

Una nota sobre «La contabilidad pública y la contabilidad nacional: enlace micro-macro contable»*

José Manuel Pérez Sainz

Subdirector Técnico del Tribunal de Cuentas.

En el ámbito de las unidades que integran el sector público administrativo español existen dos sistemas contables (contabilidad nacional y contabilidad pública), cuyos objetivos y la metodología utilizada para la cuantificación de sus magnitudes básicas son diferentes. La contabilidad nacional informa, desde un punto de vista macroeconómico, del comportamiento de los agregados económicos y financieros de los sectores que conforman la economía de un país. En su ámbito se determinan los resultados en términos de contabilidad nacional (necesidad o capacidad de financiación) del subsector «Administraciones Públicas». Por su parte, el sistema de contabilidad pública, desde una perspectiva microeconómica, tiene como objetivos, por una parte, el reflejo contable de la ejecución y liquidación de los presupuestos de las distintas entidades públicas con presupuesto limitativo, poniendo de manifiesto los resultados presupuestarios del ejercicio, y por otra, el suministro de información sobre la situación económica, financiera y patrimonial de dichas entidades, así como de sus resultados económico-patrimoniales.

Existen, por tanto, tres magnitudes de la actividad económico-financiera que llevan por título la palabra resultados, cuyo concepto, componentes y procedimiento para su determinación son distintos,

* Luis GIL HERRERA: *La contabilidad pública y la contabilidad nacional: enlace micro-macro contable*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, 272 páginas.

si bien existe una relación entre ellas, ya que, entre otros aspectos, la mayoría de los datos que se utilizan para la determinación de la necesidad o capacidad de financiación del subsector «Administraciones Públicas» son suministrados por los sistemas de contabilidad pública de las entidades integrantes de dicho subsector.

En la actualidad, por otra parte, la estabilidad presupuestaria, entendida como *situación de equilibrio o de superávit computada a lo largo del ciclo económico, en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC)*, se considera como un requisito imprescindible para el buen desenvolvimiento futuro de la economía española. Junto al principio de estabilidad presupuestaria, la normativa española promulgada al efecto incluye otro principio general denominado «principio de transparencia», según el cual los presupuestos y las liquidaciones de los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha normativa *«deberán contener información suficiente y adecuada para permitir la verificación de la adecuación al principio de estabilidad presupuestaria, así como el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y la observancia de las obligaciones impuestas por las normas comunitarias en materia de contabilidad nacional»*.

Dado que el objetivo de estabilidad presupuestaria se fija en términos de contabilidad nacional y el citado principio de transparencia exige conocer perfectamente las relaciones existentes entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad nacional para poder determinar la equivalencia en términos presupuestarios del objetivo de estabilidad, parece muy oportuna la publicación en este momento del libro del profesor Gil Herrera, objeto del presente comentario, en el que se analiza la relación que existe entre la contabilidad nacional y la contabilidad pública, en sus dos vertientes de contabilidad presupuestaria y contabilidad económico-patrimonial.

En concreto, el objetivo que se propone el autor es poner de manifiesto la conexión existente entre el resultado de la contabilidad presupuestaria, el resultado económico-patrimonial y el resultado en términos de contabilidad nacional, lo que consigue mediante la elaboración de una cuenta de resultados analítica que servirá de enlace entre las visiones macro y microeconómica.

Destacan en la obra la profusión de referencias doctrinales y legales, la cuidadosa elaboración de los cuadros y esquemas que completan cada capítulo, el esfuerzo por sistematizar de una forma didáctica los pasos seguidos en cada análisis hasta obtener la correspondiente conclusión y, en fin, el lenguaje claro y ameno utilizado.

El libro comienza con una Introducción en la que se realizan unas consideraciones previas sobre el distinto marco conceptual de los dos sistemas de contabilidad aludidos, haciendo referencia también a los distintos organismos competentes en materia de elaboración y normalización y destacando el hecho de que el usuario de la información relativa al estado de las finanzas públicas se encuentre con dos fuentes de información: una elaborada desde el punto de vista de la microcontabilidad, que elaboran las entidades pertenecientes al sector público a título individual y de acuerdo a los principios y normas contables que rigen la contabilidad pública, y otra elaborada desde el punto de vista de la macrocontabilidad, siguiendo las definiciones y reglas contables de la contabilidad nacional.

