

# Algunas reflexiones sobre contabilidad pública\*

**Adolfo Dodero \*\***

## Resumen

La diversidad contable impide un tratamiento indiferenciado de la contabilidad en el ámbito del sector público. No hay sistema perfecto sino aplicaciones más o menos adaptadas a la realidad económica-administrativa de cada país. A partir de la polémica que ello conlleva, se hace evidente analizarlo en los programas universitarios de contabilidad.

En este artículo, inicialmente se plantea la dificultad que existe en delimitar el Sector Público, el cual es el campo de actuación de la Contabilidad Pública, para concluir que ésta por su naturaleza se clasifica como Microcontabilidad de cada una de las instituciones del gobierno.

La contabilidad pública no es por lo tanto macrocontabilidad, ni tampoco es la de la empresa sin ánimo de lucro sino, un método de registro aplicado individualmente a los entes que participan en el sector público. Para el caso de entes que revisten la forma de entidades privadas, aunque el propietario sea el Estado, deberá adaptarse a las técnicas contables establecidas para este tipo de empresas. Si se trata de figuras jurídicas reservadas a la administración el sistema contable debe establecerse legalmente como contabilidad presupuestaria, patrimonial o una combinación de ambos sistemas.

A continuación se analiza el Marco Conceptual de la Contabilidad Pública, para lo cual aborda las categorías de Principios de Contabilidad, planteando la dicotomía existente entre las reglas de actuación del Sector Público y el Sector Privado. Aquí se concluye que si bien es cierto que algunos principios se pueden homologar en los dos sistemas, otros necesariamente tienen que contextualizarse en el ámbito Sector Público.

Extender los principios de la contabilidad patrimonial a la contabilidad presupuestaria, es por tanto, tarea difícil como posiblemente estéril: un presupuesto manejado con criterio exclusivamente de devengo puede proporcionar, a efecto de control de gastos e ingresos, tan escasa información, como un balance confeccionado con criterio de caja.

Por último aborda la problemática de conciliar dos posiciones que han primado en las cuentas del Sector Público: La contabilidad Presupuestal y la Patrimonialista, para llegar a la conclusión de que son dos sistemas de información diferentes que se complementan mutuamente y, por tanto, deben ser tratados como tal.

## Introducción

La preocupación que motiva el presente estudio es aportar algunas reflexiones sobre la contabilidad pública partiendo de la observación de su estado del arte a nivel internacional.

El estudio intenta cumplir una triple finalidad. En primer lugar, ubicar el objeto de estudio de la contabilidad pública dentro del contexto de lo micro y macro contable. En segundo lugar, analizar el criterio de "devengo" (causación), en tanto se ha convertido en el que define el sistema aplicado en las cuentas del gobierno y en tercer lugar, analizar teóricamente los principales problemas que se han presentado en torno a la valoración, registro y clasificación de los bienes de uso público y la información que se debe suministrar a los diferentes usuarios de la contabilidad pública.

En la primera parte del trabajo, con el propósito de determinar el ámbito de actuación de la contabilidad

\* Este documento nació en la "Jornada Iberoamericana de la Contabilidad Pública", organizada por la Contaduría General de la Nación y el Departamento de Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia, desarrollada el 29 y 30 de agosto de 2000.

\*\* Profesor, Universidad San Pablo Ceu, Madrid, España.

pública, se recurre a los conceptos de organismos internacionales de conocido prestigio en estos asuntos, como el Fondo Monetario Internacional, las directrices del Sistema Europeo de Cuentas Económicas (SEC 95), The International Federation of Accountants (IFAC) y de autores como Lüder Claus, González Páramo y otros. Más adelante se determina cómo la contabilidad pública no pertenece al campo de la macrocontabilidad ni tampoco es la contabilidad de empresas sin ánimo de lucro, sino que se reafirma que es un método de registro aplicado individualmente a los entes del sector público, es decir, su campo de acción es la microcontabilidad.

El siguiente tema estudia la elección del momento en que se deben reconocer contablemente los elementos constitutivos del neto patrimonial, en tanto ésta se ha erigido en el principal criterio definidor de los sistemas de cuentas aplicables a las operaciones del gobierno. Los estudios de la IFAC distinguen cuatro criterios diferentes en función del grado de conservadurismo que se pretenda obtener de la información contable. Estos criterios son: criterio de caja, criterio de caja modificado, criterio de devengo, criterio de devengo modificado. Estos criterios y sus implicaciones son analizados tanto para el ámbito de la contabilidad presupuestal como el de la patrimonial.

La última parte del trabajo estudia el problema de la contabilización de los bienes de uso público y consecuentemente de la información que se ha de suministrar; para este efecto se analiza fundamentalmente el dilema de escogencia de un sistema contable particular (presupuestario o patrimonial), atendiendo a los requerimientos específicos de las formas de clasificación de las partidas, así como a la multiplicidad de objetivos de los diferentes usuarios. La polémica de determinar los activos materiales que se deben incluir en el patrimonio público se analizará observando aspectos tradicionales como los que se dan en el legajo de las Siete Partidas de Don Alfonso X "El Sabio", transitando desde la normativa española hasta la producida en estos últimos tiempos por la IFAC.

## El ámbito de la contabilidad pública

Se debe empezar por delimitar el campo de actuación de la contabilidad pública. Al respecto, parece claro que el sujeto contable ha de ser el sector público. Pero lo que no resulta tan claro, o al menos, en lo que no es fácil llegar a un acuerdo, es en definir dónde

empieza y dónde termina el sector público. Encontrar una delimitación del sector público que se adapte a lo que este concepto supone en todos y cada uno de los países del mundo puede ser muy complicado, y por ello lo que este artículo pretende es destacar lo que en torno al término se ha dicho por algunos organismos internacionales de reconocida solvencia (nótese además, que el simple hecho de suponer que existen *organismos internacionales de reconocida solvencia* es ya, para algunos, un atrevimiento). Así, por ejemplo, el Fondo Monetario Internacional entiende que el sector público, es *una combinación de los sectores gobierno general, de empresas públicas no financieras y de instituciones públicas financieras, que se distinguen por ser propiedad del gobierno y/o estar controladas por él y no por las funciones que cumplen*<sup>1</sup>. Y consciente sin duda, de la escasa utilidad de este concepto para quien pretenda hacer uso de él, añade que *la selección de las actividades e instituciones que deben considerarse como parte del gobierno, se basa en su naturaleza y en el hecho de estar comprendidas en la definición de gobierno*<sup>2</sup>. Como quiera que esta aclaración conduce a preguntarse qué es o qué no es gobierno, se añade que *el sector gobierno general es una combinación de todas las unidades de gobierno, que cumplen funciones en un país y constituyen uno de los cinco sectores institucionales de su economía*<sup>3</sup>. Los sectores institucionales son definidos, a su vez, por el FMI, como *sectores de la economía integrados por instituciones decisorias caracterizadas por la semejanza de las funciones que desempeñan, de los fines que persiguen y de los patrones de comportamiento*<sup>4</sup>; en cuanto a su enumeración se remite a los cinco grandes grupos enunciados por las Naciones Unidas en su Sistema de Cuentas Nacionales<sup>5</sup>, entre los cuales ocupa el lugar número tres el Gobierno General. Los subsectores que puede abarcar el gobierno general son, para el FMI, 1) el gobierno central, 2) los gobiernos estatales, provinciales y regionales, 3) los gobiernos locales, incluidos municipios, juntas escolares, etc., y 4) toda autoridad supranacional que cumpla funciones tributarias y de gasto gubernamental en el territorio nacional<sup>6</sup>. Por no seguir complicando el

1. Fondo Monetario Internacional. *Manual de estadísticas de las finanzas públicas*, Glosario de términos, párrafo 1580, p. 359.
2. *Ibidem*, párrafo 20, p. 8.
3. *Ibidem*, párrafo 1579, p. 359.
4. *Ibidem*, párrafo 1578, p. 359.
5. Naciones Unidas. *Sistema de Cuentas Nacionales*, 1993.
6. *Ibidem*, párrafo 1579, p. 359.

tema, se renuncia describir qué es lo que entiende el FMI por cada uno de los anteriores subsectores; se cree que lo anterior es una muestra suficiente para comprender que la delimitación del sector público no resulta tarea fácil.

Si aquellos conocedores del tema se atienden a las directrices del Sistema Europeo de Cuentas Económicas de 1995 (SEC95), que han sido asumidas en forma de reglamento por el Consejo de Europa, y que a su vez, se inspira en el Sistema de Cuentas Nacionales de las Naciones Unidas de 1993, el sector de administraciones públicas incluye *todas las unidades institucionales que son otros productores no de mercado, cuya producción se destina al consumo individual o colectivo, que se financian principalmente mediante pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores y/o que efectúan operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional*<sup>7</sup>.

De esta definición se desprenden dos características principales que delimitan el sector público:

- Su función principal es la producción de servicios no destinados a la venta.
- Sus recursos principales proceden de pagos obligatorios.

Pero no siempre los entes que integran el sector público se ajustan a la definición del SEC, ni a las otras que han venido desarrollándose por distintos organismos en el transcurso del tiempo. Se plantea a este respecto multitud de interrogantes, que son resueltos en forma diferente por quienes han de decidir. Así, por ejemplo, conviene plantear si la forma de gestión debe tenerse en cuenta a la hora de incluir a un organismo en el sector público: ¿Qué hacer con las sociedades mercantiles de capital íntegramente perteneciente a la administración, pero que se rigen en su actuación por criterios de mercado? ¿La participación en este tipo de sociedades es simplemente mayoritaria? ¿Son también sector público las empresas privadas que trabajan exclusivamente para el Gobierno?

Aunque desde un enfoque excesivamente teórico para estos objetivos, es importante remitirse al trabajo realizado por los profesores Lüder, Hinzmann, Kampmann y Otte en 1990, como consecuencia de una investigación encomendada en 1988 por la Sociedad de Investigación Alemana en referencia a los sistemas

contables de Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Francia, Alemania, Suecia, Dinamarca, España, Italia y Japón<sup>8</sup>. Para poder realizar convenientemente el análisis comparativo, fue necesario previamente el establecimiento de determinadas bases conceptuales, referentes a los sistemas contables públicos y entre otros aspectos, la definición del *sujeto contable*<sup>9</sup>.

Aunque la mayoría de los países investigados por Lüder y su equipo cuentan hoy en día con sistemas contables diferentes, siguen siendo válidas las conclusiones de los investigadores en el aspecto conceptual. Desde este punto de vista, distinguen entre sujetos contables de primer orden: entes y fondos con un objeto contable básico común, y de segundo orden: entes y fondos considerados individualmente. En el primer caso, se encuentran los subsectores públicos administrativo y comercial, cada uno de los cuales agrupa entes que realizan operaciones susceptibles de ser incluidas en un marco teórico común. Dentro del subsector comercial, cabe distinguir entre empresas públicas, organismos y entes comerciales descentralizados, fondos y servicios empresariales. Y en el subsector administrativo, diferencian los citados autores entre el órgano central o ministerial, los entes con personalidad jurídica y los patrimonios independientes sin personalidad jurídica; además, las estructuras contables secundarias pueden ser de cuatro tipos: Tipo A, centralizada (un único conjunto contable, más o menos descentralizado funcionalmente); ejemplos: Dinamarca y Reino Unido. Tipo B, ligeramente diversificada (pocos sujetos contables independientes); ejemplos: Canadá y Alemania. Tipo C, francés, muy diversificado (un elevado número de sujetos contables jurídicamente independientes); ejemplo: Francia. Y Tipo D, americano, muy diversificado (un elevado número de patrimonios independientes sin personalidad jurídica); ejemplo: Estados Unidos.

8. Un interesante análisis de la obra del profesor Lüder puede encontrarse en José María Moreno Seijas, en "Algunos comentarios acerca de los trabajos de investigación en contabilidad pública de Klaus Lüder", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 13/1994. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España.
9. El trabajo completo fue publicado en Lüder, K., Hinzmann, C., Kampmann, B. y Otte, R.: "Análisis comparativo de los sistemas de contabilidad pública. Análisis Transversal", Memoria de Investigación de Speyer, núm. 89. Ed. Instituto de la Administración Pública, 1990.

7. Comisión Europea. *Sistema Europeo de Cuentas. SEC 1995*. Ed. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1996.

The International Federation of Accountants (IFAC) ha emitido también diversos estudios y documentos con referencia a la contabilidad del sector público<sup>10</sup>. El estudio número 8 (julio de 1996) trata de la identificación de la entidad contable pública, y plantea tanto el problema de su definición a efectos contables, como la forma de agrupar los estados financieros de los entes que la constituyen y la utilidad de los mensajes comunicados por los estados financieros a los usuarios. Se comienza en este estudio, por definir entidad contable en general: Entidades respecto a las cuales puede esperarse razonablemente que existan usuarios que dependan de informes financieros para obtener información útil a efectos de la rendición de cuentas y la toma de decisiones. De esta forma, parece evidente, que la administración pública constituye una entidad contable, puesto que los ciudadanos tienen derecho a una información sobre los recursos confiados a ella, y esto basándose en que:

1. Es responsable de recursos importantes.
2. La utilización de dichos recursos puede tener un impacto significativo en el bienestar económico o social de los miembros de la comunidad.
3. Existe una separación entre la gestión y la propiedad de los recursos.

