

Incidencia en el sector público de la reforma mercantil y el nuevo Plan General de Contabilidad

Vicente Montesinos Julve

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad
de la Universidad de Valencia

1. LA ARMONIZACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL COMO MOTOR DE LAS REFORMAS

Aun cuando las razones justificativas de una armonización contable internacional se vienen planteando y analizando desde hace más de medio siglo, lo cierto es que en los momentos actuales esas razones parecen más evidentes que nunca, en especial luego de la aparición y extensión generalizada del fenómeno de la globalización. Ello ha supuesto un aumento importante de empresas extranjeras en las Bolsas de Valores, con lo que ello conlleva de dificultades para la comparabilidad de sus estados financieros, habida cuenta del importante grado de diversidad contable internacional que existe todavía en la actualidad.

Parece, pues, evidente que la armonización de las pautas y normas contables a nivel internacional se ha convertido así en un requisito necesario para el funcionamiento efectivo de los mercados financieros. Así lo entendió la Organización Internacional de Bolsas de International de Bolsas de Valores (International Organization of Securities Commissions, IOSCO) al apoyar en 2000 la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad/International Accounting Standards (NIC/IAS), que a partir de la reforma de 2001 conocemos como Normas Internacionales de Información Financiera/International Financial Reporting Standards (NIIF/IFRS), emitidas por el IASB (International Accounting Standards Board, heredero del anterior IASC, International Accounting Standards Committee).

En el proceso de aceptación de los NIC/NIIF para las empresas cotizadas en mercados financieros internacionales ha de señalarse como hecho significativo en el ámbito europeo la adopción en 2002 por la Unión Europea (UE) de las NIC/NIIF para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de las empresas cotizadas, norma que se hizo obligatoria a partir de 2005. Para llegar a este punto, Europa había recorrido ya un largo camino en materia de armonización contable. Partiendo de la tradición continental europea, se ha ido evolucionando hacia fórmulas más flexibles en el marco normativo que permitiesen la incorporación al mismo de las NIC/NIIF. Así, los principales hitos que nos van a permitir entender de forma retrospectiva la armonización contable en Europa son los siguientes:

– Entre los años 1978 y 1983 se aprueban las Directivas de carácter técnico-contable, esto es, la Cuarta Directiva, regulando las cuentas anuales y criterios de valoración, y la Séptima Directiva, dedicada a las cuentas consolidadas de los grupos de sociedades.

– En 1995 se aprueba una Comunicación de la Comisión sobre la *nueva estrategia* a seguir que permitiera la comparabilidad NIC/Directivas.

– El 13 de junio de 2000 se aprueba la Comunicación sobre el *camino a seguir* para la integración de las NIC dentro del marco conceptual europeo. La estrategia que diseña la Comisión Europea contempla los siguientes aspectos:

a) Las NIC deben ser obligatorias para las cuentas consolidadas de las empresas que cotizan en mercados regulares europeos: fecha límite para los Estados miembros, el año 2005.

b) Las NIC se integrarán en la normativa europea a través de un «mecanismo europeo de aprobación» (*endorsement mechanism*).

c) Se establece un procedimiento de vigilancia del cumplimiento de compromisos por parte de los Estados miembros (*enforcement mechanisms*).

– En diciembre de 2000 finalizan los estudios de compatibilidad NIC/Directivas, encontrándose problemas en lo referente a las cuestiones siguientes:

a) Utilización del valor razonable para instrumentos financieros.

b) Tratamiento de determinados instrumentos financieros emitidos por la propia entidad.

c) Concepto y definición de determinadas provisiones.

– El 27 de septiembre de 2001 se produce la modificación de las Directivas Contables para introducir el «valor razonable», que puede limitarse a las cuentas consolidadas.

– El 7 de junio de 2002 se aprueba el Reglamento del Parlamento y el Consejo para la aplicación de las NIC/NIIF.

La utilización de un Reglamento para la introducción de normas contables es una novedad importante con respecto al instrumento que hasta entonces se había venido utilizando, que era la Directiva. Mientras las Directivas obligan a los Estados miembros a adaptar sus normas a lo establecido en ellas, el Reglamento es de aplicación directa en los Estados miembros. Ello supone un superior y más ágil control del proceso por parte de las instituciones comunitarias, que con el Reglamento pueden establecer directamente el calendario y la letra de las normas.

El objetivo de este Reglamento es hacer posible la adopción y el uso de las normas del IASB en la UE. A tal efecto se faculta a la Comisión para identificar y aprobar las NIC/NIIF aplicables. El procedimiento será *comitológico*, con la asistencia de un Comité de Reglamentación Contable y un Comité Técnico Independiente (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG).

En cuanto al ámbito subjetivo de las normas, éstas van a ir dirigidas a las cuentas consolidadas de los grupos admitidos a negociación en mercados europeos regulados. Las normas serán, no obstante, ampliables al resto de cuentas anuales a juicio de los Estados miembros.

Una vez que se adopte una NIC/NIIF, será publicada en el *Diario Oficial de la Comunidades Europeas (DOCE)* en forma de Reglamento de la Comisión.

Por otra parte, la pervivencia de las Directivas está condicionada a su actualización, que permita eliminar conflictos con las NIC/NIIF y asegurar la compatibilidad de éstas con el marco europeo.

Así, el motor de la evolución normativa en contabilidad tiene su ubicación ahora en un plano internacional más amplio, que en la actualidad es realmente de carácter mundial: la aceptación de las **Normas Internacionales de Contabilidad/Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF)** para la elaboración y presentación de las cuentas consolidadas de las sociedades cotizadas, empresas cuya actividad se inserta en el mecanismo de libre circulación de capitales, que, como sabemos, es uno de los pilares del funcionamiento económico de la Unión Europea. Con ello la cesión de soberanía de los Estados miembros de la UE tiene en esta fase un paso ulterior,

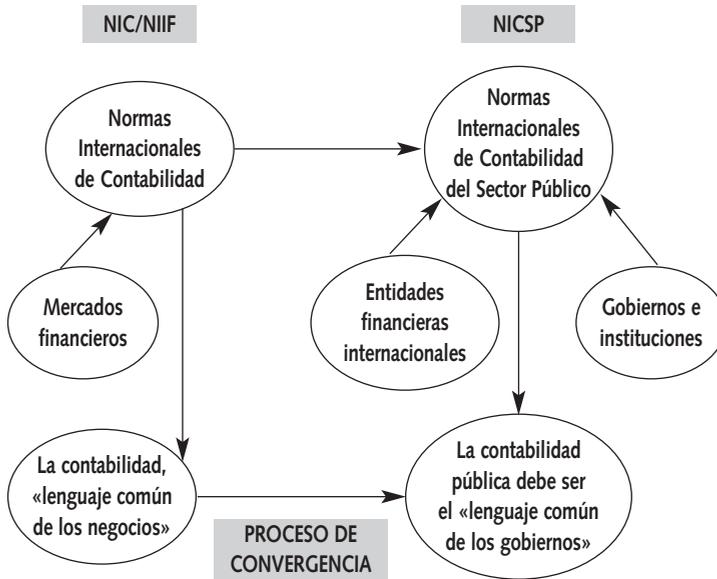
ya que se está aceptando o refrendando un marco normativo elaborado por instancias que trascienden las instituciones de la Unión. La puesta en práctica de un mecanismo ágil de adaptación de las normas españolas a las europeas y de éstas a las internacionales cobra así un protagonismo nuevo y especial.