Como ejemplo de las diferencias en los resultados que se obtienen en uno y otro sistema, se presenta un cuadro (referido al ejercicio 1999) en el que se recogen, para cada Comunidad Autónoma, el resultado en términos de contabilidad nacional, el resultado presupuestario por operaciones no financieras y la diferencia entre ambos resultados, destacándose el hecho de que en diez Comunidades Autónomas el resultado es menor si se calcula en términos de contabilidad nacional que si se calcula en términos presupuestarios, y en las siete restantes sucede lo contrario, es decir, obtienen un mejor resultado en términos de macrocontabilidad que de microcontabilidad.

Estas diferencias proceden de los distintos criterios y normas contables que constituyen el marco conceptual de los referidos sistemas contables, pudiendo distinguirse las que derivan de su ámbito subjetivo de aplicación, a cuyo análisis se dedica el capítulo II, «El sector público», y las que se deben a los criterios y valoración de las operaciones en su tratamiento contable (ámbito objetivo), de las que se ocupa el capítulo III, «La integración de la contabilidad pública en la contabilidad nacional».

Previamente, en el capítulo I, «La contabilidad pública y la contabilidad nacional», se analizan las características generales de los sistemas macro-micro contables del sector público con el objeto de establecer la vinculación existente entre ambos.

Se contiene en este capítulo, en primer lugar, un breve análisis de la evolución histórica de la contabilidad nacional y de la contabilidad pública, así como de sus respectivos objetivos.

En segundo lugar, se aborda la regulación legal, ámbito de aplicación y rasgos característicos de la macrocontabilidad y de la microcontabilidad del sector público. Para ello, en relación con la macrocontabilidad, se efectúa, de una forma clara y sistemática, un repaso del

marco conceptual del SEC, describiendo la delimitación de la economía en sectores y el sistema de cuentas en donde se registran las operaciones realizadas por las unidades económicas que componen dichos sectores, prestando una atención especial a los esquemas utilizados por el sistema macrocontable utilizado en España para medir las operaciones realizadas por el sector de las Administraciones Públicas. En relación con la contabilidad pública, el autor considera que no existe un alto nivel de homogeneización en los datos suministrados por las distintas entidades que deben aplicar los principios contables públicos. Se analiza su regulación y el ámbito de aplicación de los dos subsistemas en que se articula (contabilidad presupuestaria y contabilidad económico-patrimonial), así como los criterios generales que se utilizan en la elaboración de la información microcontable y la coordinación que debe existir entre los dos subsistemas, que se efectúa fundamentalmente a través de las cuentas de control presupuestario.

Concluye este capítulo I el profesor Gil exponiendo las interrelaciones que existen entre ambos sistemas, que se pueden resumir de la siguiente manera:

– Tanto la Ley General Presupuestaria (LGP) a nivel estatal como las respectivas Leyes de Hacienda de las Comunidades Autónomas a nivel autonómico, o las Instrucciones de Contabilidad en el ámbito local, establecen en parecidos términos que la contabilidad pública debe facilitar los datos y demás antecedentes que sean precisos para la confección de las cuentas económicas del sector público.

– La Ley General de Estabilidad Presupuestaria (LGEP) define el objetivo de estabilidad en términos de contabilidad nacional, pero para determinar el cumplimiento de dicho objetivo en los Presupuestos Generales del Estado (PGE) es preciso partir del resultado presupuestario no financiero derivado de la ejecución de dichos presupuestos y establecer la equivalencia con la capacidad o necesidad de financiación proyectada. Además, para permitir la verificación del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, el principio de transparencia, contenido también en la referida LGEP, exige que los presupuestos y sus liquidaciones contengan información suficiente y adecuada.

– El precepto legal que más claramente vincula a ambos sistemas es el Reglamento 264/2000 de la Comisión sobre la aplicación del SEC, que establece, en lo relativo a las estadísticas a corto plazo sobre finanzas públicas, que las fuentes y métodos para la elaboración de estos datos se basarán en información directa disponible a partir de fuentes básicas, como la contabilidad pública, o fuentes administrati-

vas, que representen, para cada categoría, un mínimo del 90 por ciento del total de la categoría.

– Directamente relacionado con lo anterior, los criterios de reconocimiento e imputación temporal de las transacciones en ambos sistemas no siempre coinciden. El criterio de devengo, implantado con carácter general en contabilidad nacional, no se utiliza a nivel micro, sobre todo en los presupuestos, lo cual exige, nuevamente, realizar ajustes a la información de base suministrada por la contabilidad pública.

