

INTRODUCCIÓN

Actualmente las autoridades públicas tienen un papel muy relevante, a todos los niveles, en los asuntos económicos y sociales de las distintas economías. Como consecuencia de ello, se hace necesario disponer de métodos que permitan evaluar los efectos que la actividad pública tiene sobre el resto de sectores que conforman la economía de un país, proporcionando información útil a los responsables de formular la política gubernamental que es de interés general para la comunidad. En sentido amplio, la actividad pública incide sobre la sociedad a través de dos vías. Por un lado, recaudan fondos a través de la imposición, compran y proporcionan servicios, toman dinero a préstamo, etc... Todas estas operaciones tienen un impacto sobre la economía preciso y que se puede medir en términos cuantitativos, no sin relativa dificultad. Por otro lado, las autoridades públicas pueden influir también mediante su capacidad para regular o ejercer el control sobre determinadas actividades, no pudiéndose evaluar los efectos de esta actividad mediante el análisis de los ingresos y gastos públicos.

En nuestro país, hoy en día, existen dos métodos de registro e información, en un principio no relacionados entre sí, sobre la actividad económica y financiera desarrollada por las distintas unidades que conforman la economía del mismo. El primero de ellos es comúnmente conocido como contabilidad nacional (o macrocontabilidad). Siguiendo este método, anualmente se publica la *Contabilidad Nacional de España* (INE, 2001), donde se informa sobre el comportamiento económico y financiero de las unidades, agrupadas por sectores¹ económicos, en términos de contabilidad nacional. El segundo método es el utilizado para informar, de manera individual, sobre la situación en la que se encuentra el patrimonio, las finanzas y los resultados obtenidos por las distintas unidades económicas durante un período. En este caso la información se elabora en términos de microcontabilidad (contabilidad financiera privada, pública, de las entidades sin ánimo de lucro, etc...) y se recoge en las denominadas *Cuentas Anuales*. Ambos tipos de contabilidad registran y valoran hechos que afectan a las mismas unidades: gastos, ingresos, inversión..., en definitiva, informan sobre la salud financiera de un país, de un sector o de una unidad (empresa, entidad pública, fundación, etc...). Sin embargo, se trata de dos métodos contables que tienen un marco conceptual distinto y unas normas contables diferentes que son elaboradas y emitidas por distintos organismos.

Así, por un lado, la responsabilidad de elaborar la contabilidad nacional de España es del Instituto Nacional de Estadística (INE). No obstante, en el proceso de elabora-

¹ Los sectores en los que se divide la economía, y que más adelante analizaremos, son cinco: sociedades no financieras, sociedades financieras, administraciones públicas, hogares e instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares.

ción intervienen otros organismos. En relación a la formulación, en términos de contabilidad nacional, de las cuentas del sector público, en nuestro país existen actualmente tres instituciones con competencias en la materia. En primer lugar, como acabamos de señalar, el INE es el responsable de la confección de la Contabilidad Nacional de España (CNE) por la doble vía institucional (cuentas no financieras de los sectores institucionales) y funcional (tabla *input-output*). Por otra parte, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), en virtud de lo establecido en el artículo 125 de la Ley General Presupuestaria (LGP), es la encargada de elaborar las cuentas económicas del sector público de acuerdo con el sistema de cuentas nacionales. Estas cuentas son posteriormente enviadas al INE para su integración con el resto de los sectores de la economía y así formar la CNE. En tercer lugar, el Banco de España es el responsable de establecer la cuenta financiera de los sectores institucionales y, por tanto, de las administraciones públicas, de acuerdo a los criterios establecidos en contabilidad nacional, que anualmente se publica bajo el título Cuentas financieras de la economía española. Todo lo anterior ha quedado plasmado en el Código de Buenas Prácticas, aprobado por el ECOFIN en su reunión de 18 de febrero de 2003², para la elaboración y remisión de información por parte de los Estados Miembros dentro del contexto relativo a la aplicación del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo.