Los Estados miembros tienen que aceptar la aplicación directa de las NIC/NIIF a los estados consolidados de los grupos cotizados. A partir de este mínimo se abre un abanico de posibilidades que va desde aplicar normas nacionales a cualquier otra situación hasta la generalización de las normas internacionales. Por otra parte, la elección del soporte formal para instrumentar las normas contables –Plan de Cuentas u otro diferente–, así como la existencia o no de modelos de estados, son por ahora igualmente decisiones de los Estados miembros. La profundización y generalización del empleo del valor razonable es igualmente un terreno en el que jugará de manera importante la discrecionalidad de los Estados.

En cuanto a la armonización contable internacional para las entidades del sector público, es cierto que la comparabilidad internacional buscada para las empresas se va haciendo necesaria también en el sector gubernamental. Sin embargo, si la comparabilidad de la información contable de las empresas nos llega, como hemos visto, a través de las normas internacionales del IASB, fundamentalmente apoyadas por los mercados financieros, en el caso de las entidades públicas, el papel normalizador lo viene asumiendo la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants, IFAC) por medio de la emisión de normas internacionales de contabilidad por parte del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB). Estas normas vienen impulsadas, en primer término, por las entidades financieras y crediticias internacionales (Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo, Fondo Monetario Internacional, etc.), con incidencia especial en los países en vías de desarrollo. Las normas no son obligatorias, y los diferentes gobiernos nacionales siguen pautas de aproximación a estas normas, generalmente lentas, con el resultado de que estas normas no actúan todavía de manera efectiva como lenguaje financiero internacional para el sector público al no existir un apoyo y un interés generalizados por parte de esos gobiernos nacionales (véase Cuadro 1).

Una muestra muy significativa del diferente ritmo armonizador de la contabilidad pública con respecto a la contabilidad empresarial la constituye el caso de la Unión Europea. En efecto, la libre circulación de capitales justifica y requiere la existencia de una política de

CUADRO I. PROCESO DE INTRODUCCIÓN DE LA NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD



armonización contable europea para las empresas cotizadas. Sin embargo, en el ámbito de los gobiernos, la Comisión no tiene política alguna de normalización, armonización, ni tan siquiera aproximación de las normas contables de los gobiernos europeos en sus diferentes niveles. El resultado es la ausencia de comparabilidad: solamente hay interés por controlar el cumplimiento de las condiciones de estabilidad financiera de los gobiernos, déficit y deuda, lo que se consigue por medio de las cifras de contabilidad nacional, de acuerdo con el SEC95. El papel de la Federación Europea de Expertos Contables (Fédération Européenne des Experts Comptables, FEE) no puede considerarse demasiado efectivo en este campo, a pesar de contar con un comité específico para el sector público.

No obstante, un aspecto muy esperanzador para la consecución de una armonización efectiva en contabilidad pública es el hecho de que varios organismos internacionales, del peso y la influencia de la Comisión Europea, la OCDE y la OTAN, han optado por adaptar su contabilidad a las normas emitidas por el IASB con el efecto demostración que esta política puede tener en los gobiernos de los Estados miembros de la Unión. De hecho, en España se está llevando a cabo un esfuerzo de aproximación importante que nos permitirá hablar

de una adaptación de nuestro marco normativo a las normas internacionales de contabilidad del sector público, aunque no de una adopción completa de las mismas.

2. ALTERNATIVAS PARA LA REFORMA CONTABLE EN ESPAÑA: LA POSICIÓN DEL LIBRO BLANCO Y LA REFORMA MERCANTIL DE 2007

En nuestro país, como sabemos, la adaptación a las exigencias europeas se ha abordado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) a partir de la elaboración de un Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España, en el que trabajó un amplio grupo de expertos y que comienzan analizando el «estado de la cuestión», para llegar finalmente, tras un estudio detallado de las cuestiones más significativas, a proponer las opciones más convenientes, en su opinión, para llevar a cabo dicha reforma.

El primer paso que se da en el Libro Blanco es la constatación de las principales diferencias entre las normas internacionales del IASB y la normativa española vigente tras la reforma mercantil de 1989 y el Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990. En este sentido se enumeran las siguientes:

- utilización del precio de adquisición con carácter general, admitiendo el valor razonable como alternativa;
- admisión de la valoración de las participaciones, utilizando el procedimiento de puesta en equivalencia en los estados individuales de las empresas como opción frente al precio de adquisición;
- consideración de las diferencias de cambio como ingreso o gasto del ejercicio;
- posibilidad de introducir el efecto impositivo en el reconocimiento inicial de activos y pasivos;
- imputación a reservas de los importes derivados de errores y partidas de ejercicios anteriores, mientras que su atribución a resultados solamente se contemple como tratamiento alternativo permitido;
- consolidación de las filiales, aun cuando ejerzan actividades diferentes;
- reconocimiento del Fondo de Comercio negativo como ingreso a distribuir en varios ejercicios, si tiene relación con pérdidas o gastos futuros, y
- revisión del tratamiento de los costes de reestructuración, analizando si existe un plan formal y expectativa válida de futuro.

A partir de este análisis previo, el objetivo prioritario era proponer la estrategia que convenía adoptar en materia de reforma de nuestro entramado normativo para su adaptación a las nuevas exigencias de la UE. En este sentido, el Libro Blanco ofrecía propuestas diferenciadas para la normativa a aplicar a las cuentas consolidadas y la propia de los estados financieros individuales de las empresas.

En cuanto a la normativa aplicable a las cuentas consolidadas, diferencia las cuentas de los grupos cotizados de las correspondientes a grupos no cotizados:

– Las cuentas anuales consolidadas de los grupos cotizados se elaborarán conforme a la normativa NIC/NIIF, tal como, por otra parte, exigen las propias normas de la UE.

– En cuanto a las cuentas anuales de los grupos no cotizados, sus cuentas anuales consolidadas se elaborarán conforme a las normas internacionales; en este caso, la aplicación de la adaptación europea de las normas NIC/NIIF tendría lugar por decisión nacional, a diferencia de los grupos cotizados, donde tal decisión viene impuesta por la UE.