En cuanto a la forma de identificar las entidades contables públicas, la IFAC plantea dos amplios posibles enfoques:

- a) Mediante el uso de normas que con frecuencia se relacionan con la forma de administrar los fondos (Francia, Italia, Bangladesh, Taiwan).
- b) Mediante el desarrollo de unos principios subyacentes que proporcionen una guía para ayudar a identificar a las entidades contables (Australia, Canadá, Nueva Zelanda, Reino Unido, Estados Unidos de Norteamérica).

Teniendo en cuenta el grado de dependencia económica, los profesores Albi, González Páramo y López Casanovas (1997) distinguen tres tipos de administración pública: la agencia burocrática o administrativa, cuya actividad se centra en la producción de bienes y servicios públicos, sin finalidad lucrativa, financiada casi exclusivamente mediante impuestos o transferencias y actuando en régimen de monopolio; la agencia

reguladora, cuya financiación es mixta al proceder en un porcentaje significativo, directa o indirectamente, de los agentes regulados y que no cuenta con claras ventajas monopolistas; y, finalmente, la empresa pública, cuya actividad se centra en la producción de bienes o servicios destinados a mercados privados, financiada totalmente mediante el precio de venta, con gran autonomía decisoria y que actúa en un mercado competitivo.

La ausencia de ánimo de lucro y la naturaleza obligatoria de sus ingresos condicionan en gran medida la estructura organizativa de las instituciones que componen el sector público. Esto significa, por una parte, que su sistema contable no estará encaminado de manera prioritaria a la determinación del resultado del ejercicio, característica consustancial a la contabilidad del sector privado. Y, por otra parte, se requiere el desarrollo de una extensa normativa reguladora de la naturaleza y contenido de los ingresos públicos, dado que su exacción no dependerá de la voluntad individual del ciudadano.

Por otra parte, analizando su extensión, el sector público puede delimitarse de acuerdo con dos grandes ámbitos: sector público estatal, cuya competencia se extiende a todo el territorio nacional y sector público no estatal, que abarca solamente una parte del territorio. Salvando diferencias derivadas de dimensión, competencias y fuentes de ingresos, la técnica contable aplicada en ambos sectores tiende a ser uniforme dentro de cada país, aunque no siempre sea así.

La diversidad contable impide, por tanto, el tratamiento indiferenciado de la contabilidad en el ámbito del sector público. No existe un sistema perfecto, sino aplicaciones más o menos adaptadas a la realidad económico-administrativa de cada país. Ello concita a la polémica, pero también permite el enriquecimiento de una disciplina que, en la actualidad, se ha convertido en parte imprescindible de los programas universitarios de contabilidad. Por ello es de capital importancia que nos preguntemos a continuación si el concepto de contabilidad pública está, al menos, suficientemente claro como para que podamos continuar analizando las otras cosas en las que no se está totalmente de acuerdo.

## El objeto de la contabilidad pública

Tanto la economía como la contabilidad son disciplinas cuyo estudio puede abordarse en referencia a los agentes económicos individuales, o en relación con el

10. Existe una edición en castellano realizada por el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1999.

conjunto. En el primer caso se habría de microcontabilidad, y en el segundo, de macrocontabilidad. Sigue, sin embargo, que con frecuencia se confunden ambos términos, por considerarse que cuando el ente objeto de estudio tiene dimensiones considerables se trata de algo *macro*. Conviene aquí citar al profesor Rojo, quien advierte que debe quedar claro, sin embargo, que la distinción entre macroeconomía y microeconomía es una simple cuestión de conveniencia basada en la delimitación de cuerpos de problemas distintos que aconsejan enfoques diferentes<sup>11</sup>. La contabilidad nacional persigue una finalidad marcadamente estructural, tal y como se desprende de la definición que sobre esta disciplina realizan las Naciones Unidas: *el propósito de la contabilidad nacional es describir la estructura de un sistema económico en función de las transacciones efectuadas en él*<sup>12</sup>.

El tamaño del sujeto contable no influye en la definición del sistema aplicado: así, por ejemplo, el registro de la producción anual de hortalizas de una aldea de cien habitantes sería macrocontabilidad y, por el contrario, el balance del Estado federal norteamericano corresponde a la microcontabilidad. Lo que sí varía mucho es la técnica empleada en ambas disciplinas:

La macrocontabilidad pretende analizar la estructura de una economía en su conjunto, así como las partes de que consta. Las transacciones internacionales son registradas en la contabilidad de la balanza de pagos, que normalmente se considera integrada dentro de la contabilidad nacional. La información que proporciona esta última permite comprobar el desarrollo en el tiempo de conceptos tales como la inflación, el crecimiento del PIB o el gasto familiar. Para ello maneja valores agregados, por lo que con frecuencia debe recurrir a procedimientos estadísticos, cosa que no sucede en el caso de las valoraciones individuales que constituyen el objeto de la microcontabilidad.

Las cuentas nacionales son el instrumento contable por excelencia de la *macrocontabilidad*. En ellas, el gobierno es un subsector más que, junto con los otros, participa en la producción, el ingreso, el consumo, la acumulación de capital y el financiamiento. Ciertamente, la mayor parte de la información por utilizar por las cuentas nacionales en referencia al sector de administraciones públicas procede, precisamente, de los datos suministrados por la contabilidad pública. Así se indica, por ejemplo, en el Plan General de Contabilidad Pública español, cuando al referirse a sus fi-

nes se reconoce expresamente el de suministrar la información precisa para la elaboración de las cuentas económicas del sector público. La contabilidad pública y la contabilidad nacional se basan en fundamentos teóricos diferentes, en opinión de la profesora Martínez Manzanedo. Al tener cada una de ellas un fin determinado, los criterios de imputación de operaciones y de clasificación son diferentes. No son ópticas enfrentadas, sino complementarias, aunque con enfoques diferentes<sup>13</sup>.

La *microcontabilidad* se refiere al ámbito de actuación de una unidad económica aislada. Dicha unidad económica puede

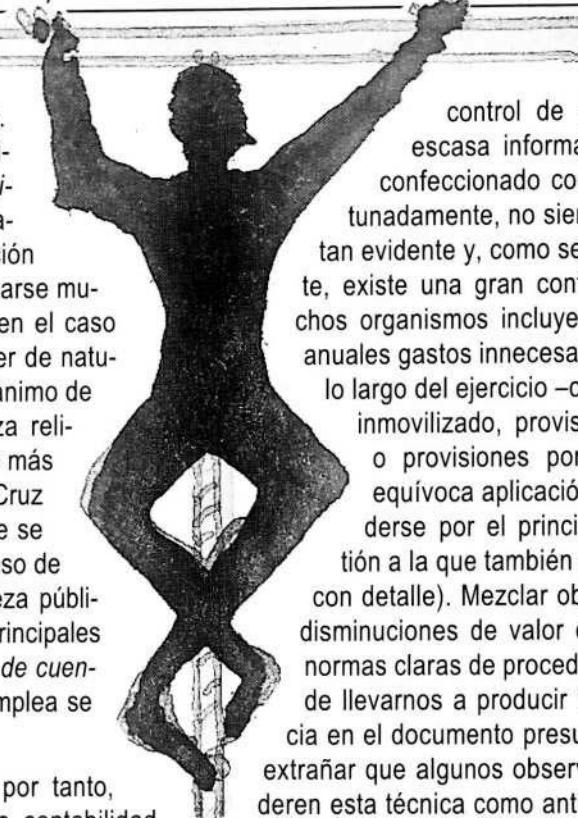


11. Luis Ángel Rojo, *Renta, precios y balanza de pagos*, Madrid, Ed. Alianza Universidad, 1974.
  12. ONU: *Un sistema de cuentas nacionales y correspondientes cuadros estadísticos*, Nueva York, Ed. Naciones Unidas, 1953.
  13. Rosario Martínez Manzanedo, "Las administraciones públicas en el marco del sistema europeo de cuentas económicas integradas (SEC). Comentarios sobre la elaboración de las cuentas económicas", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 13/1994. Ed. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda de España.

ser de naturaleza privada o pública. En general se acepta que los principales objetivos de la *microcontabilidad* en el sector privado son la valoración del patrimonio y la determinación del resultado, si bien habría de matizarse mucho el alcance de estos conceptos en el caso de ciertas organizaciones que, sin ser de naturaleza pública, no se mueven por el ánimo de lucro; por ejemplo, las de naturaleza religiosa, así como otras con finalidades más específicas, tales como Greenpeace, Cruz Roja y muchas otras ONG. Por lo que se refiere a la *microcontabilidad*, en el caso de las unidades económicas de naturaleza pública generalmente se acepta que sus principales objetivos son el *control* y la *rendición de cuentas*, y el conjunto de sistemas que emplea se conoce como *contabilidad pública*.

La contabilidad pública no es, por tanto, macrocontabilidad, ni tampoco es la contabilidad de las empresas sin ánimo de lucro. Es un método de registro aplicado individualmente a los entes que participan en el sector público. Cuando estos entes revisten la forma de sociedades mercantiles privadas, aun cuando el propietario sea el Estado, por lo general deberán adaptarse a las técnicas contables establecidas para este tipo de empresas. Por el contrario, cuando se trate de figuras jurídicas reservadas a la administración, su sistema contable debe ser establecido expresamente por las leyes: contabilidad presupuestaria, contabilidad patrimonial, o una combinación de ambos sistemas. La contabilidad presupuestaria o administrativa, como su nombre lo indica, tiene por objeto el seguimiento del presupuesto, y las distintas fases por la que atraviesan los gastos e ingresos previstos en este documento. Es una contabilidad que trabaja principalmente con flujos de valores, aunque en algunos casos se manejen datos acumulados (derechos pendientes de cobro, obligaciones pendientes de pago, por ejemplo). La contabilidad patrimonial o económica intenta valorar el patrimonio, por lo que se refiere principalmente a fondos o valores acumulados, aunque para ello debe manejar también flujos económicos (ingresos y gastos del ejercicio, por ejemplo).

Hacer extensivos a la contabilidad presupuestaria los principios de la contabilidad patrimonial es, por consiguiente, tarea tan difícil como posiblemente estéril: un presupuesto manejado exclusivamente con criterio de devengo puede proporcionar, a efectos del



control de gastos e ingresos, tan escasa información como un balance confeccionado con criterio de caja. Infortunadamente, no siempre se acepta realidad tan evidente y, como se expresará más adelante, existe una gran confusión al respecto. Muchos organismos incluyen en sus presupuestos anuales gastos innecesariamente gestionables a lo largo del ejercicio –como amortizaciones del inmovilizado, provisiones por depreciación o provisiones por insolvencia–, en una equívoca aplicación de lo que debe entenderse por el principio del devengo (cuestión a la que también se aludirá más adelante con detalle). Mezclar obligaciones de pago con disminuciones de valor de los activos sin unas normas claras de procedimiento de gestión, puede llevarnos a producir tal nivel de incongruencia en el documento presupuestario que no es de extrañar que algunos observadores externos consideren esta técnica como anticuada, cuando lo cierto es que se trata de un procedimiento desarrollado hace menos de dos siglos.

La metodología por aplicar en cada uno de los dos diferentes ámbitos contables, –presupuestario y patrimonial– puede también ser variada, especialmente en el primer caso. En el amplio panorama internacional se pueden encontrar ejemplos actuales de aplicación de técnicas presupuestarias clásicas (criterio de clasificación fundamentalmente económico, revisión anual mediante la aplicación de un simple coeficiente de incremento, escasas posibilidades de modificación en el transcurso del ejercicio), modelos que en su día fueron innovadores pero que han ido abandonándose por su excesiva complejidad o requerimientos técnicos (presupuesto base cero, PPBS) y procedimientos más actuales apoyados en la confección de programas que incluyen objetivos con sus correspondientes estimadores.

En el caso de la contabilidad patrimonial (y siempre en referencia a su aplicación en el sector público), en principio puede decirse que tan sólo hay dos modelos posibles: el *devengo completo* (el ejemplo que suele aportarse como más significativo es el establecido en Nueva Zelanda por la *Fiscal Responsibility Act de 1994*), y el *devengo modificado* (el más generalizado, aunque con sensibles diferencias entre los diferentes países que lo aplican).