En opinión del autor debería asegurarse la existencia de mecanismos que permitan la obtención de las cifras sobre las Administraciones Públicas de las cuentas nacionales a partir del sistema de contabilidad pública y la debida conciliación entre ambas.

El capítulo II, «El sector público», se divide en tres grandes apartados en los que se estudian, respectivamente, la actividad económica pública, las características del sector público y la delimitación institucional de este, constatándose que la descentralización de la actuación de la Administración (algunos autores la denominan «huida del derecho administrativo») ha producido un gran cambio en la estructura del sector público, configurándose como un complejo entramado de entidades que se rigen por distinta normativa y que se someten a distintos regímenes contables.

Contiene este capítulo un interesante estudio sobre el marco institucional del sector público en relación con los documentos que regulan su actividad, esto es, el presupuesto y la cuenta general en el ámbito microcontable, y las cuentas económicas del sector público en el macrocontable.

En el capítulo III, «La integración de la contabilidad pública en la contabilidad nacional», se procede a analizar el ámbito objetivo de la microcontabilidad y la macrocontabilidad del sector público. Para ello, se analiza el contenido de las cuentas de las Administraciones Públicas en contabilidad nacional y en contabilidad pública, teniendo en cuenta que esta última es la principal fuente de información para la elaboración de la primera.

Dado que, como indica el autor en la introducción de este capítulo, la contabilidad nacional está diseñada para registrar las transacciones que se producen en una economía nacional, su sistema de cuentas no contiene una clasificación de ingresos y gastos como tal, y en su lugar se clasifican las operaciones según se trate de bienes y servicios, operaciones de distribución, operaciones con instrumentos financieros, etc. Por ello, para analizar ambos sistemas contables se ha

adoptado el orden establecido en el marco de la contabilidad nacional, esto es, la sucesión de cuentas del SEC, comenzando por las cuentas corrientes para continuar con las cuentas de acumulación.

Las cuentas económicas del sector público se elaboran, en gran medida, sobre la base de los registros de la microcontabilidad, los cuales se realizan en dos ámbitos: el presupuestario y el económico-patrimonial, en los que los criterios de clasificación y el momento del registro de las operaciones no coinciden plenamente ni entre ellos ni con los utilizados en contabilidad nacional. Ello conlleva la necesidad de transformar la información elaborada siguiendo los principios y normas contables que regulan la contabilidad pública (presupuestaria y económico-patrimonial) en información elaborada de acuerdo con las reglas de la contabilidad nacional, lo que supone la consideración individualizada de las distintas operaciones realizadas. Para llevar a cabo este proceso de transformación de la información contable de un ámbito a otro es preciso considerar los principios de contabilidad que rigen para cada uno de los sistemas, por lo que el profesor Gil realiza previamente un exhaustivo estudio de los principios contables públicos, comparándolos con los que fundamentan la contabilidad nacional, concluyendo que, si bien los principios contables de aplicación en contabilidad pública y en contabilidad nacional no son totalmente coincidentes, tampoco se producen grandes diferencias. Estas van a tener repercusión en el reflejo de la situación patrimonial de las entidades como consecuencia de las divergencias que se producen en los principios de devengo y precio de adquisición, fundamentalmente, y en los resultados presupuestarios y económico-patrimoniales como consecuencia de las diferencias derivadas del principio de imputación de la transacción.

Tanto en el ámbito macrocontable como microcontable se establecen normas precisas de imputación de las operaciones que no siempre son coincidentes, por lo que el autor aborda, a continuación, el análisis de las reglas de imputación de la contabilidad pública y la contabilidad nacional en el ámbito de las Administraciones Públicas, poniendo de manifiesto las discrepancias observadas en el registro de los gastos e ingresos de este sector, así como su repercusión sobre el resultado calculado en ambos sistemas, incluyendo, a modo de resumen, dos cuadros de relación entre las rúbricas de contabilidad nacional y los respectivos capítulos de los presupuestos de gastos e ingresos a los que se imputan las correspondientes operaciones.

Una vez examinadas las interrelaciones entre los sistemas contables en donde se registran las operaciones realizadas por las Administraciones Públicas, se recoge en el capítulo IV, «La cuenta de re-

sultados analítica», una interesante y novedosa propuesta para, a partir de la información suministrada por la contabilidad pública y la contabilidad nacional, analizar la actividad económica pública.