Se contempla como segunda opción aplicar las normas españolas. Esta opción garantizaría la comparabilidad de estas cuentas consolidadas con las cuentas individuales de las sociedades que se consolidan, pero no la comparabilidad con las cuentas consolidadas de los grupos cotizados.

En lo referente a las cuentas individuales de las empresas, se recomienda que todas las empresas españolas apliquen exclusivamente la normativa española. Simultáneamente, se recomienda que la normativa española sea compatible con las NIC/NIIF, que en la normativa española se elija la opción más acorde con la imagen fiel, se eliminen las alternativas y se busquen criterios simplificados.

Ante el nuevo panorama normativo internacional, el Libro Blanco opta por recomendar el mantenimiento del Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales. Asimismo, se considera necesario, como medida complementaria, el desarrollo de mecanismos para agilizar su adaptación a los cambios NIC/NIIF y Directivas europeas.

Las Normas Contables en España se establecen, como sabemos, dentro del marco legal, sobre el que el Libro Blanco puntualiza aquellas modificaciones que se consideran necesarias para su adaptación al cambio en la normativa europea y a las propuestas que el mismo Libro Blanco formula.

A partir de las recomendaciones del Libro Blanco se inicia y desarrolla la reforma efectiva de la normativa mercantil y el PGC, con vistas a su adaptación a los nuevos escenarios internacionales, y al europeo en especial. Así, en España se opta por **adaptar la normativa contable nacional a las Normas Internacionales de Contabilidad**, pero no de una forma automática ni como un mero traspaso de los Reglamentos de la UE. Con ello, el proceso de reforma se aborda optando por mantener lo esencial del esquema y la jerarquía normativa en materia contable, buscando así una continuidad con el modelo existente en las tres últimas décadas.

El camino de la reforma de la normativa contable española, que culmina con la aprobación del nuevo **Plan General de Contabilidad de 2007**, da sus primeros pasos en nuestro panorama legislativo con las medidas introducidas con carácter urgente por la Ley 62/2003, que afectan a las cuentas de los grupos y a la introducción del valor razonable para los instrumentos financieros, pero el cambio decisivo tiene lugar al aprobarse la Ley 16/2007, de 4 de julio, que modifica el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, para adaptar y armonizar la legislación mercantil española con la normativa contable de la Unión Europea. Finalmente se publican el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas por medio de los Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007, ambos de 16 de noviembre de 2007.

El modelo contable que se introduce con la reforma de 2007 presenta sustanciales **novedades** con respecto al derivado de la reforma de 1989/1990, entre las cuales podemos resaltar como más significativas:

- La atención a la realidad económica de las operaciones y no sólo a su forma jurídica.
- La introducción como nuevos estados financieros del estado de flujos de efectivo y el de cambios en el patrimonio neto, aparte de la modificación del contenido y la estructura de los anteriormente vigentes, con una riqueza informativa mucho mayor de la memoria, que recoge las notas a los estados financieros.
- Un concepto diferente de resultado, considerando un resultado total que se imputa en parte al resultado del ejercicio y en parte directamente a patrimonio.
- Surgen diferencias sustanciales en los criterios de reconocimiento, como son la consideración de las diferencias de cambio como ingreso/gasto del ejercicio, el tratamiento de las grandes reparaciones o el efecto impositivo en el reconocimiento inicial de activos y pasivos.

- También hay novedades muy significativas en lo relativo a los criterios de valoración, en especial el papel del valor razonable, el empleo del criterio financiero frente a los valores nominales, el tratamiento de las pérdidas por deterioro y las correcciones de valor o la consideración contable de los activos inmateriales.

El conjunto de normas contables comentadas constituyen los denominados **principios y normas de contabilidad generalmente aceptados**, con todo su valor de referente jurídico, práctico y doctrinal en materia de información financiera de las empresas y entidades, como «acervo normativo» para los profesionales y empresas. Estos principios y normas generalmente aceptados vienen recogidos en los textos siguientes:

- El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el ICAC.
- La demás legislación española que sea específicamente aplicable.

La reforma mercantil de 2007 recoge en el propio Código de Comercio los conceptos fundamentales del marco conceptual, como son la enumeración y los componentes de las cuentas anuales, así como las pautas que deben observarse para su formulación y presentación; la definición de los elementos del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto, y los principios de registro y valoración, con especial referencia a la aplicación del valor razonable y el concepto de deterioro del valor.

Por el contrario, al tiempo que se incluyen con rango legal los conceptos del marco conceptual de la contabilidad señalados, se reserva para el PGC la estructura y normas reguladoras de las partidas de las cuentas anuales, anteriormente recogidas en la Ley de Sociedades Anónimas, resaltando con ello la búsqueda de una mayor flexibilidad normativa, atribuyendo un rango inferior a las cuestiones formales, como lo es la presentación concreta de las cuentas anuales, cuestión que en las normas NIC/NIIF y en los Reglamentos europeos no se regula directamente al abordarse el contenido informativo de los estados financieros, pero sin establecer un formato concreto para ellos¹.

¹ Sin embargo, el formato de las cuentas anuales consolidadas que se formulen de acuerdo con las NIIF/UE será regulado mediante Orden del Ministerio de Justicia con vistas a su depósito en el Registro Mercantil (Ley 16/2007, Disposición adicional primera).

Es importante resaltar el hecho de que la normativa contable española no considera los Reglamentos europeos, ni mucho menos las normas IASB, como fuente subsidiaria de principios y normas contables, ni siquiera con carácter interpretativo. En caso contrario, hubiera podido abrirse una brecha normativa para la introducción de criterios y normas no recogidos directamente por nuestra legislación nacional en aquellos casos en los que se considerasen situaciones o circunstancias no contempladas directamente por nuestra legislación².

En cuanto a la presentación de **las cuentas de los grupos de sociedades**, la reforma de 2007 del Código de Comercio supone un repliegue en toda regla con respecto a la modificación de la Ley 62/2003, en la que se contemplaban las cuentas consolidadas para los grupos de tipo horizontal, aquellos en los que, aun habiendo una dirección única (una misma unidad de decisión), no existe una sociedad dominante y otra u otras dependientes, que es la característica de los grupos de tipo vertical. Así, con la modificación introducida en el Código por la Ley 16/2007, solamente existe obligación de consolidar para los grupos verticales, ya que esa obligación sólo corresponde a la dominante. Así, solamente se entiende que existe grupo cuando una sociedad (dominante) ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras (dependientes).

No obstante, la referencia al concepto de unidad de decisión reaparece en la memoria a las cuentas anuales, pero de su existencia no se deriva la existencia de un grupo de empresas y aún menos la obligación de establecer cuentas consolidadas. Cuando esa unidad de decisión exista, y si una sociedad es la de mayor activo del conjunto de sociedades domiciliadas en España, entonces esta sociedad deberá incluir en su memoria una descripción de las citadas sociedades, señalando el motivo por el que se encuentran bajo una misma uni-

² En tal sentido resulta clarificadora la Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, relativa a los desarrollos normativos en materia contable. En ella se indica que, con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación del PGC seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y PGC.

