

# Contabilidad pública versus imagen fiel

Tomás Suárez y Riera  
Auditor

**E**n la fiscalización del sector público se presentan una serie de circunstancias que, por sus características, hacen del trabajo de Auditoría el ejercicio de un peligroso equilibrio entre aplicar los principios y normas contables, las guías de auditoría y en general la técnica auditora y la abundante normativa que en este aspecto rodea al sector público sin vulnerar esta última; normativa que suele ir acompañada de las diversas interpretaciones que de ella hacen los Interventores de los Entes Públicos.

A partir de la entrada en vigor de la Ley 19/1988 de 12 de julio sobre Auditoría, así como la promulgación del R.D. 1636/1990 de 20 de diciembre, donde se reglamenta, se producen una serie de normas a través de Resoluciones del I.C.A.C., que dotan a la Auditoría de un marco delimitado y preciso; si además consideramos la obligatoria aplicación de los Principios del P.G.C., las Directivas del Consejo de la C.E.E., la normativa mercantil y contable, el Código de Comercio y las normas internacionales de Contabilidad, podemos colegir que el profesional tiene un estrecho margen de manobra subjetiva y un amplio marco normativo para desarrollar su trabajo.

Las Instrucciones de Contabilidad que emanan del Ministerio de

Economía y Hacienda dirigidas al sector público presentan una gran variedad de normas y de objetivos que crean un dilema en el momento de poder fiscalizar al sector; hay que destacar que la Ley General Presupuestaria de 1988 pretendía una normalización contable del Sector Público en un doble sentido:

- a) Normalización contable del Sector Administraciones Públicas con el resto de sectores de la economía.
- b) Normalización contable entre las distintas administraciones Públicas.

Todo ello referido a la Administración del Estado, incluida la Seguridad Social, así como las Comunidades Autónomas, que en sus leyes básicas de Hacienda reprodujeron los objetivos y principio de la Ley General Presupuestaria; sin embargo, las entidades locales y sus organismos autónomos quedaron al margen de la normalización hasta la promulgación de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local mediante la Orden de 17 de julio de 1990, ya que la Ley 7/1985 reguladora de las bases de régimen local que pretendía la alineación con la contabilidad del resto de las Administraciones Públicas, no tuvo ningún desarrollo práctico.

La citada Orden de 17 de julio de 1990 establece la obligatoriedad de su aplicación a partir del 1 de enero de 1992, estructurando el Sistema de Contabilidad, los Documentos y Libros de Contabilidad, las Operaciones Contables, las Operaciones en otras estructuras contables del Sistema, la contabilidad de las operaciones comerciales, sin olvidar los criterios de valoración ni los principios contables consagrados por la tradición, pero introduciendo matizaciones y, cómo no, el comodín del criterio subjetivo, es decir "se reglamentará" o bien "que se reglamente".

El 6 de mayo de 1994 se produce una nueva Orden por la que se aprueba otro Plan General de Contabilidad Pública, quedando establecido como obligatorio para los "sujetos de contabilidad Pública", es decir, Administración General del Estado, sus organismos autónomos, entidades públicas, gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social; en el sector público autonómico la Administración General, sus organismos autónomos, entidades públicas, gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social y en el Sector Público Local, la administración general, o sea la propia entidad local y sus organismos autónomos, no olvidando tampoco el eterno comodín, a saber "el P.G.C.P. es suscepti-

ble de aplicación directamente o a través de la correspondiente adaptación". La estructura se asemeja más al P.G.C., define los Principios Contables, el Cuadro de Cuentas, las definiciones y relaciones contables, las cuentas anuales y las normas de valoración. Cabe destacar que es este último P.G.C.P. el único que recoge la "imagen fiel" referida al patrimonio, situación financiera, ejecución del presupuesto y de los resultados contables, reconociendo además que en el ámbito empresarial la imagen fiel está por encima de disposiciones legales o existencias jurídicas, afirmando que en el de la contabilidad pública no es así, expresando, para terminar, el deseo de que sean modificadas las normas que se opongan a la imagen fiel que debe mostrar las cuentas anuales del sector público.

