

# El Euro en el sector público



## *Análisis del tratamiento contable de algunas operaciones*

**Uriel González-Montes Alvarez**

*Profesor Asociado de la Universidad Pública Pompeu Fabra  
Colaborador de Faura-Casas, auditores-consultores, S.L.  
Uriel@upf.es*

**Joan B. Casas Onteniente**

*Economista en excedencia de la Administración Pública  
ExProfesor de la Universidad Autónoma de Barcelona  
Socio Director de Faura-Casas, auditores-consultores, S.L.  
Faura-casas@faura-casas.com*

### **Introducción**

En este trabajo pretendemos analizar algunos de los posibles efectos de la adopción de la moneda única en el Sector Público: Administración General del Estado y Gobiernos locales, prestando especial atención a determinados aspectos contables.

Tomando como base el Informe elaborado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) sobre los aspectos contables de la introducción del Euro (BOICAC número 32), haremos una comparativa de dichos aspectos en la Administración General del Estado y Gobiernos Locales, analizando las correspondencias y discordancias que se produzcan, utilizando como base la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado (Resolución de 17 de febrero de 1995) y la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (Orden de 17 de julio de 1990).

Queremos con este trabajo llamar la atención sobre la necesidad de un marco jurídico apropiado que permita una transición ordenada al Euro, tanto en el sector privado como en el público, con el fin de que se recojan las repercusiones contables derivadas de su introducción en base a la realidad, tanto de las empresas como de los entes locales, y de las diferentes normativas contables aplicables a ambos.

Es necesario destacar la provisionalidad del informe elaborado por el ICAC, informe que además de tener el carácter de mera opinión, y estar sujeto a posibles cambios, ha de ser elevado a la "Comisión Interministerial para la introducción del Euro" con objeto de que sirva de base para la elaboración de las normas definitivas para facilitar la introducción del Euro.

Es destacable además, la importancia de los Gobiernos Locales dentro de la Economía Europea, motivo que hace que le dediquemos nuestra atención en el impacto

que puede tener la introducción de la moneda única. Esta importancia entre otros indicadores, se refleja en la distribución del gasto público en España sobre el total del Producto Interior Bruto (PIB). En el siguiente Cuadro se muestra la comparación de dicho gasto público en España durante los años 1980 y 1995.

A pesar de las diferencias entre el sector privado y público, la plena adopción de una moneda única tendrá un impacto significativo en ambos sectores, prestando especial atención en este trabajo a las diferencias entre el impacto del tratamiento contable que se le da a determinadas operaciones de distintos ámbitos del Sector Público. Es importante mencionar que, mientras el tratamiento contable de determinadas operaciones en el sector privado es una información extraída del anteriormente mencionado Informe preparado por el ICAC, las consideraciones sobre el impacto en el sector público son simplemente opinión de los autores.



**EL EURO**

Con el fin de ubicar temporalmente determinados hechos clave en este trabajo, y centrándonos en

las Administraciones Públicas, Autoridades Locales, Administraciones Regionales y Administraciones

Centrales, se incluye en esta introducción un calendario con fechas claves para la introducción del Euro:

<b>CUADRO 1: GASTO PÚBLICO EN ESPAÑA</b>		
	<b>1980</b>	<b>1995</b>
Gasto Público Total (GPT)	30% s/PIB	49% s/PIB
Gasto Público Local sobre GPT	10.5%	12%
Empleados Públicos	165.000.-	400.000.-

Fuente: *Fundación Pi Sunyer*

<b>CUADRO 2: FECHAS CLAVES PARA LA INTRODUCCIÓN DEL EURO</b>
<b>1998 - Primavera</b>
• Acuerdo sobre los Estados miembros participantes en la Unión Europea (UME).
<b>1999</b>
• El Euro pasa a ser una moneda por derecho propio, y las monedas nacionales subdivisiones del Euro.
• La totalidad de la nueva deuda pública negociable será emitida en Euros.
• Las empresas pueden empezar a utilizar el Euro para cualquier operación corriente o de capital. No obstante se aplicará el principio de "no obligación, no prohibición".
• A partir de esta fecha debería ser posible la fijación dual de precios y la presentación de las cuentas anuales en Euros.
• Fijación irrevocable de los tipos de cambio.
<b>2002 - 1 de enero</b>
• Emisión de billetes y monedas y comienzo de la utilización del Euro para operaciones al por menor.
• Los organismos públicos empiezan a pagar las subvenciones y prestaciones en Euros, y a recaudar los impuestos nacionales y locales en Euros.
• Fijación dual de precios, si bien seguirá aplicándose el principio de "no obligación, no prohibición".
<b>2002 - 1 de julio (como fecha límite)</b>
• Derogación del curso legal de las monedas nacionales. Todas las operaciones, tanto al por mayor como al por menor se realizarán en Euros.