A título de ejemplo, ello supone que para la activación de costes financieros, obligatoria para inmovilizados y existencias con ciclos productivos superiores a doce meses, deberá recurrirse a la normativa de las adaptaciones sectoriales anteriores al PGC de 2007, que recogen criterios distintos a los propugnados para esos casos por las normas NIIF/UE

dad de decisión, e informará sobre el importe agregado de los activos, pasivos, patrimonio neto, cifra de negocios y resultados del conjunto de las citadas sociedades. En cuanto al resto de sociedades constitutivas de este conjunto con dirección única, distintas a la de mayor activo de dicho conjunto, cada una de ellas indicará la unidad de decisión a la que pertenece y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales de la sociedad que contiene la información a la que nos terminamos de referir³.

3. EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD Y PLAN GENERAL PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

La aparición del Plan General de Contabilidad (PGC) de 1973 supuso el arranque de una auténtica normativa contable en España, la primera concreción de unas pautas operativas conducentes a la elaboración y presentación de la información financiera de las empresas, en línea con el Plan Contable Francés en el que se inspiraba. Con anterioridad, las normas contables había que buscarlas en el Código de Comercio de 1885, la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, que ofrecían un tratamiento muy poco riguroso de la información contable empresarial.

El **Plan de 1973** constituyó sin duda así un paso decisivo en el camino de la modernización de la contabilidad en España, tomando como referente el modelo dualista de contabilidad vigente en la vecina Francia. No existía en tales fechas, sin embargo, una armonización contable efectiva dentro del ámbito europeo, y mucho menos en un entorno internacional más amplio y globalizado. El Plan de 1973 era de aplicación voluntaria, si bien el Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero, en su artículo 41, autorizó al Gobierno para implantar de forma progresiva y con carácter obligatorio el Plan General de Contabilidad.

En 1990, diecisiete años después de la aparición del primer Plan General de Contabilidad, se aprueba la segunda versión del Plan, por medio del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, como norma de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que fuese su forma jurídica, individual o societaria. Por otra parte, el **Plan General de Contabilidad de 1990** planteaba como objetivo de las cuentas anuales de las empresas la búsqueda de la imagen fiel, con

³ Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, artículo 200, 14^a. Apartados 24.5 y 24.6 de la Memoria del PGC 2007.

independencia de las normas fiscales y dentro de un nuevo modelo marcado por unos principios contables generales, al tiempo que representaba una aproximación a modelos normativos más evolucionados, con un peso importante de la normativa y la práctica anglosajonas.

El motor legal generador de este cambio derivaba en esta ocasión de la propia normativa comunitaria, a cuyas Directivas debía adaptarse el marco normativo español, lo que se lleva a efecto a partir de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de sociedades, que recoge la parte sustantiva de la reforma técnico-contable y que deriva de la Cuarta Directiva, relativa a las cuentas anuales y criterios de valoración de las sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios, y de la Séptima Directiva, que se ocupa de la obligación de presentar cuentas consolidadas y las normas técnicas correspondientes.

De esta forma llegamos en 2007 a la tercera generación del Plan General de Contabilidad, diecisiete años después de la adopción del Plan de la segunda generación, en 1990, y treinta y cuatro años después del nacimiento del primer Plan español, en 1973. En este modelo contable español de tercera generación se busca, pues, la compatibilidad de las normas españolas con las internacionales, eligiendo en cada caso aquellas opciones que, resultando acordes con la imagen fiel y con el modelo IASB, no generen excesivas dificultades prácticas en su aplicación, como lo pone de manifiesto el carácter restrictivo para aplicar el valor razonable a los aumentos de valor de los activos y la posibilidad de utilizar valores nominales en los débitos y créditos con vencimiento inferior a los doce meses.

La posibilidad de aplicar el **Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGCPYMES)** y los criterios específicos para microempresas se establece por referencia a los parámetros de total activo, importe neto de la cifra de negocios y número medio de trabajadores, con los límites que aparecen en la Tabla 1.

Las empresas que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias señaladas en la Tabla 1 podrán aplicar el PGCPYMES en el caso de considerarse la columna (A), en tanto que los límites presentados en la columna (C), aumentado el activo en el importe de los compromisos por acuerdos de arrendamiento financiero y similares, serán los utilizados para establecer la aplicabilidad, en su caso, de los **criterios específicos para microempresas**.

**TABLA I. PARÁMETROS PARA LA APLICACIÓN DEL PGPYMES
Y LOS CRITERIOS ESPECÍFICOS PARA MICROEMPRESAS**

Parámetros	(A)	(B)	(C)
Total activo (€)	≤ 2.850.000	≤ 11.400.000	≤ 1.000.000
Importe neto de la cifra de negocios (€)	≤ 5.700.000	≤ 22.800.000	≤ 2.000.000
Número medio de trabajadores	≤ 50	≤ 250	≤ 10

Como características más significativas del **régimen de aplicación del PGPYMES** hay que considerar las siguientes:

- Aplicación voluntaria. Podrán aplicar el PGPYMES todas las empresas que cumplan los límites de tamaño requeridos para formular balance abreviado (columna A de la Tabla 1).

- Consideración de la pertenencia a un grupo de empresas. Si la empresa forma parte de un grupo, se tendrán en cuenta la suma de los parámetros del conjunto de entidades que conformen el grupo.

- Empresas excluidas. No podrán aplicar el PGPYMES las empresas con valores cotizados, las que formen parte de un grupo que formule o deba formular cuentas consolidadas, aquellas cuya moneda funcional sea distinta del euro, las entidades financieras que capten fondos del público asumiendo obligaciones respecto a los mismos y las entidades que asuman la gestión de las anteriores.

- Período de aplicación. El período de aplicación será de al menos tres ejercicios consecutivos.

- Aplicación completa del Plan. Si se opta por aplicar el PGPYMES ésta será completa.

- Subsidiariedad del PGC. Para todas las operaciones no contempladas en el texto de PYMES se aplicará el PGC para aquellas operaciones cuyo tratamiento contable no esté contemplado en aquél, salvo en lo relativo a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, a las que en ningún caso les resultará de aplicación.

En cuanto a los **criterios específicos para microempresas**, cabe resaltar:

- Aplicación voluntaria. Podrán aplicar estos criterios las empresas que, habiendo optado por el PGPYMES, cumplan los límites de tamaño requeridos (columna C de la Tabla 1).

- Consideración de la pertenencia a un grupo de empresas. La misma consideración que para el PGPYMES.
- Período de aplicación. El período de aplicación será de al menos tres ejercicios consecutivos.
- Aplicación conjunta de los criterios. Si se opta por estos criterios deberán aplicarse de forma conjunta.