Estableciendo el marco normativo del sector público, así como el que debe aplicarse para realizar una auditoría, nos hallamos ante varios dilemas que hacen que la fiscalización del sector público pueda llegar a ser un jeroglífico de no muy fácil solución.

El primero de ellos es comprobar el P.G.C.P. que debe aplicar el organismo auditado, ya que dependiendo se trate de administración local y sus organismos autónomos o

bien de cualquier otro sujeto de la contabilidad pública deberán aplicar el de 1990 o el de 1994, y tener en cuenta las variantes que existen entre ambos para el tratamiento de un mismo problema.

Solventado el primer dilema, estudiadas las Bases de Ejecución del Presupuesto de la entidad que se trate, conocida la normativa que rige la contabilidad presupuestaria y las vinculaciones que ésta hace de las partidas con las cuentas contables del P.G.C.P., hallaremos matices que justifiquen el título del presente trabajo.

Sabido es, y reconocido por el legislador, que la cuestión básica de las CC.AA. es la imagen fiel. Si además añadimos los principios contables, que en el caso de la Contabilidad Pública son casi similares, hallamos disyuntivas que además de hacernos aguzar el ingenio, nos conducen a la necesaria lectura profunda de las instrucciones que para la aplicación de la contabilidad pública están en vigor, al estudio detallado de la legislación aplicable (Ley 39/88 de 28 de Diciembre y R.D. 500/90 de 20 de abril, para el caso de Haciendas Locales) y a meditar las interpretaciones que el interventor del ente público en cuestión haya aplicado.

Persiguiendo la repetida imagen fiel cabe destacar el Principio del Devengo, que en la contabilidad empresarial es conciso y concreto al enunciar que los ingresos y gastos "deberán imputarse en función de la corriente real de los bienes y servicios con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera"; sin embargo, el mismo principio definido para la contabilidad pública establece que la imputación lo será cuando hayan dictado los actos administrativos requeridos según el procedimiento establecido para ca-

da caso. Profundizando en el tema y destacando que en el caso del inmovilizado material los Entes Públicos invierten gran parte de su presupuesto en la generación de bienes y servicios destinados al uso general, nos encontraremos con que la imagen fiel que deberían reflejar, tanto las CC.AA. como los Estados Financieros intermedios, es de dudosa fidelidad y fiabilidad.

Desarrollando el párrafo anterior y atendiendo a las normas vigentes, en la creación de bienes y servicios de uso general, la corriente de bienes queda materializada en la existencia de una realización de obra o entrega de bienes y un valor, valor que incrementa el montante del Inmovilizado Material. Si cumplimos la instrucción por la que debe imputarse en el momento de dictarse los actos administrativos necesarios, nos hallamos ante los siguientes, todos ellos posteriores a la certificación:

- Fase RC o de Retención del Crédito.
- Fase A o de Autorización del Gasto.
- Fase D o de Compromiso del Gasto.
- Fase O o de Reconocimiento de la Obligación.

Y es al dictarse este último acto administrativo cuando, según la normativa vigente, se imputará; conocido el gran dinamismo administrativo se puede dar por no existente la fidelidad de la imagen, tanto en estados financieros intermedios, como en CC.AA.

Hay que destacar que en un proceso como el descrito, no sólo queda desfigurado el grupo 2 de Inmovilizado, sino que la repercusión de los actos administrativos nombrados se simultanea en las cuentas del Grupo 4, siendo especialmente afectadas las cuentas 400,

*Existen varios dilemas que hacen que la fiscalización del sector público pueda llegar a ser un jeroglífico de no muy fácil solución*

*La fidelidad de las CC.AA. vuelve a quedar en entredicho por la existencia de unos actos administrativos "intermedios" que no permiten, según la legislación aplicable, reflejar en los saldos el momento real de la entrada en servicio de los bienes.*

401 y 410, dependiendo de la fase administrativa en que se halle.