Fuente: *Fédération des Experts Comptables Européens, 1997*

**Impacto del tratamiento contable que se le da a determinadas operaciones: contabilidad privada Vs contabilidad pública**

**Moneda en que se expresan los libros y las Cuentas Anuales y otros aspectos formales generales.**

Lo mismo en el sector público que el privado, tanto en la llevanza

de los libros, como en la presentación de las Cuentas Anuales, hay que diferenciar dos periodos:

A partir del 1 de enero del 2002, en donde todas las organizaciones formularán sus Cuentas Anuales, y expresarán las operaciones realizadas en los libros de contabilidad en Euros.

El periodo transitorio, comprendido desde el 1 de enero de 1999 hasta el 1 de enero del 2002, en donde el principio básico que ha de regir es el de "no obligación, no

prohibición". Así, se ha optado por que sean las propias organizaciones las que elijan libremente la moneda, Euros o pesetas, para ambas cuestiones. De hecho, este planteamiento (libertad para utilizar el Euro o moneda nacional durante el periodo transitorio) es la opción propuesta por el ICAC, puesto que desde una perspectiva estrictamente legal la utilización de una moneda distinta a la peseta en la presentación de las Cuentas Anuales obliga a una modificación del Código de Comercio (art. 29)

donde se establece que la contabilidad se llevará obligatoriamente en pesetas. En el sector público, se tiene previsto durante este período, que la gestión presupuestaria, la tesorería, los tributos y la contabilidad, se realizarán en pesetas, siendo el año 2002 el primero que se realice en euros.

Sería muy conveniente, en este período transitorio, que todas las administraciones públicas del Estado siguiesen el mismo criterio, porque en caso contrario podrían surgir dificultades graves en el momento de confeccionar la contabilidad nacional y de consolidar cuentas a remitir a la Unión Europea. Además de los costes más elevados que supondría para el sector público el duplicar las cuatro funciones mencionadas en el párrafo anterior.

Las ventajas en costes y homogeneización mencionadas anteriormente se ven limitadas por los inconvenientes que tiene el demorar los preparativos del Euro en el Sector Público, entre los que cabría mencionar entre otros:

- ◆ Cada vez es más frecuente que las Administraciones públicas desarrollen sus actividades y servicios en un entorno competitivo, tal como lo pone de manifiesto el auge de la subcontratación, la competencia en el mercado y la privatización. En esa medida, las Administraciones públicas han de formularse los mismos planteamientos estratégicos que las empresas privadas, y la introducción del Euro facilitará enormemente a los potenciales competidores de otros países convertirse en competidores efectivos.

- ◆ Las Administraciones públicas operan con sistemas de software extremadamente complejos y únicos, como por ejemplo los sistemas de impuestos locales y de prestaciones sociales. Sistemas que requerirán modificaciones de programación sumamente específicas, que como consecuencia de la presión de la demanda del sector privado, tendrán unos costes muy elevados y no dispondrán de tiempo suficiente para probar las modificaciones. Es necesario además que las Administraciones públicas sean capaces de operar con los billetes y monedas en Euros desde el momento mismo en que se pongan en circulación.
- ◆ Las Administraciones públicas son cada vez más vulnerables al fraude, particularmente en materia de prestaciones. Es muy probable que el cambio al Euro incremente esa vulnerabilidad.
- ◆ Además, las Administraciones públicas tienen un importante papel de liderazgo que desempeñar, demostrando tanto a la sociedad como al sector privado que una preparación anticipada de la introducción del Euro es a la vez necesaria y prudente, y puede ahorrar costes, además de colocar a las Administraciones públicas en la situación de ofrecer asesoramiento práctico al sector privado, en concreto las pequeñas y medianas empresas, que son las que más lo necesitan.

Por todas estas razones, entendemos que la decisión de agotar el

plazo establecido en la fase transitoria para utilizar el Euro, es una medida extremadamente conservadora que puede limitar el papel dinamizador de toda Administración moderna y puede, a su vez, generar confusión si, como se desprende del cuadro siguiente, algunas de las relaciones de los ciudadanos y las empresas con la Administración se realizará en Euros.

Lo que sí prevén algunos entes locales es adjuntar a los presupuestos de los años 1999 al 2001 un resumen en Euros, con el fin de contribuir a la difusión de la moneda entre los ciudadanos y de facilitar la subadministración de información a los mercados financieros, que operarán en Euros desde el comienzo del periodo transitorio.