Los límites señalados en la columna (A) de la Tabla 1 servirán igualmente para delimitar qué empresas pueden presentar balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria **abreviados**, no resultando para ellas obligatorio el estado de flujos de efectivo. Los límites de la columna (B) sirven para delimitar el conjunto de empresas que pueden presentar la cuenta de pérdidas y ganancias en modelo abreviado.

Las cuentas anuales de las SA, SRL, sociedades comanditarias por acciones y sociedades cooperativas deberán adaptarse al **modelo normal de cuentas anuales** del PGC, salvo cuando cumplan las condiciones para presentar cuentas anuales abreviadas. Las sociedades colectivas y comanditarias simples, cuando todos los socios sean sociedades, también deberán adaptarse al modelo normal. Finalmente, las empresas con otra forma societaria y los empresarios individuales estarán obligados a formular, como mínimo, las cuentas anuales abreviadas.

El PGC es de **aplicación obligatoria para todas las empresas**, sin perjuicio de las que puedan aplicar el PGC de PYMES o los criterios específicos para microempresas, con el alcance que se indica en el Cuadro 2, donde se señala el carácter obligatorio de las tres primeras partes y voluntario de las partes cuarta y quinta, con alcance normativo similar al del Plan de 1990, adaptado a la nueva estructura del Plan de 2007.

4. INCIDENCIA EN EL SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 2007

La reforma mercantil y la aprobación del PGC 2007 son hechos que ya tienen de por sí un impacto muy importante en el sector público, en tanto en cuanto **las empresas públicas han de adaptar directamente sus cuentas al PGC 07**, al igual que las fundaciones públicas, cuya contabilidad deberá adaptarse en lo esencial al nuevo PGC aun cuando no haya aparecido todavía la correspondiente adaptación.

CUADRO 2. ESTRUCTURA DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD Y OBLIGATORIEDAD DE SUS PARTES

Partes	Contenido de las partes	Obligatoria o voluntaria
Primera	Marco conceptual de la contabilidad	Obligatorias
Segunda	Normas de registro y valoración	
Tercera	Cuentas anuales	
Cuarta	Cuadro de cuentas	Voluntarias, salvo aspectos que contengan criterios de registro o valoración
Quinta	Definiciones y relaciones contables	

Las **particulares características del sector público empresarial** introducen una diversidad de escenarios a la hora de aplicar la nueva normativa contable, dentro de cuyo marco cobran especial relevancia, como sabemos, la evaluación de las expectativas empresariales, condicionadas muchas veces en el sector público a criterios alejados de la lógica del mercado, a pesar de la forma jurídica mercantil que puedan adoptar las entidades públicas. Ello supone que, a la hora de estimar por ejemplo, el deterioro de los componentes de un complejo cultural gestionado por una empresa pública, tengamos que atender más a las previsiones que puedan derivarse de los programas políticos de los partidos que puedan acceder al gobierno de la entidad que a los resultados que puedan esperarse del mercado por contraposición al criterio que aplicaría una empresa mercantil regida por la lógica estricta del mercado. Todo ello supone que la aplicación del PGC 2007 a las empresas públicas requerirá un análisis particularizado y cuidadoso de las circunstancias de cada entidad, habida cuenta del mayor protagonismo de la realidad económica sobre la forma jurídica y de la incidencia directa en cuentas de la elección contable derivada de las intenciones de negocio manifestadas o simplemente proyectadas por la empresa. Los programas de actuación de los gestores deberán tenerse mucho más presentes a la hora de elaborar las cuentas y, por supuesto, al emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

Dentro de la propia reforma mercantil y el PGC 2007 encontramos también referencias a **criterios específicos aplicables al caso de las empresas públicas**, entre los cuales comentaremos: a) el relativo a

las donaciones, subvenciones y legados otorgados por socios y propietarios; *b*) la consideración de la información en la memoria relativa a conjuntos empresariales sometidos a dirección única y la consolidación en el sector público, y *c*) la información sobre partes vinculadas.

a) Donaciones, subvenciones y legados. En cuanto a las subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios, y siempre que se trate de importes no reintegrables, como regla general éstos deberán registrarse directamente en los fondos propios. Sin embargo, como excepción a esta regla general, los importes otorgados por una entidad pública dominante a empresas públicas dependientes se contabilizarán de acuerdo con los criterios generales de imputación a resultados aplicables a los importes procedentes de terceros, siempre y cuando su destino sea financiar la realización de actividades de interés público o general.

Conviene recordar a este respecto que las cantidades entregadas por los socios para compensación de pérdidas, incluyendo las subvenciones, se consideraban en el PGC de 1990 como aportaciones de socios, por lo que la incidencia del nuevo criterio que terminamos de exponer será significativa al incorporar estos importes como ingresos, reduciendo los déficits o aumentando los superávits de explotación de las empresas públicas, siempre y cuando se cumpla el requisito de interés público o general. De la evaluación del cumplimiento o no de este requisito dependerá ahora la imputación de las donaciones, subvenciones y legados: si las actividades financiadas son de interés público o general, deberán imputarse a resultados; en caso contrario, a fondos propios.

Los criterios generales de imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que las empresas públicas reciban de terceros e incluso de su entidad pública dominante, siempre que en tal caso se destinen a financiar la realización de actividades de interés público o general son los siguientes:

- En el caso de las asignaciones concedidas para *asegurar una rentabilidad mínima o compensar el déficit de explotación* se imputarán como ingresos del ejercicio del que traen su origen.
- Las asignaciones concedidas para financiar *gastos específicos* se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.
- Los importes concedidos para adquirir activos del *inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias* se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efec-

tuada en ese período para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca la enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en el balance.

– En el caso de las *existencias*, y siempre que los importes obtenidos no sean consecuencia de un *rappel* comercial, se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Tratándose de beneficios aplicados a la financiación de activos no sometidos a un proceso de amortización, no se reconoce ingreso alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias hasta que tiene lugar la enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja del activo.

– Para los *activos financieros* rige la misma regla de las existencias.

– En el caso de subvenciones, donaciones y legados destinados a la *cancelación de deudas* se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca la cancelación, salvo cuando las deudas se destinen a una financiación específica, en cuyo caso se les aplicará el tratamiento contable adecuado al elemento que financian.

La justificación de esta excepción deriva del hecho de que, en el caso de una empresa privada que produzca bienes o preste servicios de interés público o general, si recibe una subvención para mantener unos precios de estos bienes o servicios por debajo de los que se derivarían del mercado en condiciones de libre competencia, dicha ayuda se integraría en los resultados del ejercicio, tal como hemos visto. La titularidad pública de la empresa operadora se considera que no debe conllevar un tratamiento contable diferente de este tipo de recursos recibidos.

