

Brusca, I. & Montesinos, V. (2012). La reforma del sector público y las normas internacionales de contabilidad: el caso de España. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 60, 179-207.

La reforma del sector público y las normas internacionales de contabilidad: el caso de España

Isabel Brusca Alijarde

Profesora Universidad de Zaragoza
ibrusca@unizar.es

Vicente Montesinos Julve

Profesor Universidad de Valencia
Vicente.Montesinos@uv.es

La reforma del sector público y las normas internacionales de contabilidad: el caso de España

Resumen: Cada día resulta más evidente que los diferentes stakeholders implicados y afectados por la gestión pública exigen profundas reformas en su funcionamiento, orientadas a mejorar la transparencia y el buen gobierno de las entidades. Como instrumento fundamental de estas reformas se sitúa la información contable, que para ser comprensible, clara y comparable, debe seguir unos estándares fijados para todo el entorno internacional, en consonancia con la globalización característica de las economías del siglo XXI. La armonización de las normas nacionales con los pronunciamientos del IASB y del IFAC, constituye uno de los retos más importantes de los gobiernos nacionales, requisito indispensable para alcanzar la necesaria transparencia y con ello la confianza de los mercados. En este orden de ideas, España, dentro de la Unión Europea, adoptó en el año 2010 las normas internacionales dentro de su contabilidad gubernamental, mediante la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública, logrando con esto reforzar la confianza de los ciudadanos en la administración pública.

Palabras clave: Sector público, transparencia, normas internacionales de contabilidad, España, Unión Europea.

Public Sector Reform and International Accounting Standards: the Case of Spain

Abstract: Nowadays it is clear that different stakeholders involved in and affected by public administration require deep operation reforms in order to improve the transparency and the good company management. Accounting information arises as a key tool of these reforms. It should follow standards set for the international environment in the interest of being understandable, clear and comparable according to the globalization characterizing the XXI century economies. One of the most important challenges of national governments is to harmonize national standards with IASB and IFAC pronouncements. It is an essential requirement for achieving the necessary transparency and thus the market confidence. Therefore, Spain, within the European Union, adopted in 2010 the international standards within its government accounting, by means of approving a new Public Accounting General Plan, strengthening in this way citizens' confidence in public administration.

Keywords: Public sector, transparency, international accounting standards, Spain, European Union.

La réforme du secteur public et les normes comptables internationales: le cas de l'Espagne

Résumé: Chaque jour il est plus évident que les différents stakeholders impliqués et affectés par la gestion publique exigent de profondes réformes dans leur fonctionnement, visant à améliorer la transparence et la bonne gouvernance des institutions. L'information comptable apparaît comme un instrument essentiel de ces réformes ; celle-ci pour être compréhensible, claire et comparable, doit suivre des standards fixés pour tout l'environnement international, en accord avec la mondialisation caractéristique des économies du XXI^e siècle. L'harmonisation des normes nationales avec les déclarations de l'IASB et l'IFAC, est l'un des défis les plus importants des gouvernements nationaux, condition indispensable pour parvenir à la transparence nécessaire et donc à la confiance des marchés. Ainsi, l'Espagne, au sein de l'Union européenne, a adopté en 2010 les normes internationales en matière de comptabilité gouvernementale, grâce à l'adoption d'un nouveau Plan Général de Comptabilité, réussissant de cette manière à renforcer la confiance des citoyens dans l'administration publique.

Mots-clés: secteur public, transparence, normes comptables internationales, l'Espagne, l'Union européenne.

A reforma do setor público e as normas internacionais de contabilidade: o caso da Espanha

Resumo: Cada dia resulta mais evidente que os diferentes stakeholders envolvidos e afetados pela gestão pública exigem reformas profundas em seu funcionamento, com vista a melhorar a transparência e o bom governo das entidades. Como uma ferramenta fundamental destas reformas reside a informação contábil, que para ser compreensível, clara e comparável, deve seguir normas estabelecidas para todo o ambiente internacional, em linha com a globalização característica das economias do século XXI. A harmonização das normas nacionais com os pronunciamientos do IASB e do IFAC é um dos desafios mais importantes dos governos nacionais, requisito indispensável para alcançar a transparência necessária e assim, a confiança dos mercados. Nesse sentido, Espanha, no âmbito da União Europeia, adotou no ano 2010 padrões internacionais dentro de sua contabilidade governamental, através da aprovação de um novo Plano Geral de Contabilidade Pública, obtendo com isto reforçar a confiança dos cidadãos na administração pública.

Palavras chave: Setor público, transparência, normas internacionais de contabilidade, Espanha, União Europeia.

La reforma del sector público y las normas internacionales de contabilidad: el caso de España

Isabel Brusca Alijarde y Vicente Montesinos Julve

Primera versión recibida junio de 2012 – Versión final aceptada junio de 2012

I. La demanda de transparencia en las entidades del sector público: el papel de la información económico-financiera

En el momento actual es bastante frecuente encontrar continuas referencias a la necesidad de incrementar la transparencia de las entidades públicas, tanto por parte de los profesionales y políticos de las propias entidades como de los académicos y medios de comunicación. La situación de crisis en la que nos encontramos y algunos escándalos que se han puesto de manifiesto a lo largo de la misma, han contribuido, sin duda, a revelar la transparencia como una medida clave para reforzar la confianza en la administración pública (Bergman, 2010; Ball, 2012). La gestión de los gobiernos se enfrenta a una creciente decepción de los ciudadanos con respecto de sus actuaciones. Estos parecen percibir que los objetivos fijados a nivel político no coinciden con sus necesidades o expectativas, lo que se traduce en un alejamiento entre gobernantes y gobernados. Resulta, por lo tanto, necesario, reducir ese *gap de expectativas*, ilusionando e integrando a los ciudadanos en la *cosa pública*. Y el incremento de la transparencia puede sin duda hacer más participes a los ciudadanos de la gestión pública, o cuando menos mantenerles informados sobre las consecuencias de esta.