En el gran mare magnum que supone el estudio de la contabilidad pública, parece que lo más adecuado es preguntarse, en primer lugar, si existen determinadas normas de general aceptación que puedan ser

aplicadas a los procedimientos contables. Estas directrices generales, conocidas usualmente como principios contables, son el motivo del siguiente aparte.

## Los principios contables públicos

La definición previa de unos principios de carácter general es algo consustancial con cualquier intento de normalización contable. Durante los años ochenta, organismos normalizadores tales como FASB e IASC dedicaron sus esfuerzos a la definición de un marco conceptual de la contabilidad. En España, esta tarea fue acometida por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), organismo que cuenta con más de cuatro mil quinientos afiliados y que ha emitido diversos documentos referentes a los principios contables.

En la Cuarta Directiva de la Unión Europea, que es precisamente la que se refiere a la normativa contable a asumir por los países miembros, se comienza por decir que la aplicación de los principios contables fundamentales debe conducir a la obtención de una imagen fiel de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Claro está que este enunciado se desarrolló tomando como imagen el modelo de empresa privada y es coincidente, además, con el objetivo de comprobación de los auditores de este ámbito específico, por lo qué no siempre resulta posible aplicar de forma directa dichos principios al sector público. Ya en 1988 el profesor Requena Rodríguez (Universidad de Málaga, España) advertía que los principios contables que se vienen aplicando en el campo privado resultan muchas veces inaplicables e insuficientes para las organizaciones del sector público. Dichas organizaciones presentan particularidades en su estructura organizativa y sistemas de objetivos que aconsejan, en ocasiones, apartarse de esos principios de general aceptación y formular otros mucho más acordes con su particular realidad<sup>14</sup>.

Conscientes de esta limitación, la mayor parte de los planes contables públicos de los países miembros de la Unión Europea han incorporado la declaración de carácter general contenida en la Cuarta Directiva, aunque ampliada al ámbito presupuestario. Así, por ejemplo, en el Plan Oficial de Contabilidad Pública portugués de 1997 se añade a los dos anteriores objetivos el de la ejecución presupuestaria de la entidad, y

en el Plan General de Contabilidad Pública español de 1994 figuran los tres anteriores más el correspondiente al *patrimonio de la entidad*.

Existe una amplia diversidad de principios contables en la normativa de los diferentes países, tanto en referencia a la contabilidad de los agentes privados como en la específica para el sector público. La terminología es también muy variada, de forma que lo que en España, Italia, Holanda o Portugal se conoce como *principios* equivale, por ejemplo, a las *normas generales* del Plan General de Contabilidad Pública colombiano, o puede ser también definido como *reglas* en otros países.

Se está haciendo referencia en todos los casos a lo que se podría entender como las *reglas del juego* del sistema contable objeto de normalización. Éstas deben ser suficientemente genéricas como para poder ser adaptadas a las diferentes situaciones y sujetos contables, y al mismo tiempo tan precisas como para no inducir a confusión a quien debe aplicarlas. No deben confundirse los principios contables con las normas de valoración: estas últimas han de ser una consecuencia de la aplicación de aquellos<sup>15</sup>.

Los principios contables contenidos en la Cuarta Directiva de la Unión Europea han sido adaptados con mayor o menor precisión por los países miembros, aunque aún se denotan importantes diferencias. De ellos, unos se corresponden más o menos exactamente con los aplicados en la normativa de la contabilidad privada, y otros se derivan de las especiales particularidades de la contabilidad pública. En forma resumida, su contenido es el siguiente<sup>16</sup>:

### A) Principios comunes a los sectores público y privado

- *Principio del precio de adquisición (costo histórico<sup>17</sup>):* Como norma general, todos los bienes, dere-

15. En esta confusión se incurre, por ejemplo, en las instrucciones de contabilidad para la administración local españolas, aprobadas en 1990 y vigentes en la actualidad para municipios y diputaciones provinciales. Los escasos "Criterios de valoración" contenidos en ella (tan sólo cuatro) son, en realidad, principios contables.

16. Cuando existe coincidencia aproximada en los contenidos, hemos destacado en negrita el nombre correspondiente al Plan General de Contabilidad Pública colombiano).

17. Los altos niveles de inflación han motivado que en la legislación de algunos países, como es el caso de Colombia, no incluyan la definición de costo histórico como principio, sino como una forma más de cuantificación, compartida con conceptos tales como costo reexpresado, costo de reposición,

14. José María Requena Rodríguez, "La contabilidad en el sector público", *Economistas*, abril-mayo de 1988.

chos y obligaciones deben figurar por su precio de adquisición o coste de producción.

- *Principio de uniformidad (consistencia)*: La entidad no debe alterar sus políticas contables de un ejercicio al siguiente. En los casos en que deba elegirse entre diferentes criterios, una vez adoptado uno en concreto, debe mantenerse uniformemente en el tiempo y en el espacio, en tanto en cuanto no se alteren los supuestos que han motivado la elección de dicho criterio. Si procediera la alteración justificada de los criterios utilizados, debe mencionarse este extremo expresamente en la memoria anual.
- *Principio de devengo (causación)*: La imputación temporal de gastos e ingresos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquellos<sup>18</sup>.
- *Principio de prudencia (prudencia)*: Este principio tiene una redacción muy dispar en la normativa de muchos de los países de la Unión Europea. En general, se acepta que en referencia a los ingresos, no deben contabilizarse aquellos que sean potenciales o se encuentren sometidos a condición alguna. Por el contrario, de los gastos, deben contabilizarse no sólo los efectivamente realizados, sino también, desde que se tenga conocimiento de ellos, aquellos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales. En el Plan General de Contabilidad Pública portugués tiene una redacción peculiar, pues se limita a especificar que cuando sea necesario realizar estimaciones en condiciones de incertidumbre no debe incurrirse en la creación de reservas ocultas, provisiones excesivas,

valor presente, valor de reposición, etc. Debemos destacar, sin embargo, que tal multiplicidad de criterios valorativos introduce en los estados contables un importante grado de indefinición.

18. Más adelante se centrará la atención en este principio, que para algunos estudiosos se ha convertido en un dogma de fe. Por nuestra parte, aceptamos con más agrado el término causación aplicado en el Plan colombiano, pues lo consideramos más adecuado al objeto que se trata de definir.

deliberada cuantificación de activos e ingresos por defecto o de pasivos y gastos por exceso.

- *Principio de gestión continuada (gestión continuada)*: Se presume que el ente contable continuará su actividad por tiempo indefinido. Por tanto, la aplicación de los restantes principios no irá encaminada a determinar el valor del patrimonio en circunstancias especiales, tales como liquidaciones, fusiones, absorpciones, etc.
- *Principio de registro (causación)<sup>19</sup>*: Los hechos contables deben registrarse cuando surjan los derechos y obligaciones que los mismos originen<sup>20</sup>.
- *Principio de correlación de ingresos y gastos*: El sistema contable debe poner de manifiesto la relación entre los gastos realizados por una entidad y los ingresos necesarios para su financiación. El resultado económico-patrimonial de un ejercicio estará constituido por la diferencia entre los ingresos y los gastos económicos realizados en dicho periodo<sup>21</sup>.
- *Principio de no compensación (no compensación)*: En ningún caso deben compensarse las partidas del activo

19. Tanto el contenido de este principio, como el correspondiente al de devengo, viene recogido en el principio de causación del Plan colombiano).
20. En el caso del Plan de Contabilidad Pública español, el contenido de este principio difiere radicalmente del enunciado para la empresa privada, puesto que la referencia al surgimiento de derechos y obligaciones ya ha sido incluida previamente en el principio del devengo. Su enunciado indica que "Todos los hechos contables deben ser registrados en el oportuno orden cronológico, sin que puedan existir vacíos, saltos o lagunas en la información. El registro de los hechos debe efectuarse mediante los procedimientos técnicos más adecuados a la organización de la entidad contable, de forma que se garantice la coherencia interna de la información". Es evidente que esta redacción resulta anodina y anticuada.
21. Al igual que sucede en el Plan General de Contabilidad Pública española, se ha preferido utilizar el término de "resultado económico-patrimonial" para evitar confusiones con el "resultado presupuestario" que se obtendría en la contabilidad presupuestaria o administrativa.



y del pasivo del balance, ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta del resultado económico-patrimonial<sup>22</sup>.

- *Principio de importancia relativa:* La aplicación de los principios contables, así como la de los criterios alternativos que en ocasiones pudieran deducirse de ellos, debe estar presidida por la consideración de la importancia en términos relativos que los mismos y sus efectos pudieran presentar. Por consiguiente, puede ser admisible la no aplicación estricta de algún principio siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación constatada sea escasamente significativa, y no altere, por tanto, la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados del sujeto económico. (Este principio es necesario para introducir un cierto grado de flexibilidad en la aplicación de los restantes).

#### B) Principios específicos de la contabilidad pública

- *Principio de imputación de la transacción:* Este principio está encaminado principalmente a definir el proceso presupuestario, por lo que su redacción dependerá de la normativa vigente en cada país al efecto. Concretamente, en el caso español es la siguiente:

- La imputación de las transacciones o hechos contables ha de efectuarse a activos, pasivos, gastos o ingresos anuales o plurianuales de acuerdo con las reglas establecidas en este Plan de Contabilidad Pública y demás normas que al efecto se dicten. La imputación de las operaciones que deban aplicarse a los Presupuestos de gastos e ingresos debe efectuarse de acuerdo con los siguientes criterios:
  - Los gastos e ingresos presupuestarios se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica y, en el caso de los gastos, además, de acuerdo con la finalidad que con ellos se pretende conseguir. Los gastos e ingresos presupuestarios se clasificarán, en su caso, atendiendo al órgano encargado de su gestión.
  - Las obligaciones presupuestarias derivadas de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general se imputarán al Presupuesto del ejercicio en que éstos se realicen y con cargo a los respectivos créditos; los derechos se imputarán al Presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden.
  - En los casos de conflicto entre este principio y el resto de los principios contables públicos deben prevalecer estos últimos, en especial los principios de registro y de devengo.
  - *Principio de desafectación:* Resalta el carácter de recurso no afectado que tienen los principales ingresos del sector público (los impuestos) y obliga a identificar con-

22. La adaptación de este principio a la contabilidad pública requiere ampliar su ámbito a los ingresos y gastos presupuestarios.

tablemente los gastos que se financien con recursos específicos:

- Con carácter general, los ingresos de carácter presupuestario se destinan a financiar la totalidad de los gastos de dicha naturaleza, sin que exista relación directa entre unos y otros. En el supuesto de que determinados gastos presupuestarios se financien con ingresos presupuestarios específicos a ellos afectados el sistema contable debe reflejar esta circunstancia y permitir su seguimiento.
- *Principio de entidad contable (ente público):* Este principio, de origen anglosajón, identifica a cada una de las entidades contables con la disposición de personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas. Su redacción es muy similar en los diversos planes públicos de la Unión Europea.

Parece, en consecuencia, que la definición previa de unos principios es consustancial con todo plan contable, tanto si se refiere a la contabilidad privada como a la pública. Afortunadamente, en este caso sí que puede decirse que todos estamos de acuerdo. Pero, por supuesto, de seguro existen también muchos otros temas en los que hay coincidencia.

### Algunos temas para reflexionar

En materia de contabilidad pública las opiniones de los expertos pueden calificarse de muchas formas, excepto de unánimes. Como no es intención introducir un nuevo elemento de discordia, se tratará de sintetizar las posturas más frecuentes, evitando –en lo posible– complicar aún más las cosas.

### ¿Presupuesto o patrimonio?

El primer gran debate se refiere a la necesidad, o no, de aplicar la metodología de la contabilidad patrimonial en las administraciones públicas. A lo largo de los siglos, los intentos normativos de aplicación de este método han sido muchos y, en la mayor parte de los casos, fallidos. Unas veces faltaba voluntad, otras conocimientos y otras, incluso, el motivo principal fue la propia incoherencia de la norma que pretendía su aplicación. Por el contrario, también se ha podido comprobar otros casos en los que, por iniciativa espontánea del responsable, se ha aplicado con éxito la técnica de la partida doble en un ente público<sup>23</sup>.

23. En España hay constancia de diversos casos de aplicación de la contabilidad por partida doble en el ámbito municipal (Medina de Rioseco, 1539 y 1540; Sevilla, 1567; Medina de Rioseco, 1619-1627; Madrid, 1850). En 1886 se obligó incluso,

En general, se puede afirmar que uno de los motivos del retraso en la implantación ha sido (y aún lo es) el temor al cambio, factor por tener en cuenta en organismos tan complejos como suelen ser las administraciones públicas. Así, las profesoras Muñoz Colomina y Norberto Laborda consideran que la implantación de la partida doble en el sector público tiene que vencer una actitud de resistencia por parte de los responsables de su aplicación que, en cierta medida, se debe al desconocimiento "...no ponemos en duda la importancia y el avance que ha supuesto la implantación de la partida doble en cuanto a ordenación de información respecto a aspectos financieros y patrimoniales, pero no ha producido todo el efecto de agilización que se podía esperar debido, además de los motivos ya señalados, a que las personas que realizan esa tarea profesional no han recibido la suficiente información como para que estén convencidas de su utilidad"<sup>24</sup>.