Aun cuando el argumento expuesto es consistente, conviene señalar que, en el caso de empresas –públicas o privadas– cuyos ingresos provengan en mayor medida de los presupuestos públicos que de los precios de mercado, convendría conocer si esta circunstancia deriva de que la actividad de la empresa sea deficitaria en términos de mercado o bien la propia naturaleza de sus actividades o las condiciones de los productos o servicios que ofrece justifican esa alta proporción de fondos de procedencia pública en sus ingresos de explotación. Si en una empresa pública los ingresos se obtienen en condiciones normales de mercado, provengan de clientes privados o públicos, esa empresa pertenecerá al sector de mercado de la economía; por el contrario, si la mayor parte de esos ingresos no se han obtenido de acuerdo con las condiciones normales de funcionamiento del mercado, la empresa pertenecerá al sector de no mercado.

b) Información a incluir en la memoria relativa a conjuntos empresariales sometidos a dirección única y desarrollo de la consolidación en el sector público. En lo relativo a la información a proporcionar en la memoria por las sociedades que forman parte de un conjunto empresarial que actúe bajo la misma unidad de decisión, este requisito no será aplicable a las sociedades dependientes de la Administración General del Estado, Comunidades Autónomas o Entidades Locales⁴. Esta excepción parece lógica en cuanto a la descripción en la memoria de las sociedades y el motivo por el que se encuentren bajo una misma unidad de decisión por tratarse de informaciones en principio fácilmente identificables a partir de la Cuenta General de la entidad correspondiente. Sin embargo, la excepción también supone no informar sobre los importes agregados de los activos, pasivos, patrimonio neto, cifra de negocios y resultados del conjunto de estas sociedades, lo que no facilita una adecuada lectura y comprensión de los estados financieros de las entidades públicas.

En cuanto a los criterios de consolidación, se clarifican los criterios aplicables por parte de las entidades públicas empresariales y otras entidades del sector público estatal sometidas a la normativa mercantil en materia contable. En tales casos, cuando estas entidades constituyan un grupo de conformidad con las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC)⁵, las entidades dominantes del grupo deberán formular cuentas anuales consolidadas a efectos de la elaboración de la Cuenta General del Estado, aplicando para ello los criterios establecidos en dichas Normas⁶. Con ello se está extendiendo el régimen general de consolidación a las entidades públicas empresariales y otras entidades sometidas a la normativa mercantil dentro del ámbito estatal, contribuyendo a homogeneizar el régimen de elaboración y presentación de las cuentas consolidadas dentro de la Cuenta General del Estado.

Conviene resaltar aquí que la modificación introducida por la reforma mercantil en cuanto a la obligación de consolidar, excluyendo a los grupos horizontales derivados de una dirección única, sin que el control resida en una sociedad dominante, afecta de manera muy especial a los grupos públicos. En efecto, el nuevo criterio empleado para establecer la obligación de consolidar –que es el «viejo» de antes de la reforma de 2003– excluye la obligación de elaborar y presentar cuentas consolidadas cuando no haya una entidad empresarial domi-

⁴ Ley 16/2007, Disposición adicional segunda, apartado 1.

⁵ Aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

⁶ Ley 16/2007, Disposición adicional segunda, apartado 2.

nante. Con ello, la Cuenta General recogerá cuentas consolidadas de los diferentes subgrupos existentes dentro del grupo público, pero no cuentas consolidadas de todo el conjunto del grupo. El impacto de este criterio tiene un importante alcance en el sector público, donde la diversificación horizontal de entidades descentralizadas es la situación más frecuente, siendo menos habitual encontrarnos con entidades de segundo nivel, dependientes de las situadas en un primer nivel del «racimo» de la descentralización administrativa de la entidad pública.

c) **Información sobre partes vinculadas.** Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

No obstante, una empresa pública no estará obligada a incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas –aunque podrá hacerlo voluntariamente si así lo desea– cuando la primera esté controlada o influida de forma significativa por una Administración Pública estatal, autonómica o local y la otra empresa también esté controlada o influida de forma significativa por la misma Administración Pública, siempre que no existan indicios de una influencia entre ambas. Se entenderá que existe dicha influencia, entre otros casos, cuando las operaciones no se realicen en condiciones normales de mercado (salvo que dichas condiciones vengan impuestas por una regulación específica)⁷.

5. A LA ESPERA DEL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Desde el punto de vista del modelo contable de aplicación, **las diferencias más significativas van a surgir en el caso de las entidades de carácter administrativo**, como son la administración general y demás entidades no mercantiles, que en ningún caso van a estar sujetas a la lógica del mercado, se van a financiar esencialmente por medio de impuestos y van a desarrollar actividades regulatorias, redistributivas, de seguridad y otros servicios públicos puros. El presupuesto ejercerá un papel fundamental en su gestión económico-financiera y

⁷ PGC 2007, Tercera parte, «Cuentas anuales», norma 15.^a, y PGPYME, Tercera parte, «Cuentas anuales», norma 13.^a

en consecuencia deberá ser objeto preferente de información en las cuentas anuales de estas entidades, cuyas características particulares hacen necesaria una profunda adaptación del modelo contable, que en el caso español se traduce en la existencia de un plan contable diferenciado, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP).

La reforma del marco contable general tiene un efecto en la contabilidad pública que sólo se hace notar al cabo de un tiempo. Existe un desfase, pues, entre la introducción de reformas en la contabilidad empresarial y la modificación conectada con ellas en el ámbito de las entidades públicas.

Así, la evolución de las normas contables de las entidades públicas tiene en los momentos actuales diferentes motores de desarrollo:

1. Por una parte, la evolución del marco general de la contabilidad. En tal sentido, como se ha dicho, esta influencia se produce con un desfase considerable. Sirva como muestra el hecho de que es en 2002 cuando aparece un proyecto para modificar la Instrucción de Contabilidad para las Administraciones Locales, que es tanto como hablar de su adaptación al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) de 1994, y que la aprobación definitiva de la nueva Instrucción no se produce hasta 2004. Sin embargo, el Libro Blanco hace un intento importante para ligar la evolución de la contabilidad pública con la reforma contable general, y a él nos referiremos con posterioridad.

2. Otra línea impulsora de las reformas son las exigencias del Buen Gobierno, desarrolladas al amparo de una mayor cultura democrática, más interesada por la transparencia informativa en la gestión pública y de un credo político generalizado, asumiendo el mercado y su lógica como un marco ineludible para el funcionamiento de los sistemas económicos. Todo ello supone la introducción de principios contables y la presentación de información en términos muy próximos a los principios y normas contables generalmente aceptados en el ámbito empresarial, pero al propio tiempo plantea la necesidad de desarrollar y presentar información de carácter no financiero, acorde con los objetivos y particulares condiciones de las entidades públicas y al impacto de su gestión en la ciudadanía.