En relación a la contabilidad pública, la función normalizadora está asignada a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) en virtud de lo establecido en el artículo 125 de la LGP. En el ámbito de la microcontabilidad, se hace significativo señalar que frente al deber de todas las empresas españolas de atenerse a unas mismas leyes mercantiles y, en particular, a un Plan General de Contabilidad (PGC) único, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) vigente, aun cuando la Orden de aprobación lo define como plan contable marco, sólo lo declara aplicable de manera preceptiva al Estado y a sus Organismos, limitándose en su preámbulo a indicar que "es susceptible de aplicación" a las Administraciones Autonómicas y Locales, pero sin que haga extensible a éstas ni siquiera el deber de ajustarse a los principios que enuncia. Así las cosas, dentro del ámbito microcontable del sector público, nos encontramos con que la regulación de la información financiera que emiten los distintos entes públicos se vincula más a la organización político-administrativa establecida en la Constitución de 1978, que a los objetivos mismos que se pretenden con la elaboración de tal información. Esto es, el Estado y sus organismos elaboran la información que se regula en el PGCP, las Administraciones Locales se rigen por lo establecido en las Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local, en tanto que las Comunidades Autónomas dependen de lo establecido en sus respectivas Leyes de Hacienda, finanzas et...

Por tanto, el usuario de la información relativa al estado de las finanzas públicas se encuentra con dos fuentes de información: una elaborada desde el punto de vista de la microcontabilidad, esto es, la que elaboran las entidades pertenecientes al sector público a título individual y de acuerdo a los principios y normas contables que rigen la contabilidad pública, y otra elaborada desde el punto de vista de la macrocontabilidad, es

² Disponible en <http://ue.eu.int/pressData/en/ecofin/74571.pdf> (20/06/2003).

decir, siguiendo las definiciones y reglas contables de la contabilidad nacional, y que elabora la IGAE. Entre la información microcontable, destaca por su mayor difusión, sin ser excesiva, la liquidación del presupuesto de las entidades públicas en sus distintos niveles, esto es, la "Declaración sobre la cuenta General del Estado" publicada por el Tribunal de Cuentas, y la "Liquidación de Presupuestos de las Comunidades y Ciudades Autónomas" publicada por la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos.

En términos de contabilidad nacional, la información sobre la actuación económica y financiera de las entidades del sector público se recoge en distintos informes elaborados y publicados por la Intervención General del Estado, entre los que se pueden señalar las "Cuentas de las Administraciones Públicas", las "Cuentas Regionales" o la "Actuación económica y financiera de las Administraciones Públicas", todas ellas publicaciones de carácter anual.

Como muestra, en el cuadro 1.1 se recoge el resultado no financiero de las Comunidades Autónomas del ejercicio 1999 obtenido en términos de contabilidad nacional y en términos de microcontabilidad (liquidación de presupuestos). Como se desprende del cuadro, las diferencias de los resultados obtenidos en uno y otro sistema son significativas. Cabe destacar que en diez Comunidades Autónomas el resultado no financiero del ejercicio 1999 es menor si se calcula en términos de contabilidad nacional que si se calcula en términos de liquidación del presupuesto. En el otro lado, siete Comunidades Autónomas obtienen un mejor resultado en términos de macrocontabilidad que de microcontabilidad.

CUADRO 1.1
RESULTADO NO FINANCIERO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS
(miles de millones de pesetas)

Comunidad Autónoma	Contabilidad Nacional	Liquidación Presupuesto	Diferencia
Andalucía	18.200	37.656	(19.456)
Aragón	6.000	4.235	1.765
Asturias	-2.200	-3.938	1.738
Baleares	600	3.737	(3.137)
Canarias	14.800	13.473	1.327
Cantabria	-10.800	-9.576	(1.224)
Castilla y León	19.300	919	18.381
Castilla La Mancha	13.400	-3.344	16.744
Cataluña	-35.000	-192	(34.808)
Extremadura	-700	3.144	(3.844)
Galicia	-18.800	-913	(17.887)
Madrid	-55.500	-3.096	(52.404)
Murcia	2.900	406	2.494
Navarra	2.000	5.315	(3.315)
País Vasco	65.100	77.266	(12.166)
La Rioja	-1.900	-3.789	1.889
C. Valenciana	-163.800	-103.172	(60.628)

Fuente: IGAE (2001; 2002c).

En cuanto al volumen, las mayores diferencias se producen en las Comunidades de Valencia, Madrid y Cataluña, que son a su vez las que mayores necesidades de financiación presentan en términos de contabilidad nacional. Es importante también señalar, por las consecuencias que de ello se pueden derivar, que en la Comunidad Autónoma de Extremadura se pasa de tener un signo positivo en términos de liquidación del presupuesto a tener necesidad de financiación en términos de macrocontabilidad. En sentido contrario, Castilla-La Mancha obtiene un resultado no financiero negativo procedente de la liquidación del presupuesto, en tanto que si éste se calcula siguiendo los criterios y normas de la contabilidad nacional el resultado es positivo.

Lógicamente, estas diferencias no proceden ni del capricho de los contables nacionales ni de la arbitrariedad de los responsables de elaborar las cuentas anuales de las entidades públicas a nivel microeconómico. Lejos de ello, estas diferencias proceden de los distintos criterios y normas contables que constituyen el marco conceptual de ambos sistemas contables. En este sentido, el *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas* (IMF, 2001, pfo. 4.1) apunta que "aunque sin duda los datos contables y las estadísticas económicas están estrechamente relacionados, no persiguen los mismos objetivos y pueden diferir en el tratamiento de partidas específicas". Así, las principales diferencias proceden, fundamentalmente, por un lado del ámbito subjetivo de aplicación de los dos sistemas y, por otro, a los criterios y valoración de las operaciones en su tratamiento contable.

En relación al ámbito subjetivo, un primer aspecto diferenciador entre ambos sistemas es la propia delimitación de lo que se entiende por sector público, más vinculado a aspectos jurídicos a nivel micro y a aspectos económicos a nivel macro. Ello es debido a que las normas de la contabilidad nacional se aplican a todas las unidades institucionales de la nación, públicas y privadas que se agregan en sectores institucionales de acuerdo a criterios económicos contemplados en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (en adelante SEC), criterios que exceden a las ordenaciones jurídicas y administrativas propias de cada país. Esta diferencia entre ambos sistemas constituye uno de los principales motivos de divergencia entre los indicadores obtenidos en uno y otro ámbito, ya que, independientemente de los criterios contables utilizados, la información relativa a las finanzas del sector público obtenida en términos de contabilidad pública o de contabilidad nacional nunca podrá ser equivalente si no coinciden en la propia delimitación del mismo.

En relación los criterios utilizados por ambos sistemas se puede destacar que la contabilidad nacional utiliza como criterio general el de devengo, mientras los criterios contables microeconómicos están más próximos al criterio de caja en el ámbito presupuestario y al de devengo modificado en el ámbito económico-patrimonial. Ello da lugar a que las diferencias entre los conceptos de gastos e ingresos manejados en uno y otro ámbito puedan ser considerables. Además, ambos sistemas utilizan diferentes criterios de valoración, ya que en contabilidad nacional, los flujos y los stocks se valoran por su valor de cambio o valor de mercado, mientras que en contabilidad pública se utiliza en la mayor parte de los casos el coste histórico. Esto es, los activos en contabilidad nacional se valoran por su precio de adquisición en el ejercicio corriente, mientras en contabilidad pública se utiliza el precio de adquisición en el momento en que se produce su incorporación al balance.

Consecuencia de todo ello, términos como déficit público, deuda pública, gasto público, etc... difieren en función de que se calculen de acuerdo a las normas y criterios establecidos a nivel micro o macrocontable. Incluso la denominación que los identifica difiere en ocasiones, como en el caso del resultado de las administraciones públicas, que en contabilidad pública se denomina superávit/déficit público y en contabilidad nacional se denomina capacidad o necesidad de financiación, o viceversa. En similares términos se puede hacer referencia a indicadores como la deuda pública, el consumo público, etc... Lógicamente, al diferir la concepción del término sector público, como se ha señalado, deben diferir el resto de magnitudes que dependan de esa delimitación previa.

En el marco económico actual, la necesidad de calcular estos indicadores de forma que sean útiles para la toma de decisiones tanto en el plano nacional como internacional, ha motivado que la referencia metodológica para su elaboración esté tendiendo a unificarse. Así, el actual sistema de contabilidad nacional aplicable en la UE ha sido el primero que se ha regulado mediante una norma legal de obligado cumplimiento para todos los países miembros³. En este ámbito, el Tratado de la Unión Europea (TUE), el posterior Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) y las decisiones adoptadas en el Consejo de Santa María de Feira, han desembocado en la promulgación de las Leyes de Estabilidad Presupuestaria⁴ aprobadas en nuestro país. Más recientemente la nueva Ley General Presupuestaria⁵ (LGP) ha trasladado del ámbito macro al micro los preceptos contenidos en estas Leyes al regular la elaboración y ejecución de los presupuestos públicos dentro de un contexto macroeconómico en el que la estabilidad presupuestaria se define en términos de contabilidad nacional. El cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria supone, tal como establece el artículo 7 de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (LGEP), que todos los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley estén obligados a establecer en sus normas reguladoras en materia presupuestaria los instrumentos y procedimientos necesarios para adecuarlas al cumplimiento de dicho objetivo. Ello va a obligar, desde el ámbito microeconómico, a que las entidades pertenecientes al sector público elaboren información económica que sea compatible con los agregados más habitualmente utilizados en análisis macroeconómicos y, por tanto, a poner en relación los sistemas de registro de las operaciones en los ámbitos micro y macro contables, algo que hasta la fecha era competencia exclusiva de la IGAE⁶. No obstante, la propia Comisión Europea, en su informe sobre el estado de las finanzas públicas relativo al año 2003 (European Comisión, 2004, pág. 67), señala que la conciliación entre los datos obtenidos en términos