Partiendo de la necesidad de disponer de información relevante que permita conciliar las cifras microcontables con las elaboradas en contabilidad nacional, en relación a la actividad desarrollada por el sector público, el autor propone la elaboración de un estado, *la cuenta de resultados analítica*, que, junto a la contabilidad presupuestaria y a la contabilidad patrimonial, permita obtener información relevante en relación a los indicadores más comúnmente utilizados en el análisis de la actividad desarrollada por las entidades que configuran el sector público administrativo y que en su mayoría se obtienen a partir de conceptos macroeconómicos, como el ahorro, el consumo público o la capacidad/necesidad de financiación.

Para la elaboración del referido estado se necesita información que está contenida tanto en la cuenta del resultado económico-patrimonial como en el estado de liquidación del presupuesto, por lo que el profesor Gil realiza primeramente un completo análisis del contenido de dicha cuenta y de su relación con el estado de liquidación, que viene precedido de argumentos doctrinales, tanto a favor como en contra, sobre la necesidad de elaborar o no la cuenta de resultados en las entidades públicas sin ánimo de lucro, desprendiéndose de dichos argumentos que de la información contenida en ella se obtiene, al menos, una medida de la *equidad intergeneracional*, objetivo importante que debe satisfacer la información contable pública.

En el análisis de la información contenida en la cuenta del resultado económico-patrimonial clasificada según la naturaleza de sus componentes, tal y como ésta se ha estructurado en el PGCP, se destaca en el libro el hecho de que, si bien permite a los usuarios externos identificar la estructura de gastos e ingresos de la entidad, la información contenida en dicha cuenta puede encontrar una limitación en la propia definición del principio del devengo utilizada para su elaboración (criterio de devengo modificado), frente al utilizado para la elaboración de las cuentas públicas en términos de contabilidad nacional (principio de devengo completo).

Tras otras consideraciones interesantes que hace el autor relativas a diversas formas de ordenar los gastos e ingresos dentro de la cuenta del resultado económico-patrimonial, distintas a la que figura en el modelo del PGCP, como el establecimiento de tramos en el cálculo del resultado y la clasificación funcional o por objetivos, con las que se conseguiría una información más adecuada y útil a efectos de ana-

lizar si la gestión ha sido buena o mala y para poder evaluar cuáles han sido las prioridades del gasto de la Administración Pública, se llega a la proposición final del trabajo: el desarrollo de un modelo de cuenta de resultados analítica que permite analizar la actividad por tramos, agregar el gasto en base a la clasificación funcional del mismo y evaluar el cumplimiento de la estabilidad presupuestaria.

La cuenta de resultados analítica se estructura verticalmente y en ella se encadenan seis tramos con sus respectivos saldos intermedios, que tienen la finalidad de ofrecer, entre otros, algunos indicadores útiles de la evolución de magnitudes y agregados normalmente utilizados en análisis macroeconómico. Por su importancia recogemos a continuación, de forma resumida, la estructura de la cuenta de resultados analítica propuesta por el profesor Gil:

- El primer saldo intermedio está constituido por el *valor añadido neto*, calculado como diferencia entre el valor de la producción y los consumos intermedios, incluido el consumo de capital fijo.

- El segundo tramo incorpora los ingresos más característicos de la actividad económica pública (impuestos y cotizaciones sociales), que, añadidos al resultado anterior, constituyen lo que el profesor denomina *valor añadido total*. Este valor añadido se reparte, en primera instancia, para remunerar a los factores productivos, que en el caso de las Administraciones Públicas están compuestos por los trabajadores y el capital ajeno, obteniéndose como resultado el *excedente fiscal*, que representa la viabilidad financiera de la entidad para la prestación de servicios.

- El cuarto tramo recoge de forma separada las transferencias corrientes recibidas por parte de la entidad, que, en muchos casos, suponen la fuente principal de financiación de su actividad y que, añadidas al excedente fiscal, constituyen su *renta disponible*, que refleja los recursos con los que va a contar la entidad para llevar a cabo su actividad principal, la prestación de servicios y, en su caso, la inversión.