3. Finalmente, las exigencias de comparabilidad entre el comportamiento financiero de los gobiernos en Europa se han quedado reducidas por el momento a un modesto número de magnitudes, como son el déficit y el endeudamiento públicos. Estas magnitudes se medirán en términos de contabilidad nacional, y a ella tendrán que servir de forma eficaz los sistemas contables de las entidades públicas. En

tal sentido, la aplicación y desarrollo de las exigencias informativas de la Ley de Estabilidad Presupuestaria y los esfuerzos para reconvertir la información presupuestaria y microcontable en términos de SEC95 son los ejemplos más claros de este tipo de influencia.

El Libro Blanco estuvo pensado y dirigido a la reforma de la contabilidad empresarial. Todavía falta camino por recorrer para que realmente se esté en condiciones de establecer un marco contable auténticamente general, con posteriores desarrollos particulares para empresas mercantiles, entidades sin ánimo de lucro y entidades administrativas públicas. Sin embargo, algo hemos avanzado: existe una referencia explícita en el Libro Blanco a la contabilidad pública, señalando hacia dónde debería evolucionar para adaptarse a la filosofía y marco generales que informan y dirigen la reforma promovida desde las páginas del mencionado Libro Blanco. En este sentido se incluyen importantes pronunciamientos en torno a las cuestiones siguientes:

- Régimen contable (contabilidad empresarial, aplicando el PGC para la empresa, o contabilidad pública, empleando el PGCP). Se establece que la aplicación de uno u otro régimen contable se llevará a cabo atendiendo al fondo económico de las actividades, que debe prevalecer sobre la forma jurídica.

- Presupuesto. Debe reducirse el peso del presupuesto dentro de las normas contables públicas y el PGCP.

- Contabilidad nacional. La contabilidad pública debe proporcionar información elaborada de conformidad con los principios y reglas de la contabilidad nacional, junto con el resto de información presupuestaria y económico-patrimonial.

- Grupos de entidades públicas. Debe hacerse efectiva la formulación de cuentas consolidadas para los grupos de entidades públicas.

- Niveles central, regional y local. Han de adoptarse las medidas necesarias para lograr la debida comparabilidad entre la información proporcionada por los entes públicos encuadrados en cada uno de los tres niveles que configuran el sector público español.

- Publicidad. Debería existir un registro público para el depósito obligatorio de las cuentas de las entidades públicas, al igual que ocurre con las cuentas de las empresas.

El PGCP vigente a fecha de hoy es el de 1994, que se enmarca dentro de los principios generales y la doctrina del PGC de 1990. Parece evidente que, **tras la aprobación del PGC 07, la reforma del PGCP**

se hace ineludible. En esta línea se sitúa la Intervención General de la Administración del Estado, principal organismo responsable de la normalización de la contabilidad pública española, que desde hace meses viene elaborando un borrador de nuevo PGCP, cuya aprobación cabe esperar para finales de 2008 o en la primera mitad de 2009. Sin embargo, lo más deseable sería sin duda una adaptación del PGCP más próxima a las modificaciones del PGC, especialmente en aquellos casos en los que, como ahora ocurre, esas modificaciones afectan sustancialmente a los principios y marco conceptual general del modelo contable. La entrada en vigor de un nuevo PGCP en 2010, y aún más tarde lógicamente para las entidades locales, supone, a nuestro juicio, un desfase temporal que convendría recortar.

La adaptación del sector público al nuevo marco contable afecta de pleno al PGCP y requerirá comenzar por modificar la propia Ley General Presupuestaria en cuestiones tales como la regulación de las cuentas anuales⁸ y la referencia al marco conceptual de la contabilidad pública.

El impacto más significativo de la adaptación del PGCP deberá incidir especialmente en los aspectos siguientes:

- La introducción del *marco conceptual* y la definición de los *principios contables públicos*.
- Los criterios de *reconocimiento y valoración*.
- Las nuevas *cuentas anuales* de las entidades públicas.

La reforma del PGCP también ofrecerá una oportunidad para considerar tratamientos alternativos de algunas cuestiones cuyo tratamiento en el texto vigente ha sido largamente discutido, como es el caso de la presentación de las infraestructuras públicas en las cuentas anuales de las entidades.

Por otra parte, la reforma de la contabilidad pública española va a tener otro referente directo para su reforma y evolución, como son **las normas internacionales emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, IPSASB**. Un desarrollo diferente de las NIIF/UE, interpretaciones alternativas de las mismas, el ejercicio de opciones distintas y, sobre todo, la consideración de un referente internacional específico como las normas emitidas por el IPSASB producirán en ocasiones diferencias entre los criterios del plan contable empresarial y del plan contable para las Administraciones Públicas. Sin embargo, la existencia de estas dife-

⁸ Artículo 129.

rencias no supone en modo alguno que el modelo contable y el marco conceptual básico sean diferentes para los dos ámbitos, que comparten objetivos y metodologías similares.

Otro punto de referencia para la información financiera pública son **los criterios de contabilidad nacional**, de acuerdo con el SEC95. Estos criterios deberán tenerse en cuenta para determinar el déficit y endeudamiento de las entidades públicas, de conformidad con la Ley de Estabilidad Presupuestaria, ya que en caso de superarse los límites permitidos será necesaria la elaboración y puesta en práctica de un plan económico-financiero. Ello supone que uno de los condicionantes financieros más importantes para el desarrollo de políticas públicas derive directamente del cumplimiento/incumplimiento de los requisitos relativos al déficit público. Por eso creemos muy conveniente informar en las cuentas públicas de cada entidad de los principales parámetros determinantes del déficit/superávit. Con ello se completarían **los tres pilares de la información contable de los entes públicos**: la información presupuestaria, la información económico-patrimonial y la información sobre déficit y endeudamiento, de acuerdo con los criterios de la contabilidad nacional.

En este punto cobra especial relevancia la Moción del Pleno del Tribunal de Cuentas de 26 de octubre de 2006, en la que se propone una aproximación más efectiva de los principios y normas de contabilidad aplicables a las Administraciones Públicas a los recogidos en la normativa contable empresarial, con una mayor transparencia en cuanto a la relación de las magnitudes de contabilidad macroeconómica y las de contabilidad nacional. En la Moción se abogaba también por una efectiva comparabilidad entre la información contable proporcionada por las entidades del sector público estatal y las de las Administraciones Territoriales Autonómica y Local. Posteriormente, a partir de la Moción del Tribunal, la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas ha instado al Gobierno, por Resolución de 24 de abril de 2007, a lo siguiente:

1. La elaboración de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública, cuyos criterios deberán ser aplicados por las distintas Administraciones Públicas en el registro de sus operaciones y en la presentación de sus cuentas anuales.