Es posible en el sector privado que nos encontramos con empresas cuyo ejercicio económico no coincida con el año natural, no teniendo este problema en el sector público donde necesariamente los ejercicios económicos se corresponden con los años naturales. Las empresas que se encuentren en esta situación deberán reflejar los cambios, así como cualquier otra circunstancia derivada de la introducción del Euro, en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que incluya el 31 de diciembre de 1998.

#### ***Diferencias de cambio que se producirán respecto a monedas de Estados participantes***

Son minoritarios los entes públicos que realizan operaciones en monedas de otros Estados. En cualquier caso, la fijación irrevocable del tipo de cambio entre las monedas nacionales de los Estados participantes, producirá



**EL EURO**



## EL EURO

que las diferencias de cambio positivas o negativas originadas por fluctuaciones de dichas monedas serán definitivas y, por tanto, debe entenderse que están realizadas, debiéndose llevar a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se aplique el tipo de conversión. Se ha previsto que el tipo fijo de conversión se conocerá el 1 de enero de 1999, debiendo reconocer en las cuentas anuales que se cierren a 31 de diciembre de 1998 dichos efectos.

En los contratos u operaciones de tipo de cambio de monedas de Estados participantes se distinguen, en el Informe del ICAC, dos tipos de operaciones que podrían dar lugar a la diferencia de cambio:

Operaciones destinadas a la cobertura del riesgo del tipo de cambio de elementos patrimoniales. Las diferencias aquí producidas se imputarán temporalmente a la cuenta de pérdidas y ganancias, con igual criterio que los ingresos o gastos derivados de la operación que cubren.

Operaciones de carácter especulativo. Las diferencias que se produzcan en este tipo de operación se tratarán aplicando el principio de prudencia, imputando las diferencias negativas de cambio al resultado del ejercicio en que se ponen de manifiesto, mientras que las diferencias positivas, salvo para la tesorería, se propone su imputación al resultado del ejercicio en el que vence la operación. En este apartado se ha de tener presente la recomendación anterior respecto a la fijación irrevocable

del tipo de cambio entre las monedas nacionales de los Estados participantes.

### **Costes vinculados al paso a la moneda única**

Tanto el sector privado como el sector público deberán imputar los gastos derivados de la introducción de la moneda única a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se conozcan, con independencia del ejercicio concreto en que de forma efectiva se realicen.

En el sector privado el impacto en los resultados será probablemente progresivo y se imputará de forma repartida en función de los ejercicios en que se incurra en los correspondientes gastos, mientras que en el sector público el impacto será previsiblemente mucho mayor debido a la adopción en el último momento del Euro.

Respecto a los costes que ha de incurrir el sector público, se han mencionado anteriormente algunos relativos a los inconvenientes que tiene demorar los preparativos para la introducción del Euro. Es previsible que los costes sean cuantiosos, debido sobre todo a las labores de publicidad, formación de funcionarios y adaptación de los sistemas de información, entre otros.

Más que por la cuantía de los costes en los que han de incurrir, tanto las organizaciones del sector privado como del público, una cuestión capital que debe preocupar a ambos sectores es si las organizaciones serán capaces de operar en Euros. En este apartado,

los auditores deberían de aprovechar la oportunidad que les brinda la carta de recomendaciones anual, así como los contactos de carácter más informal, para evaluar y estimular una planificación anticipada y cuidadosa del cambio de moneda.

Podemos considerar en este apartado las consecuencias de las diferencias que se generen por el redondeo en la conversión Euro-pesetas. Se recogerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se originen, formando parte de los ingresos o gastos financieros.

### **Detalle de la viabilidad de aplicar determinadas cuentas para registrar los efectos derivados de la introducción del Euro en el Sector Público**

En este apartado analizaremos las cuentas que el ICAC propone para facilitar el registro contable de las operaciones a las que anteriormente hemos hecho referencia (incluiremos dichas propuestas bajo las siglas **ICAC**), y analizaremos la viabilidad de su aplicación en el sector público, en concreto comparando con lo que actualmente se encuentra en vigor tanto en el Plan General de Contabilidad Pública para la Administración General del Estado (**PGCP**) como la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (**PGCAL**).