No faltan opiniones en el mismo sentido por parte de los propios responsables de la contabilidad institucional: en una comunicación reciente presentada en la V Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública, los interventores de administración local, Luis Fernando del Campo y Francisco Díaz, argumentaban que "La primera cuestión a destacar es que nuestra formación, en muchos casos, es jurídica. Ello unido a que hasta hace bien poco la contabilidad servía sólo y exclusivamente para la ejecución del presupuesto, nos hace ver a ésta simple y llanamente como un instrumento para controlar la ejecución de aquél"<sup>25</sup>.

Torres Pradas y Pina Martínez destacan la importancia de la reforma acometida en el ordenamiento contable-público español, a partir de la aprobación de la Ley General Presupuestaria, considerando que a partir de este momento "la contabilidad pública, manteniendo la idea inicial de instrumento de seguimiento, registro y rendición de cuentas, acometió una

mediante una orden ministerial, a que los municipios utilizaran el citado método (lo cual resultó un auténtico fracaso). Estos casos se recogen en nuestra tesis doctoral "Evolución de las estructuras contables de las entidades locales".

24. Clara Isabel Muñoz Colomina y María del Carmen Norberto Laborda, "El reto de la información contable como instrumento de gestión en el sector público", Ponencia presentada en la IV Jornada de Contabilidad Pública, Zaragoza, 1996. Ed. Asepuc, 1996, p. 81.
25. Luis Fernando del Campo Ruiz de Almodóvar y Francisco de P. Díaz Argüelles, "La contabilidad de los entes locales: perspectivas desde su gestión", Comunicación presentada en la V Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública celebrada en Málaga, junio de 1999. Ed. Asepuc, Málaga, 1999, p. 16.

reforma de sus principios básicos, constituyéndose en un instrumento básico de información de gestión y toma de decisiones"<sup>26</sup>.

Sobre el carácter informativo que contiene la contabilidad económico-patrimonial en el caso de los entes públicos ha habido –y no hay duda de que seguirá existiendo– una intensa polémica, tanto en España como a nivel internacional. Carrasco Díaz considera que España es uno de los países donde mejor se acepta la aplicación de la contabilidad patrimonial en el sector público:

En la doctrina española, la mayor parte de los autores, aunque en algún caso sea, fundamentalmente, en aras de la necesaria normalización contable, aceptan la utilidad para las Administraciones Públicas de los estados contables aplicados a las empresas de negocios, con las imprescindibles modificaciones para ajustarlos a sus distintos objetivos y usuarios. Sin embargo, también encontramos quien va más allá de críticas parciales, planteando un modelo contable distinto aplicable, exclusivamente, a las entidades sin fines de lucro, y obviando cualquier normalización entre ambas<sup>27</sup>.

Entre los defensores de un plan específico para las administraciones públicas cabe citar a Aragón Sánchez, quien propuso en 1994 la utilización de un modelo simplificado de contabilidad para administraciones locales españolas, como sustitutivo del vigente Plan de contabilidad para las administraciones locales, considerando que "...con los medios informáticos que actualmente se dispone no hubiera sido necesario sustituir la contabilidad presupuestaria tradicional complementada como se venía haciendo con la registración [sic] contable de la Tesorería, de la Recaudación del Patrimonio y de los Acreedores extrapresupuestarios"<sup>28</sup>. El mismo autor, en junio de 1999, insistió en que "entendemos que la información que suministra un sistema contable no depende de que cada acto de la gestión económica o económica-presupuestaria haya de registrarse forzosamente en

26. Lourdes Torres Pradas y Vicente Pina Martínez, *Manual de contabilidad pública*, Madrid, Ed. Centro de Estudios Financieros, 1996, p. 23.
27. Daniel Carrasco Díaz, "El inmovilizado financiero en el marco de la actual planificación contable pública", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 13, Madrid, 1994, p. 69.
28. Cristóbal Aragón Sánchez, "Reflexiones en torno a un modelo simplificado de contabilidad pública local", comunicación presentada en los VI Encuentros de Profesores Universitarios de Contabilidad celebrados en Madrid los días 26, 27 y 28 de mayo de 1994. Publicado en *Técnica Económica*, Madrid, 1994, p.18.

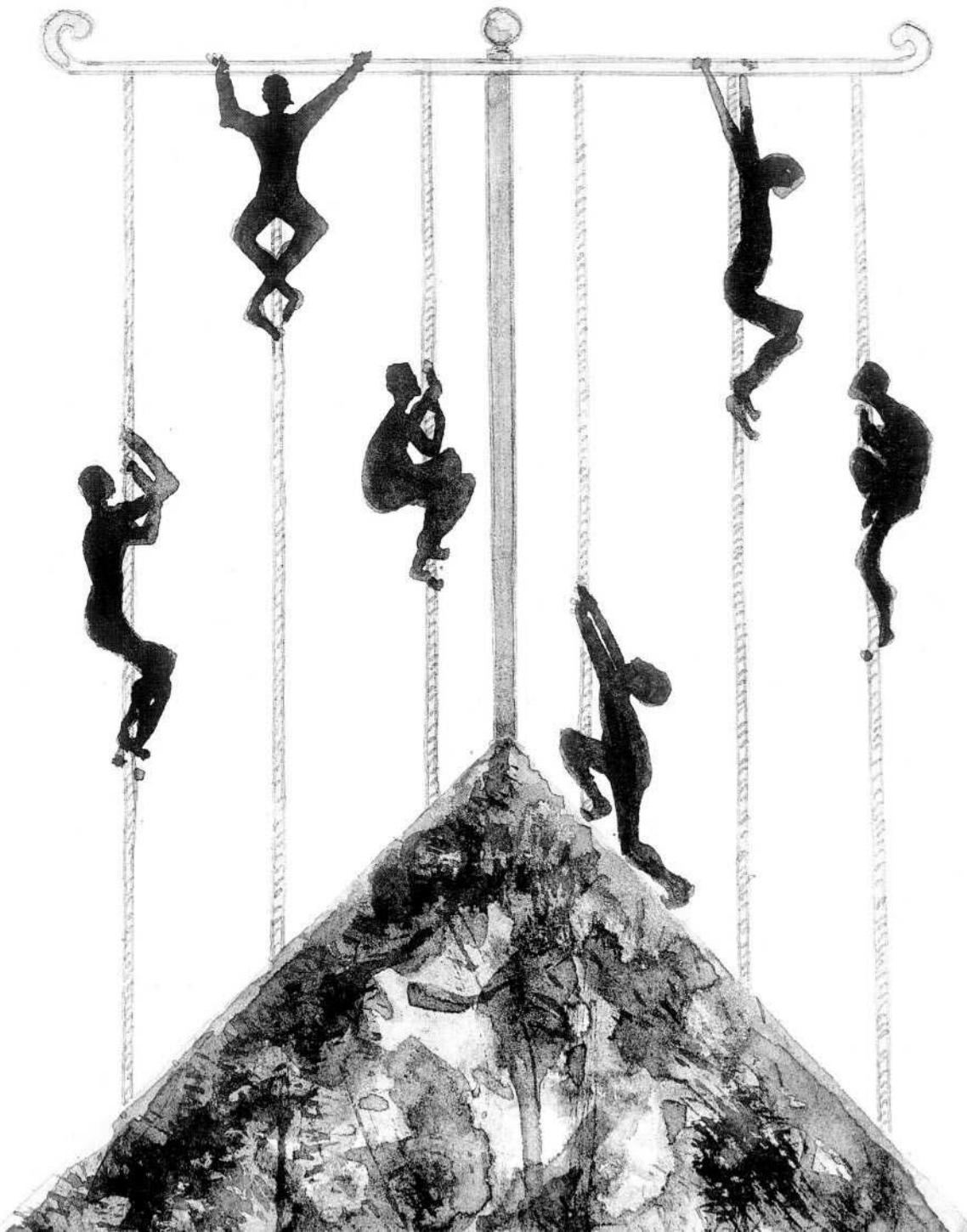
dos cuentas"<sup>29</sup>. En el mismo sentido se manifestó en 1997 Carlos Otaduy Ibáñez, auditor jefe del Tribunal Vasco de Cuentas Pùblicas, para quien

La implantación del Plan de Contabilidad Pública exige unos instrumentos formales complejos, problema que es más grave en las administraciones de menos tamaño.

29. Cristóbal Aragón Sánchez, "Análisis crítico de la instrucción de contabilidad de la administración local", Especial referencia a las transferencias de créditos presupuestarios. Comunicación presentada en la V Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública celebrada en Málaga, junio de 1999. Málaga, Ed. Asepuc, 1999, p. 177.

Hay que utilizar sistemas informáticos muy complicados y, por la misma razón, delicados; los asientos por partida doble, si se quiere respetar la literalidad del Plan, son enrevesados y excesivamente detallados. Si la información presupuestaria sigue siendo la básica para las entidades públicas, el procedimiento habitual de llevar el Plan de Contabilidad Pública seguramente supone demasiado trabajo para un sistema complementario de información<sup>30</sup>.

30. Carlos Otaduy Ibáñez, "Un plan de contabilidad pública más fácil", *Auditoría Pública*, núm. 11, octubre 1997, Vitoria (España), Ed. OCEX, p. 49.



En el extremo opuesto pueden situarse opiniones como la de Salinas Valencia, para quien no hay más contabilidad pública que la que se apoya en el método de la partida doble, y propone para España la "inclusión en la Ley General Presupuestaria, con la consiguiente modificación de la misma, del principio contable del devengo, armonizando así los criterios y filosofías a seguir en el Presupuesto Público con el de la Contabilidad pública"<sup>31</sup>.

### ¿Gestores o empresarios?

La adopción por parte del sector público de los métodos contables característicos de la empresa privada aludida por el profesor Carrasco, doctrina que ha creado una corriente de opinión conocida como "gerencialismo", es defendida por autores como Robert Anthony, para quien la contabilidad pública en nada o en casi nada debe diferenciarse de la contabilidad empresarial<sup>32</sup>.

También debe considerarse como gerencialista al profesor Klaus Lüder, quien se manifiesta como un entusiasta defensor de la aplicación de nuevos sistemas de gestión en la administración pública, mediante la adopción de los procedimientos de la empresa privada: "Una segunda fuerza de cambio actualmente es el Gerencialismo o la Nueva Gestión Pública, que, para mejorar la eficacia y la eficiencia en el sector público, intenta trasplantar al sector público las técnicas de gestión propias del mundo empresarial; entre ellas la técnica contable"<sup>33</sup>. En el extremo opuesto se sitúa Robert K. Mautz, para quien el objetivo de la

contabilidad pública debe centrarse casi con exclusividad, en el análisis de derechos y obligaciones de naturaleza financiera<sup>34</sup>. También el gerencialismo ha recibido críticas entre los expertos españoles, entre los que cabe citar a los catedráticos José María Requena Rodríguez, para quien la planificación contable del sector público "no puede quedar en una mera copia adaptada, sin más, de un modelo propio del sector privado"<sup>35</sup> y Moisés García García, quien en múltiples ocasiones ha defendido un modelo para el sector público basado única y exclusivamente en la metodología presupuestaria.

En cualquier caso, lo que sí resulta evidente es la crisis del modelo tradicional de gestión pública, exclusivamente apoyado en la inercia y la rutina, que castiga cualquier intento de innovación. Los intentos actuales de reforma han dado lugar a una nueva teoría de la administración, conocida internacionalmente como la *New Public Management*, que tiende hacia un modelo de organización más dinámico y que, de acuerdo con el profesor Montesinos, se apoya en las siguientes líneas maestras<sup>36</sup>:

- a) Desregulación.
- b) Orientación hacia el cliente.
- c) Énfasis en las responsabilidades de gestión y motivación para las mejoras.
- d) Introducción de la competencia y el mercado.
- e) Métodos de evaluación y técnicas de gestión.
- f) Descentralización.
- g) Reorganización e implicación de la función pública en la gestión y las reformas.
- h) Mayor sensibilidad hacia las cuestiones medioambientales e implicación ciudadana en programas de solidaridad social.

31. Máximo Salinas Valencia, "Propuesta de modificación formal y sustancial del actual presupuesto público", *Técnica Económica*, núm. 152, septiembre 1995, p. 25 (el resaltado es nuestro). Nótese que para el profesor Salinas la contabilidad del presupuesto no es contabilidad pública.

32. Robert N. Anthony, "Games Government Accountants Play", *Harvard Business Review*, octubre-noviembre 1985.

33. Klaus Lüder, "Contabilizando el cambio: fuerzas de mercado y gerencialismo en el sector público", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 13, Madrid, 1994, p. 213.