³ Reglamento 2223/96 de 30 de noviembre de 1996, DOCE L310, 1996.

⁴ Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (LGEP), BOE núm. 298 de 13 de diciembre de 2001 y Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, BOE núm. 299 de 14 de diciembre de 2001.

⁵ Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, BOE núm. 284 de 27 de noviembre de 2003.

⁶ El artículo 7 de la LGEP establece que "los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley vendrán obligados a establecer en sus normas reguladoras en materia presupuestaria los instrumentos y procedimientos necesarios para adecuarlas al objetivo de cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria".

de caja y el déficit público en términos de contabilidad nacional es un área en la que queda mucho camino por recorrer.

La cronología de los principales trabajos que han tratado las relaciones entre la microcontabilidad y la contabilidad nacional puede comenzar con Bray (1949), quien estudió principalmente la relación entre la contabilidad del sector empresarial y la contabilidad nacional en los años en los que aparecían los primeros datos oficiales de esta última. A partir de este trabajo, existe muy poca literatura que relacione ambos sistemas contables, entre la que se puede destacar los estudios de Postner (1988), Ruggles (1996) o Jones y Lüder (1996). En nuestro país, Uriel y Labatut⁷ (2001) han realizado un análisis sobre las equivalencias y diferencias entre la contabilidad nacional y la contabilidad de las empresas privadas.

Dentro del sector de las administraciones públicas, las mencionadas Leyes de Estabilidad Presupuestaria han impulsado los trabajos que relacionan la contabilidad pública y la contabilidad nacional al vincular la estabilidad presupuestaria (definida en términos de magnitud macroeconómica) con el equilibrio presupuestario (magnitud microeconómica), y ser ésta una Ley de aplicación a todo el ámbito de las administraciones públicas.

Así, de acuerdo a la normativa actual que regula la actividad de las entidades incluidas en el denominado sector administraciones públicas, éstas deben calcular con una periodicidad mínima anual, el resultado económico-patrimonial, el resultado presupuestario y el resultado en términos de contabilidad nacional, este último como consecuencia del necesario cumplimiento de la estabilidad presupuestaria. La conexión entre ambas fuentes de información da lugar a la interrelación de los sistemas micro-macro contables del sector público. Sobre esta base, el objetivo del presente trabajo será plantear la elaboración de una cuenta de pérdidas y ganancias analítica que sirva como enlace entre la contabilidad pública y la contabilidad nacional, cuyo resultado pueda ser útil para evaluar el cumplimiento de la mencionada estabilidad presupuestaria, a la vez que los distintos tramos y saldos intermedios que se establezcan proporcionen información relevante para analizar la actividad llevada a cabo desde los indicadores más habitualmente utilizados en los análisis macrocontables.

En la consecución de este objetivo, hemos estructurado el presente trabajo en cuatro capítulos. En el primero se analizan las características generales de los sistemas macro-micro contables del sector público con el objeto de establecer la vinculación existente entre ambos. El punto de partida lo compone un breve recorrido histórico de la contabilidad pública y la contabilidad nacional, así como el estudio de sus respectivos objetivos, lo que nos permitirá justificar el paulatino acercamiento que entre uno y otro sistema contable se ha producido a lo largo del tiempo. En segundo lugar se aborda la regulación y ámbito de aplicación de la macrocontabilidad y la microcontabilidad del sector público, pues el análisis de la vinculación de ambos sistemas debe fundamentarse en el conocimiento de su realidad jurídica, así como en la organización establecida para el cumplimiento de sus fines, con el objeto de establecer la estructura legal