- El quinto tramo muestra la distribución que de la renta disponible realiza la entidad entre dos grandes categorías: las que llevan aparejadas una corriente financiera (transferencias entregadas) y el consumo final, distinguiendo en este caso las prestaciones de servicios en especie (consumo individual) y la prestación de servicios que beneficia a la generalidad de los ciudadanos (consumo colectivo). El resultado de detracer de la renta disponible las transferencias corrientes entregadas por la entidad y el consumo final permite obtener el *ahorro*, e indica si la entidad ha sido capaz de financiar los gastos corrientes del ejercicio con los ingresos de funcionamiento.

– Finalmente, el último tramo de la cuenta recoge las operaciones de capital, esto es, las operaciones ligadas a la inversión o desinversión en activos no financieros (transferencias de capital, tanto recibidas como entregadas por parte de la entidad, formación bruta de capital y consumo de capital fijo), informando, por tanto, de la utilización del ahorro de la entidad. El resultado de añadir al ahorro las operaciones anteriores informa sobre la *capacidad o necesidad de financiación* de la entidad, y constituye el agregado macroeconómico básico utilizado como punto de referencia para valorar no sólo si ha sido necesario acudir al endeudamiento externo para financiar la actividad desarrollada, sino si se ha cumplido con el objetivo de estabilidad presupuestaria.

Advierte el profesor Gil Herrera de que, tras la elaboración de la cuenta de resultados analítica propuesta, el análisis podría quedar incompleto si una vez calculados los distintos resultados no se estableciese un mecanismo que permita conciliar estos de manera que se facilite su interpretación, y propone para ello que se elabore un estado en el que se expliquen las diferencias entre el resultado presupuestario, el resultado económico-patrimonial y la capacidad o necesidad de financiación del ejercicio. A estos efectos se presenta un esquema en el que de una forma simple y clara se puede observar la articulación de los diferentes resultados, indicándose los principales ajustes que se deben realizar para su conciliación.

Finaliza el libro con un resumen de las conclusiones y consideraciones finales derivadas de los estudios y análisis realizados en cada uno de los capítulos anteriores.

Así pues, nos encontramos ante un trabajo eminentemente didáctico en cuanto a la exposición de las relaciones entre la contabilidad nacional y la contabilidad pública, en sus dos vertientes de contabilidad presupuestaria y económico-patrimonial, y novedoso en cuanto a las propuestas realizadas por el autor en orden a la articulación de los dos sistemas contables a través de un modelo de cuenta analítica que permite, desde la información elaborada por las entidades públicas, analizar su actuación bajo la óptica de la macroeconomía, sirviendo como enlace entre la información elaborada por los sistemas micro-macro contables públicos.

Es de destacar también el hecho de que las conclusiones derivadas de algunos de los análisis realizados en la obra coincidan en gran medida con las puestas de manifiesto en las Mociones recientemente aprobadas por el Pleno del Tribunal de Cuentas sobre «*los procedimientos de formación, alcance y contenido de la Cuenta General del Estado y*

las posibilidades de su consolidación, considerando su viabilidad práctica» (BOE de 16/2/2006) y sobre «la aplicación de principios y normas contables uniformes en el sector público» (BOE de 16/7/2007).

Dicho cuanto antecede, hay que considerar que algunos de los temas tratados en el libro están en un continuo proceso de reforma y adaptación. Así, después de la elaboración del libro se han producido los siguientes hechos: se ha modificado recientemente la normativa básica relativa a la estabilidad presupuestaria (Ley 15/2006 y Ley Orgánica 3/2006); la estructura del sector público administrativo se ha visto afectada por la aprobación de la Ley de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos (Ley 28/2006); la clasificación funcional del gasto, vigente hasta el ejercicio 2004, ha sido sustituida por una nueva clasificación presupuestaria por programas de gasto, la cual se vincula a las políticas públicas de gasto que delimitan las distintas áreas de actuación del Presupuesto, y, en fin, en el Informe Económico Financiero, que acompaña a los PGE, se recogen cada vez un mayor número de ajustes que son necesarios para obtener el superávit o déficit en términos de contabilidad nacional a partir del resultado presupuestario por operaciones no financieras. Por ello, aun cuando estos hechos no afectan sustancialmente a las conclusiones que se ponen de manifiesto en el libro ni a la naturaleza de las relaciones entre los dos sistemas contables que se explican en el mismo, sería deseable que, dado el interés que tiene para los estudiosos de los temas contables y económicos, se actualizase el texto para futuras ediciones.

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA