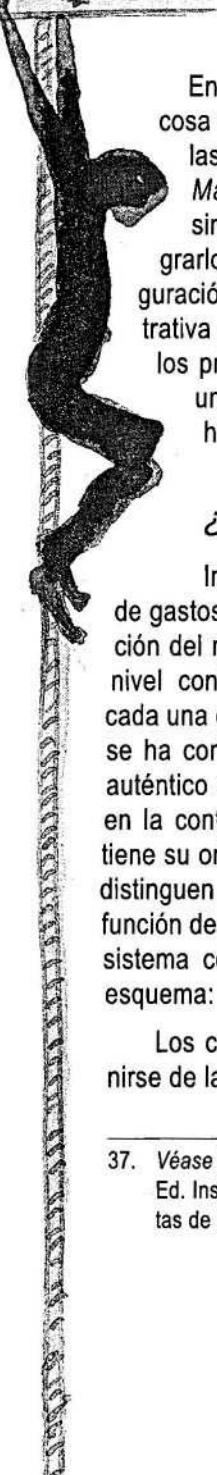
En una reciente conferencia pronunciada en el Congreso Internacional sobre Gestión Financiera del Sector Público: Federalismo Fiscal y Descentralización, organizada en Madrid (España) conjuntamente por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) y el International Consortium on Governmental Financial Management (ICGFM), a instancias del autor de esta conferencia el profesor Lüder reconocía las dificultades de la implantación del gerencialismo en el sector público, que debe compatibilizar el objetivo de eficacia con un sistema riguroso de control de los fondos públicos que en muchas ocasiones dificulta la toma de decisiones en la forma en que se realiza en la empresa priva-

da. La implantación del gerencialismo, en opinión del profesor Lüder, plantea en primer lugar un problema de filosofía político-organizativa.

34. Robert K. Mautz, "Financial reporting: Should Government emulate business", *Journal of Accountancy*, agosto 1981, pp. 53-60. Citado por Daniel Carrasco Díaz, *op.cit.*, p. 68.

35. José María Requena Rodríguez, "La contabilidad del sector público español", *Economistas*, núm. 311, abril-mayo de 1988, p. 11.

36. Vicente Montesinos Julve, "Nuevos ámbitos de fiscalización de las entidades públicas", *Revista Española de Control Externo*, Ed. Tribunal de Cuentas de España, núm. 4, Vol. II, enero 2000, pp. 41-44.



En realidad, el gerencialismo no es otra cosa que un intento de llevar a la práctica las anteriores metas de la *New Public Management*. Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que las posibilidades de lograrlo están muy relacionadas con la configuración político-social, económica y administrativa de la nación. No es de extrañar que los primeros intentos se hayan aplicado en un país como Nueva Zelanda, joven de historia y escaso de población.

### ¿Caja o devengo (causación)?

Independientemente de que se trate de gastos o ingresos, activos o pasivos, la elección del momento en que deben reconocerse a nivel contable los elementos constitutivos de cada una de las anteriores categorías contables, se ha convertido en los últimos tiempos en un auténtico criterio que define el sistema aplicado en la contabilidad del gobierno. Esta distinción tiene su origen en los estudios de la IFAC<sup>37</sup>, que distinguen hasta cuatro criterios diferentes, en función de la utilidad que se pretenda obtener del sistema contable, de acuerdo con el siguiente esquema:

Los cuatro anteriores criterios podrían definirse de la forma siguiente:

37. Véase Estudios del sector público de la IFAC, Madrid, Ed. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, 1999.

**Criterio de Caja:** Gastos, activos, ingresos y pasivos se reconocen en el momento en que se producen los correspondientes pagos o cobros en efectivo.

**Criterio de Caja modificado:** Se reconocen también los flujos de tesorería producidos durante un período de prórroga, siempre que correspondan a hechos acaecidos durante el ejercicio. Este procedimiento es conocido más coloquialmente como "método del libro abierto".

**Criterio de Devengo:** El énfasis se hace en la medición y presentación de información del coste de los bienes y servicios consumidos durante el ejercicio contable. La depreciación relacionada con el uso de los activos fijos y los ajustes de valoración para todos los activos serían ejemplos de las transacciones o hechos que se reconocen como gastos de acuerdo con este criterio. Dependiendo del modelo de medición adoptado, los gastos también podrían incluir las pérdidas que se producen en ausencia de transacciones, y también las pérdidas no realizadas, como por ejemplo las que surgen de una variación de los tipos de cambio de divisas.

**Criterio de Devengo modificado:** A este respecto, la definición que realiza la IFAC es confusa en extremo: "Los activos materiales que proporcionen servicios a lo largo de una serie de ejercicios futuros se cancelan en el ejercicio en que se adquieren". Preferimos, en este caso, el desarrollo conceptual del profesor Montesinos: "Los gastos tienden a reflejar el coste de los recursos adquiridos y/o transferidos durante el ejercicio, en vez del coste de los recursos consumidos en la provisión de bienes y servicios durante dicho ejercicio.

## UTILIDAD PARA

CONTROL

ANÁLISIS

CAJA

CAJA  
MODIFICADO

DEVENGO  
MODIFICADO

DEVENGO

No se aplazan los costes que se consumirán en ejercicios futuros<sup>38</sup>.

La palabra *devengo* se deriva del latín *de-vindicare*, y significa textualmente *atribución* o *apropiación*. Aplicada al campo contable se refiere, en consecuencia, al momento en que debe considerarse que un determinado hecho afecta al patrimonio (en la contabilidad patrimonial) o al presupuesto (en la contabilidad presupuestaria). Ha de utilizarse necesariamente en referencia a un sustantivo (un gasto, un ingreso, un elemento de activo o pasivo). Cuando el sustantivo está sometido a un proceso de evolución será necesario aportar complementariamente un criterio que aclare a qué etapa o momento nos estamos refiriendo. Por ejemplo, las etapas de un "gasto" de acuerdo con el *Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas* del Fondo Monetario Internacional, son:

- a) Propuesta.
- b) Autorización.
- c) Asignación de fondo.
- d) Compromiso.
- e) Aprovisionamiento.
- f) Orden de pago.
- g) Libramiento de cheque o certificado de pago.
- h) Pago líquido.

Esto sugiere, evidentemente, la siguiente pregunta: ¿En cuál de las anteriores etapas se devenga el gasto? Si se traduce "devengo" como "atribución", puede establecerse cualquiera de ellas; si se entiende que "devengo" es "apropiación", parece que el momento más adecuado es el de aprovisionamiento, es decir, cuando se produce la corriente real de bienes o servicios. Si el sistema contable aplicado no admite el registro más que en un solo momento del tiempo, deberá aclararse previamente cuál es el criterio por aplicar. Esto se consigue con la ayuda de un principio contable, al que usualmente se denomina principio del *devengo* (o principio de *causación* en el Plan General

de Contabilidad Pública colombiano). En la contabilidad por partida doble se aplica tradicionalmente este principio pero, al menos en el plano teórico, y siempre que la identificación del momento temporal fuera posible, nada impediría que se lleve una contabilidad por partida doble utilizando otro criterio, como por ejemplo el de *compromiso*.

Otros métodos contables, por ejemplo el presupuestario, se caracterizan por ser *multiregistro*, es decir, registran diferentes etapas en la evolución del gasto o del ingreso. Dependiendo de la legislación imperante en cada país, estas etapas pueden ser más o menos numerosas: así, en el caso de la normativa pública de España el gasto presupuestario se registra en los momentos de *retención de crédito*, *autorización*, *disposición (compromiso)*, *reconocimiento de la obligación*, *orden de pago* y *pago*, configurándose un sistema de registro que es conocido por sus iniciales: "ADOP" o "ADOK" según se trate, respectivamente, de las administraciones locales o de la administración central.

Plantear, en consecuencia, un único momento de devengo, en un sistema de contabilidad que, como el presupuestario, se basa fundamentalmente en el seguimiento del gasto en sus sucesivas etapas, puede resultar poco adecuado.

Claro está que, en la práctica, pueden producirse, por ejemplo, gastos ajenos a la voluntad del gestor, que en la mayoría de los casos no llevan implícita obligación de pago alguno, como sería el caso de una depreciación del inmovilizado. En estos casos sería tan inútil la *autorización* como incongruente la emisión de una *orden de pago*. Estos gastos pueden ser de naturaleza extraordinaria o catastrófica (un incendio, por ejemplo), o perfectamente previsibles (la amortización anual de un elemento de activo). La siguiente pregunta resulta evidente: *¿Deben incluirse en el presupuesto también este tipo de gastos?*

Para contestar a esta pregunta, habrá que considerar previamente cuál es el objeto de la contabilidad presupuestaria. En general, el presupuesto se refiere a un período anual y se confecciona con el objetivo de control, por lo que en el caso de los gastos suele utilizarse como referencia el momento del pago. A este respecto, el *Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas* del FMI indica que:

38. Vicente Montesinos Julve, "La introducción del criterio de devengo en los presupuestos públicos, consideraciones generales", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 20/1996, Ed. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda de España.





En los sistemas de tipo británico los gastos se presupuestan generalmente sobre la base de pagos. En los sistemas de tipo francés los gastos presupuestados suelen corresponder a pagos en forma de cheques emitidos o cheques pagados. En América Latina las prácticas varían: puede tratarse de cheques girados, transferencias de la Tesorería a las cuentas de los tesoreros o ministerios u órdenes de pago emitidas por los organismos que efectúan los gastos. En Estados Unidos y Filipinas, los presupuestos se refieren también a la facultad de contraer obligaciones aprobadas por el cuerpo legislativo.

En el caso español, el presupuesto está definido en la Ley General Presupuestaria como un *conjunto de obligaciones de pago y derechos de cobro*, es decir, se aplica un criterio similar al estadounidense.

Extender el *principio del devengo*, entendido como el momento en que se genera la corriente real de bienes o servicios, al ámbito presupuestario, implicaría el registro y seguimiento posterior de gastos de naturaleza no presupuestaria, lo cual resultará, cuando menos, incongruente. Pero lo cierto es que en algunos casos se hace, y al parecer funciona. A continuación se analizará este tema.

## El criterio de devengo en los presupuestos. El caso francés

Se puede argumentar que existen algunos ejemplos de presupuestos elaborados con criterio de devengo, como son los casos de Nueva Zelanda<sup>39</sup> o la reciente *Instrucción presupuestaria y contable M14* francesa para las administraciones locales, que entró en vigor a partir del 1 de enero de 1997, a la cual se hace referencia a continuación.

De aplicación obligatoria a los municipios de más de 3.500 habitantes, la principal característica de esta instrucción es que integra el mismo plan de cuentas para los ámbitos patrimonial y presupuestario. La

estructura del presupuesto se aproxima, en consecuencia, al conocido *Estado de origen y aplicación de fondos* de la contabilidad patrimonial. Y para introducir una mayor similitud entre ambas áreas contables, la norma obliga a incorporar al presupuesto de gastos corrientes los siguientes conceptos tradicionalmente no presupuestarios:

- Las amortizaciones del inmovilizado.
- Dotaciones a las provisiones: para posibles litigios, para depreciación del inmovilizado, para depreciación de existencias, para insolvenias, para depreciación de activos financieros, etc.
- Dotaciones a provisiones especiales: para responder de deudas avaladas, por cargas financieras diferidas.

Claro está que, para lograr el "sagrado" equilibrio presupuestario, el plan francés obliga a incluir el mismo importe en el presupuesto de ingresos, sección de inversiones, como "ingreso no fiscal", bajo la rúbrica "10: Dotaciones de Fondos afectados a la inversión". Y, como en realidad se trata de gastos e ingresos que no se traducirán, respectivamente, en pagos o cobros, la misma normativa indica que estos conceptos no serán objeto de seguimiento presupuestario.

Algunos especialistas españoles (Pina, Montesinos y Brusca) han aplaudido este nuevo plan francés, e incluso se ha propuesto su aplicación al caso español, por considerar que los respectivos planes de contabilidad pública tienen una estructura muy similar<sup>40</sup>. Se argumenta que la norma implica para las entidades locales la obligación de ahorrar en torno a 2% de sus

40. "Las estructuras de ambos planes de cuentas públicas son suficientemente similares como para permitirnos adelantar la viabilidad técnica de la implantación del modelo francés al sistema de contabilidad pública español, con las adaptaciones que resultasen necesarias". Vicente Pina Martínez, "Experiencias internacionales en la aplicación del principio del devengo", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 20, 1996.