En el apartado XI del BOICAC 32, se desarrollan las siguientes cuentas:

La cuenta **668**. "Diferencias negativas de cambio", que el ICAC desarrolla en las siguientes cuentas de cuatro cifras:



**EL EURO**

	<b>ICAC</b>	<b>PGCP</b>	<b>PGCAL</b>
	<b>6680</b> . "Diferencias negativas de cambio por la introducción del Euro"	Propone la misma cuenta <b>668</b> para las diferencias negativas de cambio, no habiendo ningún problema en desarrollarla en el sector público de la misma manera que lo hace el ICAC para el sector privado.	Para las "Diferencias de cambio negativas", se propone la cuenta <b>6270</b> .
	<b>6681</b> . "Otras diferencias negativas de cambio"		Será necesario desarrollar la cuenta <b>627</b> actual.
<b>CARGO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Por el importe de las diferencias de cambio negativas procedentes de las operaciones en monedas de los Estados participantes a 31 de diciembre de 1998, con abono a las cuentas de los grupos 1,2,4 ó 5.</li> <li>- Por el importe de las diferencias positivas de cambio llevadas a resultados de ejercicios anteriores de monedas de Estados no participantes que formaban parte del mismo grupo homogéneo, con abono a la cuenta 136.</li> <li>- Por el importe de las diferencias de cambio negativas procedentes de los contratos u operaciones especulativas de tipo de cambio, con abono, en general, a cuentas del grupo 5.</li> </ul>		Su cargo es con abono a cuentas del subgrupo 40 o contra las siguientes cuentas: 153. "Obligaciones y bonos a largo plazo exterior", 171. "Préstamos a largo plazo del exterior", 501. "Bonos, pagarés y letras a corto plazo del exterior" y 503. "Préstamos a corto plazo del exterior".
<b>ABONO</b>	Con cargo a la cuenta 129	La cuenta 129. "Resultados del ejercicio" puede recoger perfectamente este concepto".	No está propuesta la cuenta 129, pero sí la 800. "Resultados corrientes del ejercicio", la 890. "Resultados del ejercicio", y la 130. "Resultados pendientes de aplicación"

La cuenta **669**. "Otros gastos financieros", que el ICAC desarrolla en las siguientes cuentas de cuatro cifras:

	<b>ICAC</b>	<b>PGCP</b>	<b>PGCAL</b>
	<b>6690</b> . "Gastos por diferencias derivadas del redondeo Euro"	Aunque la subcuenta 669 incluya "Otros gastos financieros", la cuenta <b>6690</b> se corresponde con "Gastos de formalización en moneda nacional", con lo que es necesario crear una nueva cuenta para las diferencias derivadas del redondeo del Euro, como podría ser la cuenta <b>6699</b> .	No está propuesta ninguna de las dos cuentas, correspondiendo además el subgrupo 66 con "Subvenciones de explotación". Los "Gastos financieros" se incluyen en el subgrupo 62, y en concreto la cuenta genérica que incluye "Otros gastos financieros" es la <b>6290</b> .
	<b>6691</b> . "Otros gastos financieros"	La cuenta <b>6691</b> se corresponde con "Gastos de formalización en moneda extranjera"	Será necesario desarrollar la cuenta <b>629</b> actual.
<b>CARGO</b>	Por el importe de las diferencias derivadas del redondeo que puedan ponerse en los grupos 1,2,4 ó 5.		
<b>ABONO</b>	Con cargo a la cuenta 129		



EL EURO

La cuenta **768**. "Diferencias positivas de cambio", que el ICAC desarrolla en las siguientes cuentas de cuatro cifras:

	ICAC	PGCP	PGCAL
	<b>7680</b> . "Diferencias positivas de cambio"	Se puede desarrollar paralelamente a las propuestas del ICAC, ya que se prevé la cuenta <b>768</b> . "Diferencias positivas de cambio".	"Las diferencias positivas de cambio" están recogidas en la cuenta <b>713</b> , correspondiendo a la cuenta <b>768</b> a las "Transferencias corrientes de familias e instituciones sin fines de lucro".
	<b>7681</b> . "Otras diferencias positivas de cambio por introducción del Euro"		Será necesario desarrollar la cuenta <b>713</b> actual.
<b>CARGO</b>	Con abono a la cuenta 129		Con cargo a la cuenta 800
<b>ABONO</b>	-Por el importe de las diferencias de cambio positivas procedentes de las operaciones en monedas de los Estados participantes a 31 de diciembre de 1998, con cargo a las cuentas de los grupos 1,2,4 ó 5. -Por las diferencias de cambio positivas acumuladas de ejercicios anteriores de monedas de Estados participantes con cargo a la cuenta 136. -Por el importe de las diferencias de cambio positivas procedentes de los contratos u operaciones especulativas de tipo de cambio, con abono, en general, a cuentas del grupo 5.		Con cargo a alguna de las siguientes cuentas: 153. "Obligaciones y bonos a largo plazo exterior". 171. "Préstamos a largo plazo del exterior". 501. "Bonos, pagarés y letras a corto plazo del exterior". 503. "Préstamos a corto plazo del exterior".