⁷ Un resumen del trabajo puede verse Uriel y Labatut (2002).

sobre la que se apoya dicha vinculación. Finalmente, cerramos el primer capítulo poniendo de manifiesto la interrelación entre los sistemas micro-macro contables que necesariamente debe producirse dada la estructura legal establecida para la elaboración y rendición de cuentas por parte del sector público, tanto en el contexto nacional como internacional. Ello nos permitirá, respetando los objetivos para los cuáles se han establecido ambos sistemas contables, formular las principales diferencias que se producen entre los ámbitos subjetivo y objetivo de la contabilidad pública y la contabilidad nacional, y que constituirán el punto central de análisis de los capítulos segundo y tercero.

Así, en los capítulos dos y tres se abordan los aspectos metodológicos de carácter general, tales como la delimitación institucional y de operaciones de la contabilidad nacional y de la contabilidad pública. Por tanto, el segundo objetivo de nuestra investigación será el estudio del ámbito subjetivo de ambos sistemas contables, esto es, la delimitación institucional de las unidades que integran el sector público desde las ópticas micro-macro contables, como paso previo al estudio del ámbito objetivo. Este análisis lo basaremos en los textos legales que regulan la actuación económica del sector público, así como en la normativa aplicable a la elaboración de la información económico-financiera por parte de las entidades pertenecientes al sector público, con objeto de delimitar cuáles son las entidades que se van a ver obligadas a tener presente las normas de elaboración de agregados macroeconómicos en su gestión microeconómica. Este estudio de la composición del sector público a través de las normas que regulan su actuación pondrá de manifiesto que su delimitación legal en el ámbito microeconómico es, por un lado, equívoca y, por otro, más amplia que la que se desprende de las normas que regulan la macrocontabilidad, por lo que propondremos realizar algunas precisiones terminológicas, así como la aplicación de algunos criterios, que permitan aproximar la delimitación del sector público en los ámbitos micro-macro contables.

Una vez abordado el marco subjetivo, en el tercer capítulo se analiza el ámbito objetivo de la microcontabilidad y la macrocontabilidad del sector público delimitado en el capítulo anterior, es decir, se estudia el registro de las operaciones en los sistemas de cuentas micro-macro contables utilizados en nuestro país. Ello nos permitirá identificar como se reflejan en los sistemas contables los distintos objetivos que persigue cada uno, a la vez que permitirá establecer una metodología de integración de la contabilidad pública en la contabilidad nacional. Para llevar a cabo este proceso de integración de la información contable de un ámbito a otro, partimos del análisis de los principios contables que fundamentan la contabilidad nacional y la contabilidad pública, y que indudablemente son consecuencia de los objetivos que con ambas se pretende conseguir, obteniendo como resultado fundamental que la aplicación de los principios de registro, devengo y precio de adquisición no generan grandes divergencias en el cálculo del resultado del ejercicio, si bien, la aplicación del principio de imputación de la transacción sí puede dar lugar a diferencias importantes entre uno y otro contexto contable. Sobre esta base, a continuación se abordará el análisis de las reglas de imputación de la contabilidad pública y la contabilidad nacional en el sector de las administraciones públicas con el objeto de poner de manifiesto las posibles discrepancias que se produzcan entre ambos sistemas en el registro de los gastos e ingresos, así como su posible repercusión sobre el resultado calculado.

Por último, tras haber analizado la interrelación de ambos sistemas y sus ámbitos subjetivo y objetivo, en el cuarto capítulo se procede a desarrollar un modelo de cuenta analítica que permita, desde la información elaborada por las entidades públicas, analizar su actuación bajo la óptica de la macroeconomía sirviendo como enlace entre la información elaborada por los sistemas micro-macro contables públicos. La cuenta analítica que desarrollamos en este capítulo presenta un esquema que pretende primar la armonización de los estados contables sobre el detalle de la información que reflejan. Sin embargo, el análisis puede quedar incompleto si una vez calculados los distintos resultados no se establece un mecanismo que permita conciliar éstos de manera que se facilite su interpretación, puesto que se han elaborado siguiendo principios y criterios diferentes ya que su finalidad también lo es. Por tanto, propondremos la elaboración de un estado en el que se expliquen las diferencias entre el resultado presupuestario, el resultado económico-patrimonial y la capacidad/necesidad de financiación del ejercicio.