39. Regulado en la *Fiscal Responsibility Act* de 1994.



ingresos corrientes, con destino a la financiación de inversiones, con lo que se está favoreciendo la autofinanciación. Ahora bien, no se ve tan clara la utilidad integral de la norma, pues si bien es cierto que implica un trasvase de recursos al ámbito de las inversiones, el mismo efecto se podría conseguir a través de otras medidas como, por ejemplo, la obligación de aprobar el presupuesto con un cierto porcentaje de superávit inicial, que podría tener en cuenta no sólo las necesidades de autofinanciación sino también, en los casos necesarios, las de saneamiento de un posible *fondo de maniobra* o *Working Capital* negativo.

Se argumenta también que el modelo resulta más comprensible para el ciudadano, al utilizar un lenguaje similar al de la contabilidad empresarial. Lo cierto es que la experiencia práctica en las áreas de la enseñanza de la contabilidad y de la gestión pública indica todo lo contrario: el ciudadano habitualmente comprende mucho más fácilmente los conceptos que implican pagos o cobros que aquellos que se refieren a depreciaciones, gastos potenciales, exceso de provisiones, etc.

Resulta interesante, sin embargo, la equiparación que se logra en la M14 en la estructura de cuentas patrimoniales y partidas presupuestarias. Verdaderamente, el criterio de clasificación tradicional de la contabilidad financiera es económico, por lo que no tendrían por qué producirse las habituales disparidades entre ambos documentos. Pero lo cierto es que en la mayoría de los sistemas contables públicos la estructura presupuestaria difiere de la patrimonial. Se deberían tener en cuenta determinadas incongruencias, como por ejemplo la inclusión de la partida "022 Gastos imprevistos", cuya inclusión en un presupuesto (que al fin y al cabo se trata de una previsión) resulta casi jocosa.

Ya se ha señalado anteriormente que la principal utilidad de los presupuestos es su capacidad como instrumento de control. Algunos consideran, sin embargo, que esta utilidad de control se refiere simplemente al ejercicio por el poder legislativo sobre el ejecutivo, cuando lo cierto es que la gestión presupuestaria resulta también de fundamental utilidad como método de control interno, difícilmente sustituible por otros procedimientos. Para ello es importante, como se expuso en su momento, que el contenido presupuestario sea muy claro, lo cual no sucede cuando se mezclan obligaciones de pago con conceptos tales como provisiones y

amortizaciones; otra cosa es que se incluya información adicional sobre estos aspectos y otros considerados de trascendencia en la memoria de acompañamiento del documento presupuestario. Pero la pregunta que se hace a continuación es si las consideraciones que se han realizado con respecto a la aplicación del principio del devengo en el ámbito presupuestario pueden también ser válidas cuando el objetivo de la contabilidad es el patrimonio.

## El criterio del devengo en la contabilidad patrimonial

Todos los modelos de contabilidad pública patrimoniales están inspirados en los correspondientes a la empresa privada. Sin embargo, las peculiares características del sector público motivan que, en muchos casos, no se apliquen exactamente los mismos principios. Precisamente uno de los más polémicos es el de *devengo*, al que se ha referido anteriormente. Aplicar el principio del devengo en la contabilidad del patrimonio no es otra cosa que registrar los hechos contables en función de la corriente real de bienes y servicios, con independencia del momento en que se produzcan los pagos o cobros.

A primera vista, no parece que nadie pueda discutir este criterio, que dio precisamente origen a la contabilidad por el método de la partida doble. Una contabilidad con criterio de caja impediría conocer algo tan necesario como los derechos pendientes de cobro o las obligaciones pendientes de pago de la entidad contable. De ello ya era consciente el monarca español Felipe II, quien en 1592 encendaba a su contador Pedro Luis de Torregrosa un segundo y definitivo intento de controlar la Hacienda Real por el moderno sistema, reconociendo que un primer intento (en 1580) no pudo lograrse "porque algunos ministros a quien por pliegos firmados de vuestro nombre pedisteis os diesen quenta y razón, y los restos de lo que devian y estaba a su cargo, y eran obligados conforme a la dicha mi cedula, vos pusieron algunas dificultades y otros impedimentos, y os dexaron de dar lo que ansi les pediares, no pudisteis proseguir y llevar adelante el dicho libro de caxa"<sup>41</sup>.

41. El "libro de caja" equivalía al que hoy en día se conoce como "libro mayor".



Aceptado, pues, el principio del *devengo* como inspirador de la contabilidad patrimonial, es procedente determinar hasta qué punto se cumple en los planes contables públicos de diferentes países. Para ello será preciso aplicar previamente un criterio que permita valorar un plan contable. El cuadro-resumen que a este respecto aporta el estudio número 5 de la IFAC<sup>42</sup> es el siguiente:

**ACTIVOS OBJETO DE INFORMACIÓN DE ACUERDO CON LOS DIFERENTES CRITERIOS DE CONTABILIDAD**

Criterio de caja	Caja modificado	Devengo modificado	Devengo integral
<b>Saldos de tesorería</b>	<b>Saldos de tesorería</b>	<b>Saldos de tesorería</b>	<b>Saldos de tesorería</b>
	<b>Cuentas por cobrar en el plazo de x días</b>	<b>Activos financieros</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Inversiones</li> <li>– Existencias para la venta</li> <li>– Préstamos pendientes</li> <li>– Ingresos por cobrar</li> <li>– Otras cuentas por cobrar</li> </ul>	<b>Activos financieros</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Inversiones</li> <li>– Existencias para la venta</li> <li>– Préstamos pendientes</li> <li>– Ingresos por cobrar</li> <li>– Otras cuentas por cobrar</li> </ul>
			<b>Activos materiales</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Existencias para consumo</li> <li>– Instalaciones y equipo</li> </ul>
			<b>Activos de infraestructura</b>
			<b>Otros activos</b>

Con el respeto que siempre debe otorgarse a tan meritorio organismo como es la IFAC, se considera que el enfoque resulta totalmente inadecuado, y lo único que añade es un mayor grado de desconcierto al ya de por sí complejo tema del estudio contable de los activos del sector público. En primer lugar, porque no aclara a qué ámbito contable se está refiriendo

(patrimonial, presupuestario o ambos a la vez). En segundo, porque nada impide (y de hecho es un caso muy frecuente) que un sistema exclusivamente presupuestario, basado en el criterio de caja o caja modificado, se complemente con información referente al activo, como por ejemplo un inventario de bienes. En tercer lugar, porque la lógica aconsejaría considerar como de *devengo modificado* cualquier sistema contable que no aplique el criterio de devengo en *todos los* casos, y no únicamente cuando no incluya información sobre los activos materiales, los activos de infraestructura y otros activos no financieros. El mismo estudio citado se contradice más adelante cuando dice que: "Según el criterio del devengo, todos los activos que cumplan la definición de 'activo' de la Administración Pública concreta y sus criterios de reconocimiento serán incluidos en el informe financiero"<sup>43</sup>. Basta con analizar los documentos emitidos por la IFAC para comprobar que todos los ejemplos y casos analizados se refieren a sistemas contables anglosajones (Estados Unidos, Canadá, Gran Bretaña, Australia, Nueva Zelanda), y es posible que por este motivo se omitan muchos temas que en otros países, muchos de ellos con mayor tradición histórica, cuentan, cuando menos, con un grado de avance en materia de contabilidad pública similar al de los casos citados.

El problema radica, por tanto, en la determinación de cuáles son los factores por considerar a la hora de definir un Plan de contabilidad como de *devengo modificado* o *devengo completo*. Un buen ejemplo de la cuestión puede ser el caso del tratamiento que corresponde al *inmovilizado afecto al uso general*, por cuanto que, como se verá más adelante, si se interpreta que ya no es propiedad del ente público que lo produjo, su inclusión en cuentas podría estar

43. En el estudio número 2 se cita la definición de activo del IASC: "Un activo es un recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos".

42. *Op. cit.*, p. 205.

incumpliendo el principio, y no lo contrario, como generalmente se acepta.

En otros casos el incumplimiento puede ser más científico, como cuando se consideran las subvenciones de capital recibidas íntegramente como ingresos del ejercicio; esto es, sin ser sometidas a un proceso de periodificación para incorporarlas a resultados en función de la amortización del inmovilizado a que se aplica.

Algunas veces la diferencia de tratamiento intenta, precisamente, evitar abusos, como cuando, con base en una interpretación demasiado laxa del criterio del devengo, se intenta mejorar la "estética" de los estados contables: por ejemplo, devengando derechos de cobro por subvenciones supuestamente concedidas pero que nunca llegan a cobrarse. Para evitar esta práctica viciosa, la norma contable puede obligar a registrar este ingreso como de contraido simultáneo, es decir, juzgando que su devengo se produce únicamente cuando se cobra.

Lo cierto es que cumplir el principio del devengo plenamente resulta, en la realidad, imposible. Los planes de contabilidad, tanto pública como privada, lo infringen constantemente. Por ejemplo, y en tanto no se logre lo que humorísticamente podría definirse como

"contabilidad continua", el método de registro debe trabajar forzosamente

con intervalos, sobre todo durante el ejercicio contable: salarios y cargas sociales contabilizados a fin de mes, intereses devengados por períodos fijos (meses, trimestres, años). Se considera consumos que aún no se han producido (material de oficina, suministros). Los balances de situación no incluyen determinados activos intangibles susceptibles de valoración económica, o por el contrario lucen elementos de activo ficticio sin valor de mercado. Los saldos de las cuentas corrientes bancarias recogen disponibilidades, y no corrientes reales de cobros y pagos, y así podría citarse un largo etcétera de 'incumplimientos' en sistemas contables que supuestamente aplican devengo completo.

Isabel Brusca, profesora de la Universidad de Zaragoza, realizó recientemente un estudio comparativo de los planes de contabilidad pública aplicados en diez diferentes países, cinco de ellos del ámbito anglosajón y los otros cinco pertenecientes al continente

europeo<sup>44</sup>. Aunque se desconoce el criterio seguido por la profesora Brusca a la hora de encuadrar un sistema dentro del grupo "devengo completo" o "devengo modificado", a la vista de sus conclusiones no cabe duda de que el proceso de clasificación ha sido sensiblemente más riguroso que el preconizado por la IFAC. De acuerdo con la profesora Brusca, en general los países que aplican el criterio de *devengo completo* (Estados Unidos, Reino Unido, Australia, Nueva Zelanda e Italia) pertenecen en su mayoría al ámbito anglosajón, y se observa una mayor tendencia hacia el devengo modificado en el ámbito continental (Canadá, Francia, Portugal y España), aunque también destaca el caso de Alemania, que aplica exclusivamente un modelo presupuestario basado en el criterio de caja. Otro rasgo diferenciador es el tratamiento de los inmovilizados no financieros, observándose sistemas que diferencian los activos de dominio público (España, Portugal, Italia, Reino Unido, Estados Unidos) y otros que aplican un tratamiento indiferenciado (Francia, Canadá, Nueva Zelanda, Australia)<sup>45</sup>. El Plan español utiliza, además, un peculiar sistema en el tratamiento contable de estos elementos de inmovilizado, que son dados de baja con cargo al neto patrimonial una vez que se entregan al uso público. Pero esto se analizará en el siguiente apartado.

## El problema de los bienes de uso público

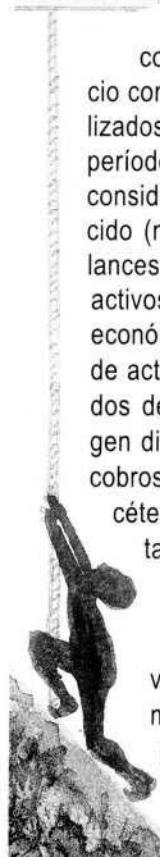
Las especiales características de determinados activos materiales típicos del sector público son, como ya se ha visto, motivo de polémica. En el citado Estudio número 5 de la IFAC, se describen las siguientes categorías de activos materiales públicos<sup>46</sup>:

- Existencias.
- Activos fijos a largo plazo como instalaciones y edificios.

44. Isabel Brusca Aljarde, "La diversidad de los sistemas contables públicos en el contexto internacional", comunicación presentada en la VI Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública, Oviedo, marzo de 2000. Ed. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Málaga, 2000.

45. El Plan Contable Canadiense (CICA) deja pendiente el tratamiento específico del inmovilizado no financiero, y Alemania se limita al ámbito presupuestario.

46. La IFAC también incluye los "Activos Comunitarios", pero a la vista de la definición que de ellos realiza (la correspondiente a las Administraciones Locales del Reino Unido), consideramos que, o bien pertenecen a infraestructura, o bien al patrimonio histórico.



- Infraestructura.
- Activos del patrimonio histórico, artístico y cultural.
- Activos de defensa.
- Recursos naturales.