La cuenta **769**. "Otros ingresos financieros", que el ICAC desarrolla en las siguientes cuentas de cuatro cifras

	ICAC	PGCP	PGCAL
	<b>7690</b> . "Ingresos por diferencias derivadas del redondeo Euro"	La cuenta <b>769</b> incluye "Otros ingresos financieros", pero es desarrollada en las cuentas <b>7690</b> . "De depósitos", <b>7691</b> . "Diferencias por operaciones de intercambio financiero", <b>7692</b> . "Primas de emisión positivas" y <b>7693</b> . "Intereses de operaciones de intercambio financiero"	El subgrupo 76 incluye "Transferencias corrientes", y en concreto la cuenta <b>769</b> . "Del exterior". Los "Ingresos financieros" por diferencias derivadas del redondeo Euro, se han de incluir en la cuenta <b>7120</b> . "Otros ingresos financieros".
	<b>7691</b> . "Otros ingresos financieros"	Para "Otros ingresos financieros" se propone la cuenta <b>7699</b> .	Será necesario desarrollar la cuenta <b>712</b> actual.
<b>CARGO</b>	Con abono a la cuenta 129		
<b>ABONO</b>	Por el importe de las diferencias derivadas del redondeo que puedan ponerse de manifiesto por la conversión al Euro, con cargo a cuentas de los grupos 1,2,4 ó 5.		

También el apartado XI del mismo BOICAC 32, propone la creación de la cuenta **119**. "Diferencias por redenominación del capital en Euros", que figurará en el pasivo del balance y su movimiento será el siguiente:

Se cargará o abonará por las diferencias que surjan como consecuencia del redondeo a efectuar en la redenominación de la cifra de Capital en Euros.

Estas diferencias surgirán a la hora de redondear individualmente los diferentes importes que en total sumarán la cifra del capital social, y comparar la suma de redondeos individuales con la cifra total del capital redondeada. En el sector público no hay necesidad de crear ninguna cuenta por que no existen participaciones sobre el patrimonio, por lo que no se dará ninguna diferencia.

### Bibliografía

Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) número 32, diciembre de 1997: "Conclusiones del grupo de trabajo creado para la elaboración de un informe sobre aspectos contables de la introducción del Euro". Pgs. 12-26.

Orden de 17 de julio de 1990 por la que se aprueba la **Instrucción de Contabilidad para la Administración Local**, Boletín Oficial del Estado (BOE), suplemento al número 175.

Orden de 6 de mayo de 1994 por la que se aprueba el **Plan General de Contabilidad Pública**. BOE número 120 de 20 de mayo de 1994.

Preparativos de naturaleza práctica para la introducción del Euro. Fédération des Experts Comptables Européens, 1997.

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el **Plan General de Contabilidad**. BOE de 27 de diciembre de 1990.

Resolución de 17 de febrero de 1995, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación transitoria del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado y se regula la operatoria a seguir para la apertura de la contabilidad a 1 de enero de 1995. BOE número 51 de 1 de marzo de 1995.

<http://europa.eu.int/en/comm/dg19/inforecu/fr/index.htm>

<http://europa.eu.int/en/comm/opoce/wel.html>

<http://europa.eu.int/info-es.htm>

<http://www.euro.fee.be>

<http://www.euroinfo.cce.es/>

Fundación Pi Sunyer

### Conclusión

- ◆ La medida adoptada por la Administración de presentar su Contabilidad Pública en EUROS al final del periodo transitorio no es concordante con su función de dinamizadora social y de liderazgo del proceso de implantación de la moneda única.
- ◆ Pueden producirse, además, algunos problemas si, de acuerdo con la postura más abierta mantenida por el grupo de trabajo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), las empresas pueden presentar su información contable y tributaria exclusivamente en EUROS a partir del 1 de enero de 1999, aunque esto conllevará la modificación del Código de Comercio.
- ◆ Desde una perspectiva estrictamente contable parece existir una práctica equivalencia entre la propuesta de cuentas formulada por el ICAC y las posibilidades de desarrollo del Plan General de Contabilidad pública aplicado a la Administración Central y Autonómica.
- ◆ Sin embargo, las equivalencias no son las mismas, existiendo notables diferencias de codificación, para el Plan General de Contabilidad de la Administración Local. Estas diferencias obligarán, con el objetivo de evitar confusiones en la contabilización del impacto del EURO y también, en los estados consolidados en las que se incluya información de sociedades mercantiles públicas, a que se desarrolle en la máxima brevedad posible, una adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad de la Administración Local. ■



EL EURO