Público (excluyendo las Empresas Públicas) es el POCP y que, en virtud de las necesidades de algunos subsectores, ha sido necesario aprobar algunos planes sectoriales que, por su naturaleza, satisfacen mejor las exigencias de los destinatarios.

4.-Conclusiones

Es innegable la importancia del Sector Público en cualquier sociedad. Para la gestión de los recursos utilizados en este sector es necesario disponer de

sistemas de información y control de gestión adecuados a sus necesidades.

El sistema contable adoptado por las organizaciones estatales debe proporcionar los elementos necesarios para la gestión de recursos públicos. En este sentido, lo que se verifica es que el sistema tradicional de contabilidad de caja presenta limitaciones que el sistema de contabilidad digráfica pretende superar.

La aprobación del Plan Oficial de Contabilidad Pública prevé para las entidades públicas la adopción de la contabili-

dad presupuestaria (digráfica), de la contabilidad patrimonial y de la contabilidad analítica y de costes. Esta uniformización de procedimientos y criterios ciertamente conducirá la obtención de mejoras en la información contable de las entidades públicas en Portugal.

La existencia de planes sectoriales que devienen de la aprobación del POCP, circunscritos a determinados subsectores de la Administración Pública, apunta hacia la consecución de objetivos específicos de información a los que el POCP, por sí solo, no responde.

BIBLIOGRAFÍA

ALVES CARDOSO, J. y SIMAS SANTOS, M. (1990) *Legislação das Finanças Públicas anotada*. Lisboa: Rei dos Livros.

BARBOSA DA SILVA (1994) *Management Público*. Lisboa: Rei dos Livros.

BAREA TEJEIRO, JOSÉ y GÓMEZ CIRIA, Antonio (1994) *El problema de la Eficiencia del Sector Público en España*. Instituto de Estudios Económicos.

BENITO LÓPEZ, BERNARDINO (1995) *Manual de Contabilidad Pública*. Madrid: Ediciones Pirámide.

DOUGLAS, PATRICIA (1995) *Governmental and Nonprofit Accounting* (2ª edición). USA: The Dryden Press.

EVERARD MARTINS, RODRIGO M. (1952) *Para a História da Contabilidade Pública em Portugal*. Lisboa: Sociedade Portuguesa de Contabilidade.

FELISMINO, AURELIANO (1941) *Novos Apontamentos da Contabilidade Pública*. Lisboa: Revista de Contabilidade Pública.

GONZAGA TAVARES, J. L. (1996) *Contabilidade Pública – Manuais de Formação*. Lisboa: Ministério do Equipamento, Planeamento e Administração do Território.

GONZAGA TAVARES, LUIS y PINELA, ANTÓNIO M. (1988) *Contabilidade Pública – Diplomas coordenados e anotados* (6ª edición). Lisboa: Rei dos Livros.

GRANOF, MICHAEL H. (1998) *Government and Non-for-profit Accounting*. Nueva York: John Wiley & Sons.

JONES, R. & PENDLEBURY, MAURICE (1996) *Public Sector Accounting* (4ª edición). Londres: Pitman Publishing.

MATOS CARVALHO, J. M. y MARQUES DE ALMEIDA, J. J. (1994) "Estrutura Básica da Contabilidade Pública em Portugal". En: *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, nº 350, Noviembre, 1994.

– (1994) "Estrutura Básica da Contabilidade Pública em Portugal". En: *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, nº 351, Diciembre, 1994.

– (1995) "Estrutura Básica da Contabilidade Pública em Portugal". En: *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, nº 35, Enero, 1995.

PIRES CAIADO, ANTÓNIO C. y CALADO PINTO, ANA (1997) *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Lisboa: Vislis Editores.

SOUSA FRANCO, A. L. (1995) *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Volumen I* (4ª edición – 2ª Reimpresión). Coimbra: Almedina.

VELA BARGUES, J. M. (1992) *Concepto y Principios de Contabilidad Pública*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – Ministerio de Economía y Hacienda. ■