En el caso de las Comunidades Autónomas, teniendo en cuenta que las competencias en materia de contabilidad pública corresponden a dichas Administraciones, la Administración estatal pondrá en marcha los oportunos mecanismos de coordinación en el proceso de elaboración del nuevo Plan General de Contabilidad Pública a fin de que, una vez que se apruebe dicho Plan, sea aplicado lo más pronto posible por las Comunidades Autónomas.

El nuevo Plan de Contabilidad Pública tendrá como objetivo la adaptación de la contabilidad pública española a las normas internacionales de contabilidad

para el sector público, procediendo a eliminar en la medida de lo posible las escasas diferencias que actualmente existen entre la contabilidad pública y la contabilidad empresarial en lo que se refiere a la vertiente económico-patrimonial.

2. El estudio de la oportunidad de elaboración de una Norma de Consolidación de Cuentas en el Sector Público, una vez concluida la elaboración del nuevo Plan General de Contabilidad Pública y después de analizar y, en su caso, tramitar los cambios legislativos necesarios para aplicar dicha Norma en el ámbito del sector público estatal y local.

En el caso de las Comunidades Autónomas, teniendo en cuenta que las competencias en materia de contabilidad pública corresponden a dichas Administraciones, la Administración estatal pondrá en marcha los oportunos mecanismos de coordinación en el proceso de elaboración de la norma de consolidación de cuentas en el sector público a fin de que, una vez que se apruebe dicha norma, sea aplicada lo más pronto posible por las Comunidades Autónomas.

El nuevo PGCP deberá, pues, tomar en consideración los argumentos expuestos con anterioridad, adaptando su reforma a la nueva estructura y criterios del PGC 2007, las normas internacionales de contabilidad pública y las exigencias informativas necesarias para la puesta en práctica de la política de estabilidad derivada de las exigencias de la UE en los términos establecidos al respecto por la legislación española. Todo ello con una especial atención a las necesidades de la gestión de las entidades públicas, permitiendo obtener la información adecuada para una correcta adopción de las decisiones socioeconómicas y la evaluación de las consecuencias de las políticas públicas que se adopten.

6. A MODO DE CONCLUSIÓN

La reforma contable de 2007 supone un paso adelante hacia la efectividad del predominio del fondo económico de las transacciones sobre su forma jurídica, y para ello el modelo contable lleva a cabo una revisión de sus criterios de reconocimiento contable de los hechos económicos, depurando inercias anteriores, como el reconocimiento en el activo de gastos de constitución o primer establecimiento o las acciones propias, la ubicación en el patrimonio neto de subvenciones de capital no imputadas a resultados o el reconocimiento como pasivo de los gastos comprometidos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado. Del mismo modo se ha de recurrir en mayor medida a estimaciones de valores futuros y métodos de previsión económica, como ocurre en el caso de la determinación del valor de uso de los activos con vistas a la realización de la prueba de deterioro de su valor, y la elección por el sujeto contable del uso al que pretende destinar un activo o grupo de activos deter-

minará su clasificación en el balance y la valoración que se le otorgue, como ocurre con los activos financieros para negociar o disponibles para la venta, o los activos no corrientes o grupos de elementos mantenidos para la venta.

En definitiva, nos encontramos con un modelo contable menos conservador y también menos seguro que el anterior, donde la aproximación más efectiva a la realidad económica y a la imagen fiel de los hechos exige una posición menos cómoda y más vigilante de los elaboradores y de los controladores de la información económico-financiera. El recurso a técnicas de estimación y la introducción de conceptos financieros en el modelo contable constituyen elementos nuevos a considerar para un correcto funcionamiento del modelo contable y la adecuada evaluación de la información que de él se deriva.

Puesto que el sector empresarial constituye una parte sustancial del sector público, la introducción del nuevo modelo contable supone un elemento trascendental para la gestión de las empresas y las entidades públicas sometidas a la normativa mercantil en materia contable, ya que todas ellas deben aplicar el nuevo PGC, con las particularidades previstas en la normativa, como es el caso de las subvenciones para cobertura de pérdidas otorgadas por la entidad dominante, la información a presentar cuando existe unidad de decisión sin sociedad dominante o el régimen de consolidación de las entidades públicas empresariales y demás entidades sometidas a la normativa mercantil en materia contable.

Sin embargo, el sector administrativo constituye la parte esencial del sector público y no es lógico que el modelo contable aplicable a las entidades que lo componen responda a unos principios y a una doctrina diferentes a los del sector empresarial, ya que con ello se introduce un factor importante de distorsión de la información financiera pública, se hace más difícil la comparabilidad y erosiona la homogeneidad de los elementos que componen la Cuenta General de las entidades públicas. Por ello es tan importante la reforma del PGCP, que hoy se estructura y desarrolla de acuerdo con los principios y doctrina del ya derogado PGC de 1990. La puesta en marcha de mecanismos ágiles de adaptación y revisión de las normas contables públicas resulta de este modo cada día más patente.

Para concluir, conviene señalar que, dentro del marco de las normas contables internacionales, del que deriva la reforma del PGC, la contabilidad del sector público administrativo deberá tomar igualmente en consideración las normas internacionales de contabilidad

para el sector público, y no sólo las normas contables nacionales que para las empresas recoge el PGC, por mucho que este Plan se ajuste a las NIIF/UE, ya que las normas específicas del IPSASB recogen la problemática de las entidades públicas y su tratamiento contable, que en muchos aspectos diferirá del propugnado para las empresas mercantiles.

BIBLIOGRAFÍA

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (2001): *Marco conceptual para la información financiera en las entidades públicas*. Madrid, AECA.
- BENITO LÓPEZ, B.; BRUSCA ALIJARDE, I., y MONTESINOS JULVE, V. (2007): «The harmonization of government financial information systems: the role of IPSAS». *International Review of Administrative Science*, 73:2, págs. 323-350.
- COMISIÓN MIXTA PARA LAS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS (2007): *Resolución en relación a la moción sobre la aplicación de principios y normas contables uniformes en el sector público*.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS. MINISTERIO DE ECONOMÍA (2002): *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*. Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2007): *Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements*. New York, IFAC.
- LÓPEZ COMBARROS, J. L. (2002): «Armonización contable y de auditoría financiera. Perspectiva en la Unión Europea y en España». *Noticias de la Unión Europea*, 206, marzo, págs. 11-18.
- MARTÍNEZ MANZANEDO, R. (2002): «Contabilidad pública y contabilidad nacional», en *VII Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad Pública*. Murcia, ASEPUC, págs. 11-27.
- MONTESINOS JULVE, V., y VELA BARGUES, J. M. (2000): «Governmental Accounting in Spain and the European Monetary Union: A critical Perspective». *Financial Accountability & Management*, 16:2 (May), páginas 129-150.
- MONTESINOS JULVE, V., y ORÓN MORATAL, G. (2008): *Normas españolas de contabilidad*. Pamplona, Aranzadi.