Es de destacar la simplicidad del análisis aplicado: las definiciones y, por consiguiente, el propio criterio de clasificación utilizado, corresponden a la normativa de Reino Unido, Nueva Zelanda, Canadá y Australia, ignorando, posiblemente, que el estudio de los activos del sector público cuenta ya con casi ocho siglos de historia en algunos estados europeos. Nada más fácil para demostrar esta afirmación que se reproduzcan, a título de ejemplo, la descripción que sobre determinados activos de los municipios (precisamente los que aún hoy constituyen el mayor objeto de polémica) hacía ya en el año 1250 el rey castellano Alfonso X "El Sabio" en el *Código de las Siete Partidas*:

### CÓDIGO DE LAS SIETE PARTIDAS

Partida tercera, título 28, leyes IX y X

**Ley. IX.** *Qualles son las cosas propiamente del comun de cada cibdad o villa de que cada uno puede usar.*

**A**partadamente son del comun de cada cibdad o villa las fuentes e las plazas o fazen las ferias e los mercados e los lugares o se aytantan a eócto q los arenales q son en las riberas de los ríos, e los otros exidos e las carreteras o corren los caualllos: e los montes e las dehesas, e todos los o otros lugares semejantes k destos q son establecidos e otorgados para pro comunal de cada cibdad o villa o castillo o otro lugir. Ca todo ome q fuere y morador puede usar de todas estas cosas sobredichas e son comunales a todos también a los pobres b como a los ricos. Mas los q fuessen moradores en otro lugar d non pueden usar de las contra voluntad o defendimiento de los que morassen y.

**Ley. X.** *Qualles son las cosas del comun de la cibdad o villa de que no puede cada uno usar.*

**A**mpos, e viñas, e huértas, e olivares e otras heredades e ganados e fieros e otras cosas semejantes q dan fruto de si o réta, pueden usar las cibdades o las villas e comoquier q sean comunamente de todos los moradores, de la cibdad o de la villa cuyos frutos, e todo esto no puede cada uno usar si apartadamente usar de tales cosas como estas: mas los frutos e las rentas que salieren de las: deuen ser metidas en pro comunal a de toda la cibdad, o villa, cuya fueren las cosas onde salen asy como en lauor de los muros, e de las puentes, o de las fortalezas, o entencion de los castillos o en pagar los aportellados o en las otras cosas semejantes destas q pertenezcan al pro comunal de toda la cibdad o villa.

- b) Bienes comunales que dan fruto de por sí o renta (que no puede cada uno, de por sí y apartadamente, usar).

Ambos tipos de bienes se caracterizan por ser "del común", de cada ciudad o villa, es decir, por pertenecer a todos los vecinos. La diferencia radica en que unos generan rendimientos, y los otros no. Obviamente, los bienes que generan rendimiento no pueden ser "de uso público" o generalizado, pues en este caso se producirían abusos. Sin embargo, el rendimiento pertenece al común de los vecinos, por lo que es precisa la actuación de un ente que los represente (Ayuntamiento, Council, Mairie, etc.), el cual se encargará de destinarlo a gastos o inversiones que beneficien en general a todos los vecinos.

Algunas cosas han cambiado desde entonces: las "carreras o corren los caballos" se han convertido en carreteras y calles (aunque, a la vista del estado de

deterioro de algunas, podría perfectamente aplicárseles la primitiva denominación); los "siervos" son ahora trabajadores a sueldo; las fortalezas y castillos, en el caso de que aún existan, han pasado de generar gastos a generar ingresos por turismo. Pero la división esencial subsiste: hay bienes comunales que todo el mundo puede usar, y otros que no.

A propósito de la contabilidad patrimonial, la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas española, al referirse al inmovilizado en general, advierte que la clasificación más elemental es la que atiende a la materialidad de los bienes que lo componen, lo cual daría lugar a tres grandes grupos: material, inmaterial y financiero<sup>47</sup>. Pero más adelante advierte la citada Comisión que

A pesar de la redacción en castellano antiguo, que se ha querido mantener para respetar el carácter genuino del texto, se puede comprobar fácilmente que hace 750 años ya se distinguía entre:

- a) Bienes comunales de uso público (que todos pueden usar).

47. CPNCP, Principios contables públicos: Documentos 1 a 8. (Documento núm. 6). *Op. cit.*, p. 138. Sin ánimo de invalidar un criterio que se aplica universalmente, se quiere llamar la atención sobre el hecho de que los inmovilizados financieros son a la vez inmateriales, por lo que su consideración como grupo separado no deja de constituir una redundancia.



desde la perspectiva de las administraciones públicas, esta clasificación puede ser desarrollada en orden al diferente tratamiento que reciben los bienes que se integran en estas rúbricas. Así:

- Por su calificación jurídica, los bienes se clasifican en:
  - Bienes patrimoniales.
  - Bienes de dominio público:
    - Afectos al servicio público,
    - Afectos al uso público.
  - Bienes comunales.
  - Bienes del dominio público natural.
- Por su tratamiento contable:
  - Inmovilizado material.
  - Inmovilizado inmaterial.
  - Inversiones destinadas al uso general (incluyendo las comunales).
  - Inversiones militares.
  - Bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural.
  - Inmovilizado financiero.
  - Gastos amortizables.

Otra posible fuente de estudio sobre las características de los bienes municipales se encuentra en los criterios que establecen en España el Texto Refundido de Régimen Local<sup>48</sup> y el Reglamento de Bienes de las Administraciones Locales. Este último dedica sus artículos 2º a 6º a definir los distintos tipos de bienes<sup>49</sup>:

Art. 2º.

Los bienes de las Entidades locales se clasifican en bienes de dominio público y bienes patrimoniales.

Los bienes de dominio público serán de uso o servicio público.

Tienen la consideración de comunales aquellos bienes que siendo de dominio público, su aprovechamiento corresponde al común de los vecinos.

Los bienes comunales sólo podrán pertenecer a los Municipios y a las Entidades locales menores.

Art. 3º.

Son bienes de uso público local los caminos, plazas, calles, paseos, parques, aguas de fuentes y estanques, puentes y demás obras públicas de aprovechamiento o

utilización generales cuya conservación y policía sean de la competencia de la Entidad local.

Sin perjuicio de la vinculación del suelo a su destino urbanístico desde la aprobación de los Planes, la afectación de los inmuebles al uso público se producirá, en todo caso, en el momento de la cesión de derecho a la Administración actuante conforme a la legislación urbanística.

Art. 4º.

Son bienes de servicio público los destinados directamente al cumplimiento de fines públicos de responsabilidad de las Entidades Locales tales como Casas Consistoriales, Palacios Provinciales y, en general, edificios que sean de las mismas, mataderos, mercados, lonjas, hospitales, hospicios, museos, montes catalogados, escuelas, cementerios, elementos de transporte, piscinas y campos de deporte, y, en general, cualesquiera otros bienes directamente destinados a la prestación de servicios públicos o administrativos.

Art. 5º.

Los bienes comunales y demás bienes de dominio público son inalienables, inembargables e imprescriptibles y no están sujetos a tributo alguno.

Art. 6º.

Son bienes patrimoniales o de propios los que siendo propiedad de la Entidad Local no están destinados a uso público ni afectados a algún servicio público y puedan constituir fuentes de ingresos para el erario de la Entidad.

Los bienes patrimoniales se rigen por su legislación específica y, en su defecto, por las normas de Derecho privado.

Con la publicación del Plan General de Contabilidad Pública español de 1994, en ciertos sectores universitarios se produjo un debate en torno a si debe o no incluirse en el balance de los entes públicos el inmovilizado que se destina al uso general, es decir, los bienes "que todo el mundo puede usar"<sup>50</sup>. Lo cierto es que, por lo general, se trata de bienes inalienables y,

50. A este respecto pueden consultarse las aportaciones de José Manuel Vela Barges, "La contabilidad pública frente a la contabilidad empresarial: algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 68 (1991), pp. 606 y siguientes; Inmaculada Lucuix García y José A. Mallado Rodríguez, "Tratamiento del inmovilizado no financiero en el nuevo PGCP" (capítulo 4 de la obra *La nueva contabilidad pública*, Barcelona, Ed. Ariel Economía, 1994, pp. 75 a 99); Vicente Pina Martínez, "Tratamiento contable del inmovilizado no financiero de las entidades públicas", *Técnica Contable*, abril 1993, y Daniel Carrasco Díaz, "El inmovilizado no financiero en el marco de la actual planificación contable pública", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 13, 1994, pp. 67-75.

48. Aprobado por Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril (Administración Territorial).
49. El texto refundido de régimen local dedica a los bienes el capítulo primero, y los define en sus artículos 74, 75 y 76; el Reglamento de bienes, como es lógico, mantiene las mismas definiciones.

por tanto, no tienen valor de mercado, por lo que desde este punto de vista podrían considerarse, en realidad, como un activo *ficticio*. Sin embargo, no parece muy adecuado aplicar tal apelativo a elementos materiales que suelen suponer un importante componente de las inversiones en el sector público y generan considerables gastos de mantenimiento. Martínez Uceda señala como características diferenciadoras de estos inmovilizados las siguientes<sup>51</sup>:

- No participan en la actividad productiva.
- Se ponen a disposición de la colectividad una vez producidos.
- Dificultad de determinación de su vida útil.
- Dificultad de sustitución por otros bienes en el caso del patrimonio histórico-artístico.

En referencia a este tipo de inversiones, la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas española indica que "la entrega al uso general de los bienes o de las inversiones provocará su baja como activo inmovilizado, aunque deberá mantenerse el control y seguimiento físico y jurídico de dichos bienes en los correspondientes registros especializados"<sup>52</sup>. Por su parte, el Plan español indica que las correspondientes cuentas en que se registran este tipo de elementos de inmovilizado durante el período de construcción (incluidas en el subgrupo 20 "Inversiones destinadas al uso general"), "Se abonarán, por el importe de las inversiones que hayan entrado en funcionamiento, con cargo a la cuenta 109 'Patrimonio entregado al uso general', y que esta última cuenta "Se abonará con cargo a la cuenta 100 'Patrimonio', cuando se acuerde su incorporación a patrimonio".

Se debe señalar, no obstante, que suprimir de los registros contables patrimoniales la referencia a este tipo de inmovilizaciones es, en opinión de algunos expertos, una solución poco adecuada<sup>53</sup>. Pina Martínez advierte que, puesto que en su financiación se acostumbra a aplicar operaciones de crédito a largo plazo,

en el balance del ente público se daría la paradoja de que gran parte del pasivo no está financiando a ningún elemento del activo<sup>54</sup>. Por su parte, Brusca Aljardine considera que "si bien es lógico pensar en que un activo comunitario no puede ser vendido para hacer frente a la devolución de un préstamo, sí que permite prestar servicios y, por tanto, conocer cuáles son los activos de que dispone la entidad para continuar prestando sus servicios".

Por el contrario, para el profesor Carrasco Díaz, "la solución adoptada por el Plan de no recoger en balance los elementos afectos al uso público, ya sean de infraestructura, comunitarios o histórico-artísticos, es la más equilibrada porque, aunque probablemente desde un punto doctrinal pudiera ser discutible, las dificultades de su valoración e incorporación, el poco significado de su continuo incremento, así como la escasa o nula aportación de información útil para la gestión, lo hacen poco aconsejable"<sup>55</sup>.

Teniendo en cuenta que por lo general las obligaciones de pago consignadas en el pasivo circulante de un ente público son ciertas e, incluso, ya vencidas (excepto las de tesorería y las amortizaciones a corto plazo correspondientes a préstamos a medio y largo plazo), y que por el contrario muchos de los derechos pendientes de cobro son más que dudosos, el más elemental sentido de equilibrio financiero sugiere la necesidad de que en las administraciones públicas exista un capital circulante positivo de cierta magnitud. La estadística demuestra, por el contrario, que los estados del remanente líquido de tesorería (con significación muy similar a la del capital circulante) que se obtienen en muchos municipios españoles suelen ser deficitarios. Y, aun siendo positivo el capital circulante, la situación financiera representada por el balance de situación puede ser muy diferente tras el traspaso del inmovilizado de dominio público al neto patrimonial. Se toma, como ejemplo, el siguiente balance de situación:

51. Ramiro Martínez Uceda, "Las cuentas anuales de las entidades públicas", núm. monográfico, 2o. trimestre, 1997, p. 7.

52. CPNCP, base 6a., apartado 5.3, punto 2.

53. El profesor Lüder, de la Escuela de Ciencias de la Administración de Speyer (Alemania), es uno de los más conocidos defensores de la inclusión de los bienes de uso público en el Balance. Cfr. Klaus Lüder, "Valoración de activos de la Administración", *Cuadernos de trabajo de Speyer* 93, Alemania, 1991. Del mismo autor, "Contabilizando el cambio: fuerzas de mercado y gerencialismo en el sector público", Presupuesto y

Gasto Público, núm. 13/1994, pp. 213-221. "Una comparación internacional de las prácticas de contabilidad del sector público: activos fijos, depreciación y mantenimiento", artículo incluido en *Hacia una administración pública más eficaz*, Barcelona, Ed. Sindicatura de Comptes de Catalunya, 1994.