Otro de los elementos de suma importancia para la fidelidad, lo encontramos en las amortizaciones. Sabido el criterio y tablas que deben aplicarse en la contabilidad empresarial, vemos que tanto el P.G.C.P. de 1990, como el de 1994, recogen perfectamente los movimientos contables precisos para efectuarlas, los amplía en la Regla 212 del P.G.C.P. de 1990 y en las Definiciones y relaciones contables del subgrupo 28 del P.G.C.P. de 1994, dejando ambos la laguna de los criterios de amortización; si añadimos que los sujetos de la contabilidad pública no tienen competencia para reglamentar, veremos que a falta de criterios, falta de amortización y careciendo de esta última se adolece de imagen fiel. (Últimamente y a través de la Resolución del 14-12-1999 de la I.G.A.E. se es-

tablecen los criterios de amortización para una parte de los sujetos de la contabilidad pública).

Si largo es el trayecto administrativo para poder imputar la corriente de bienes, interminable se hace el necesario para reflejar en la cta. 109, Patrimonio entregado al uso general, el saldo real de ésta, ya que a los actos administrativos nombrados anteriormente, se le suma otra serie de sofisticada culminación. Como sea que esta cuenta aparece con saldo deudor dentro del Grupo 1, minorando el Patrimonio, y se dota de cuentas del Grupo 2 de Inmovilizado, minorándolo también, podemos deducir de inmediato que la fidelidad de las CC.AA. vuelve a quedar en entredicho por la existencia de unos actos administrativos "intermedios" que no permiten, según la legislación aplicable, reflejar en los saldos el momento real de la entrada en servicio de los bienes.

Notablemente disyuntiva es la concepción y composición de las CC.AA. En la contabilidad empresarial quedan definidas como el documento que comprende el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria, siendo esta última el documento que completa, amplía y comenta la información contenida en el Balance y en la Cuenta de P. y G., conteniendo la Distribución de Resultados, Normas de Valoración, movimientos del Inmovilizado e Inversiones financieras y un largo etc. En la contabilidad pública hallamos que la rendición anual se efectúa a través de los Estados y Cuentas Anuales, que si bien recogen el Balance de Situación y la Cuenta de Resultados, entre otros, pasa olímpicamente de la memoria (P.G.C.P. 1990) sin hacer ninguna mención de ella. Avanzando en el tiempo hallamos que el P.G.C.P. de 1994 afirma que las CC.AA. comprenden el Balance, la Cuenta de Resultados

económico-patrimonial, el Estado de Liquidación del Presupuesto y la Memoria y al referirse al contenido de esta última, no sólo imita el de la empresarial, sino lo amplía con información de gestión y presupuestaria. Considerando lo anterior deberemos dirimir si el informe de fiscalización de los Entes Públicos debe señalar la obligatoriedad o no de la Memoria, el contenido de la que hubiera, si existe, y si se trata de CC.AA. *fielmente* completas.

En lo que atañe a la Cuenta de Resultados y a fin de establecer el del ejercicio, se presentan variantes singulares a la hora de establecer los costes de personal. Es habitual en la Administración Pública, sobre todo en los Organismos Autónomos de ésta, contar como adscrito o en comisión de servicios a personal funcionario, en alta dirección o no. La cuenta de gastos de personal recoge los emolumentos, gastos y seguros sociales del personal laboral, contratado o funcionario de plantilla, pero no los costes correspondientes a quienes figuran en la de otro ente y cuyos salarios son satisfechos por éste; ello hace que la valoración del coste de los bienes es inferior al real y, para el caso de ser significativas las cifras, tener que efectuar los correspondientes ajustes y salvedades con la convicción de que el próximo ejercicio la situación perdurará.

Para concluir este itinerario, deseo expresar mi adhesión a la propuesta del legislador cuando, como he dicho al principio, en la exposición de motivos de la Orden que crea el P.G.C.P. de 1994, desea vehementemente que se produzcan los cambios necesarios en las normas para conseguir que la imagen fiel pública sea coincidente con la empresarial, ya que no puedo aceptar racionalmente dos acepciones tan distintas de IMAGEN FIEL ■