54. Vicente Pina Martínez, "La valoración del inmovilizado en las administraciones públicas: criterios alternativos y su utilidad para la toma de decisiones", Segunda Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública, Valencia, 1993.

55. Daniel Carrasco Díaz, *op. cit.*, p. 71.

## BALANCE I:

Activo		Pasivo	
<b>Inmovilizado:</b>	<b>5.000</b>	<b>Fondos propios:</b>	<b>2.000</b>
Inversiones destinadas al uso general	2.000	Patrimonio	2.000
Otro inmovilizado	3.000	<b>Acreedores a largo plazo:</b>	<b>4.000</b>
<b>Activo circulante:</b>	<b>2.000</b>	Que financian inversiones de uso general	3.000
		Otros acreedores a largo plazo	1.000
		<b>Acreedores a corto plazo:</b>	<b>1.000</b>
<b>Total activo:</b>	<b>7.000</b>	<b>Total pasivo:</b>	<b>7.000</b>

De él se desprende una situación relativamente equilibrada: capital circulante positivo de 1.000 unidades monetarias y neto patrimonial igualmente positivo de 2.000 unidades, así como un pasivo ajeno a largo plazo (4.000 unidades) inferior al inmovilizado (5.000 unidades). Pero una vez terminadas, las inversiones destinadas al uso general han de ser traspasadas al neto patrimonial, con lo que la nueva situación sería:

## BALANCE I:

Activo		Pasivo	
<b>Inmovilizado:</b>	<b>3.000</b>	<b>Fondos propios:</b>	<b>0</b>
Otro inmovilizado	3.000	Patrimonio	0
<b>Activo circulante:</b>	<b>2.000</b>	<b>Acreedores a largo plazo:</b>	<b>4.000</b>
		Que financian inversiones de uso general	3.000
		Otros acreedores a largo plazo	1.000
<b>Total activo:</b>	<b>5.000</b>	<b>Acreedores a corto plazo:</b>	<b>1.000</b>
		<b>Total pasivo:</b>	<b>5.000</b>

La nueva situación se caracteriza porque:

- El capital circulante no varía.
- El neto patrimonial es nulo.

- Parte del activo circulante está siendo financiado por préstamos a largo plazo.

Analizado con criterios de empresa privada, el Balance I representa una situación sensiblemente más equilibrada que el Balance II, cuando ciertamente se trata de la misma entidad. No resultaría muy difícil imaginar situaciones en las que incluso el patrimonio pase a ser negativo. El hecho de que parte del activo circulante esté siendo financiado con créditos a largo plazo rompe con el más elemental principio de equilibrio financiero. Se aprovecha para señalar que este ejemplo confirma la opinión, afortunadamente cada vez más generalizada, de que en el análisis de los estados financieros correspondientes a los entes públicos no pueden extrapolar, sin más,

los procedimientos característicos de la misma disciplina en el ámbito de la empresa privada, siendo urgente el desarrollo de nuevos criterios de análisis que tengan en cuenta el hecho diferencial que supone la actividad de las administraciones públicas.

En realidad, el principal punto de la polémica se encuentra en la definición de la propiedad de este tipo de bienes. Si se entiende que el propietario es el ente público, su falta de representación en el balance incumple claramente el principio del devengo, pues no se han registrado todos los bienes propiedad del sujeto contable. Por el contrario, si se estima que el propietario de estos bienes ya no es el ente público sino los ciudadanos, su mantenimiento en el balance de la entidad pública podría ser muy discutible. En el caso español, el carácter colectivo de la propiedad de estos bienes ha sido destacado en una resolución de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), en la cual se estima que corresponden a la economía nacional y que, en consecuencia, no deben figurar en el balance de las administraciones públicas una vez terminados.

Claro está que si el Plan Contable no diferencia entre bienes de uso público y bienes de uso restringido, el problema de cuál debe ser el tratamiento contable de

los primeros se simplifica, lo cual conduce a considerar si el plan contable debe distinguir los elementos patrimoniales únicamente por su naturaleza, o también por su finalidad. Ésta será la materia de la siguiente reflexión.

## La información por suministrar

No cabe duda de que el modelo contable debe estar encaminado al suministro de la información que posteriormente utilizará el usuario. El problema es que no siempre queda suficientemente claro quiénes son los usuarios ni, en caso de estar identificados, cuál es la información que necesitan. Gestores, analistas, políticos, sindicatos de trabajadores, empresarios, entidades financieras, organismos internacionales y (conviene no olvidarlo) ciudadanos, son de por sí suficientes colectivos como para complicar bastante el asunto de elegir qué información debe ser suministrada. Y es seguro que una vez decidido el modelo contable, ninguno de los anteriores sectores quede plenamente satisfecho.

Lo primero a tener en cuenta es el sistema contable por aplicar. Parece que nadie rechaza la necesidad de utilizar un sistema de control presupuestario, dado que la aprobación de presupuestos anuales es consustancial con el concepto de democracia moderna. Puede ya hablarse de un casi general acuerdo en la necesidad de complementar la información proporcionada por la liquidación presupuestaria con un sistema paralelo de contabilidad patrimonial. Ahora bien, la definición de cada uno de los dos modelos contables no resulta fácil, como ya se ha visto.

Una vez aceptada la necesidad de aplicar ambos modelos, el siguiente problema será determinar cuál ha de ser la estructura de los elementos que los componen. Por lo general, los modelos presupuestarios que se aplican en la actualidad en la mayoría de los países son multicriterio, es decir, aplican más de un criterio de clasificación. Por el contrario, la contabilidad patrimonial, fuertemente inspirada en la de la empresa privada, se caracteriza por ser monocriterio y, más concretamente, por agrupar los elementos de acuerdo con su naturaleza o esencia, sistema conocido como *clasificación económica*.

Los modelos presupuestarios tradicionales evolucionaron en Europa a partir de la revolución francesa. En España, específicamente, los primeros presupuestos del Estado fueron aprobados por las Cortes de Cádiz, en ausencia del rey Fernando VII, que se encontraba recluido en tierras francesas por Napoleón Bonaparte. Como es

natural, las monarquías absolutistas no se llevan bien con el sistema presupuestario, por lo que la primera medida que tomó el monarca a su regreso fue abolir tan ofensivo procedimiento. Lo cierto es que, a partir de 1833, la aprobación de los presupuestos anuales era ya una realidad tanto en España como en la mayoría de los países europeos. Se cuenta, por tanto, con una historia cercana a los dos siglos en lo que se refiere a la materia presupuestaria.

La técnica presupuestaria había alcanzado ya a finales del siglo XIX un grado de desarrollo casi equiparable a la situación actual. Los principales avances se obtuvieron, precisamente, en la metodología clasificatoria: de unos modelos iniciales muy simples, basados en capítulos y artículos, se evolucionó hacia sistemas complejos de cuatro y hasta cinco niveles clasificatorios, que combinaban criterios funcionales con económicos en la agrupación de los gastos públicos.

Hoy en día se acepta que los presupuestos públicos deben proporcionar información sobre el gasto tanto en su sentido económico (clasificación por naturaleza) como en el funcional (clasificación por finalidad). El *Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas* del Fondo Monetario Internacional<sup>56</sup> indica, a este respecto, que "la clasificación de los gastos sigue dos directrices principales: el propósito o función a que se destina cada gasto y la característica económica de la transacción según la cual se efectúa". La combinación de ambos criterios es denominada por el citado manual "clasificación cruzada", y no es otra cosa que el concepto multicriterio al que antes se referió. A veces se aplica también un tercer criterio, el orgánico (clasificación por el órgano gestor)<sup>57</sup>.

No siempre se aplica con pureza el criterio de clasificación, por lo que resulta fácil encontrar casos aislados en los que la norma se transgrede (en el ejemplo de España se han identificado unos cuantos). A falta de una terminología adecuada al respecto, se ha optado por bautizarlos como *afuncionalidades* (en el caso de la clasificación funcional) o *atipicidades* (en el caso de la clasificación económica).

Suele existir atipicidad en el tratamiento de las inversiones reales, puesto que a menudo el criterio predominante en la asignación de los diversos artículos

56. *Op. cit.*, p. 159.

57. En la legislación española vigente, el criterio orgánico es obligatorio para los presupuestos generales del Estado y optativo para los de diputaciones provinciales y municipios. Por lo general, también lo aplican la mayoría de las comunidades autónomas.

es más funcional que económico. En la estructura económica del presupuesto de gastos vigente en España para las entidades locales, por ejemplo, se ha pretendido mantener la vieja distinción entre bienes de dominio público y bienes patrimoniales susceptibles de proporcionar rendimientos a la que se aludía en la anterior cuestión, complementándola con los bienes comunales y aquellos que están afectos al funcionamiento operativo de los servicios. Lo cierto es que tales distinciones afectan más a la *finalidad* de las inversiones que a su esencia, por lo que tendría más sentido en un modelo funcional que en el económico. La atipicidad de la clasificación económica de las inversiones también está presente en el modelo estatal que, sin embargo, cuenta con un articulado diferente al de las entidades locales<sup>58</sup>. La clasificación económica debe atender a la esencia de los bienes, y parece claro que ésta será la misma con independencia de cuál sea su utilización, que puede variar en el tiempo (como sería el caso, por ejemplo, en que un edificio destinado inicialmente al funcionamiento operativo de los servicios municipales fuese arrendado a un tercero tras un procedimiento de desafectación).

Claro está que desde el punto de vista de la contabilidad económico-patrimonial, al no estar sometida a un sistema multicriterio de clasificación, no se derivarían excesivos problemas. Pero en la contabilidad presupuestaria o administrativa no sería muy lógico que, disponiendo del triple criterio orgánico, funcional y económico, se concentren en este último elementos que ya han sido objeto de tratamiento separado en los dos anteriores<sup>59</sup>.

En el mundo de las empresas, por el contrario, excepción hecha de algunas multinacionales, lo más frecuente es que todas sus actividades estén enfocadas a una única finalidad o función, por lo que no es de extrañar que los modelos de contabilidad patrimonial no planteen el problema de clasificar los elementos por otro criterio que el económico (excepción hecha, claro está, del ámbito de la contabilidad de costes orgánicos).

No parece, en principio, excesivamente complicado desde el punto de vista técnico la aplicación de un

modelo de contabilidad patrimonial multicriterio; bastaría con anteponer a cada cuenta económica el código de clasificación funcional característico del ámbito presupuestario, procedimiento al que en su día bautizamos como *pluralismo contable multifuncional*. Se podría disponer, de esta forma, de tantos estados contables patrimoniales (balance, cuenta de resultados) como áreas funcionales se consideren, llegándose incluso al nivel de programa. Pero esto es futuro, y para tratar este tema ya se tendrán otras ocasiones.

## Conclusiones

El nuevo modelo de contabilidad pública obedece a la nueva tendencia económica mundial para el tratamiento del sector público: el gerencialismo.

En la actualidad, el principio de la vigencia del mercado y el desmonte de la intervención del Estado en asuntos económicos, conlleva a la creación de corrientes de opinión como el gerencialismo, defendida por autores como Robert Anthony, Klaus Lüder y otros, para quienes la contabilidad pública en nada o en casi nada debe diferenciarse de la contabilidad financiera empresarial. El gerencialismo, en síntesis, es un intento de llevar a las prácticas las metas de desregulación, orientación hacia el cliente, introducción de la competencia y el mercado, métodos de evaluación y técnicas de gestión, descentralización, y en general todas aquellas condensadas en la *New Public Management*.

Las posibilidades de lograr en la práctica una nueva gerencia pública con los criterios anteriormente expuestos, deberá consultar las condiciones concretas de cada país relacionadas con su configuración política, social, administrativa, cultural y el grado de desarrollo económico alcanzado. Es así como no resulta extraño que sea en países altamente desarrollados en todos los aspectos, sin gran tradición histórica y escasos de población como Nueva Zelanda en donde han resultado exitosos estos modelos de gestión pública.

Infortunadamente, la totalidad del mundo no obedece a estas condiciones para que la aplicación del modelo de contabilidad pública patrimonialista ofrezca la información que satisfaga por completo las necesidades de los diferentes usuarios de la información financiera pública, por este motivo que buena parte del globo sigue utilizando aún el modelo presupuestal para medir y consolidar las operaciones del gobierno, a la par que intentan corregir las falencias que presenta la aplicación de los modelos de contabilidad pública actuales.

58. En el caso de los presupuestos del Estado se asignan los artículos 65 a 68 a las inversiones militares, ámbito claramente funcional.

59. Debe recordarse que el grupo de función 2 de la vigente clasificación funcional de los presupuestos generales del Estado incluye expresamente los gastos de defensa, o que la subfunción 453 de la estructura presupuestaria de las administraciones locales se denomina "Arqueología y protección del patrimonio histórico-artístico".