El concepto de transparencia supone enfrentar a los gestores con sus responsabilidades, de manera que asuman las consecuencias de sus decisiones y den debida cuenta de las mismas: en gran medida coincide con la “accountability” de los anglosajones o nuestro concepto de “rendición de cuentas”. La transparencia, así entendida, se percibe por los ciudadanos como una necesidad para la propia existencia y el desarrollo de una sociedad democrática.

Por otra parte, la transparencia debe estar al servicio del *Buen Gobierno* (*Good governance*), concepto cada vez más utilizado en materia de gestión de las entidades públicas y que viene referido al proceso de toma de decisiones

y de cómo estas decisiones son llevadas a cabo. Este término se aplica a varios contextos, pero en el ámbito del sector público puede interpretarse como la forma en que los gobiernos utilizan los poderes otorgados por los ciudadanos. En ese sentido, *Governance* se utilizaría como sinónimo de gestión pública y por tanto, hablaríamos de buen gobierno o buena gestión pública.

En este contexto, es importante que nos planteemos cuál es el papel de la información económico-financiera en el proceso de mejoras del buen gobierno y la transparencia de las entidades públicas. En tal sentido, cabe resaltar que para preservar la efectividad del propio concepto de transparencia, es imprescindible disponer de información fácilmente accesible, fiable, que sea relevante para las decisiones, que resulte comparable y que se presente de forma clara y oportuna. En definitiva, que cumpla los requisitos y características cualitativas del marco conceptual de la contabilidad, con un especial énfasis en la accesibilidad, derivado del papel revolucionario del Internet. Estos requisitos y características de la información financiera se ha demostrado sin embargo en épocas recientes que no son ni mucho menos fáciles de cumplir, como lo ha puesto de manifiesto, con tintes ciertamente dramáticos, la crisis financiera internacional y el desplome de la economía real, que en ocasiones se ha presentado en situaciones y entornos donde la información publicada nos venía presentando un panorama económico casi idílico, sin nubes amenazadoras en el horizonte. Poco énfasis se hizo, cuando lo hubo, en los riesgos del proceso y en las amenazas para el mismo, que por otra parte son consustanciales con las características cíclicas del sistema económico.

Pocos conceptos concitan a priori una aceptación tan unánime como la transparencia, especialmente cuando esta viene referida a la gestión de los recursos públicos. Sin embargo, si no fundamentamos esta transparencia en elementos objetivos, y sometemos su alcance y contenidos a verificación independiente, corremos el grave riesgo de desgastar y desvirtuar el vocablo, de convertirlo en un instrumento más de propaganda política y manipulación de la opinión pública.

Así pues, resulta imprescindible contar con una información comprensible y fiable, resultado de sistemas contables de información que se expresen en un lenguaje común para las administraciones públicas, no solamente dentro del ámbito nacional, sino también en un entorno internacional y globalizado, dentro del cual han de moverse inevitablemente las entidades públicas.

Una importante característica de las actuales tendencias internacionales en materia de información financiera del sector público es la puesta en marcha de reformas significativas del modelo de contabilidad pública en la mayor parte de los países, presentando estos procesos de reforma como característica común un interés por ampliar el contenido de la contabilidad pública, con el objetivo final de que la información resulte más útil para la adopción de decisiones y

permita una más adecuada y completa rendición de cuentas. Así, podemos resaltar las siguientes características de las reformas emprendidas:

- Método de partida doble, de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados, tal como ocurre en el modelo de contabilidad empresarial.
- Consideración del proceso presupuestario como subsistema del sistema de información para la gestión, o bien diseñado de manera independiente, con una tendencia hacia la aplicación gradual del devengo completo en contabilidad y en presupuestos.
- Vínculos más estrechos entre la contabilidad pública y los criterios de contabilidad nacional, con el objetivo de facilitar las comparaciones y reconciliaciones entre los datos de estos dos modelos contables de elaboración y presentación de la información financiera.
- Presentación de la información financiera pública de acuerdo con los requerimientos una gestión pública moderna y eficaz, en los términos comentados con anterioridad. En la mayor parte de los casos, las reformas se enmarcan dentro de un proceso más amplio de cambio y modernización de la gestión pública, con el objetivo final de controlar el gasto y mejorar la calidad de las administraciones. Por eso, la información estrictamente financiera se considera insuficiente, siendo preciso proporcionar información sobre los objetivos planteados y el grado en que se han alcanzado los mismos, tal como indicadores de gestión o cartas de servicios.
- Armonización de los sistemas contables, con un enfoque internacional que precisa de normas contables con un ámbito de aplicación mundial.

Es en este último punto es el que se enmarca este trabajo, de modo que vamos a considerar el papel de las *Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* (IPSAS), emitidas por el *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), para la reforma contable de las entidades públicas y el logro de la comparabilidad internacional, en línea con la reforma de la contabilidad empresarial emprendida por el *International Accounting Standards Board* (IASB).

II. Las normas internacionales de contabilidad como mecanismo para mejorar la transparencia de los entes públicos

Las normas del IPSASB tratan de hacer posible la comparabilidad de los estados financieros a nivel mundial, pero este órgano regulador es de carácter privado y no tiene poder suficiente para exigir el cumplimiento de las IPSAS. Cada organismo regulador ha de decidir si adopta o no las IPSASs, aun cuando lógicamente el Comité recomienda con énfasis su adopción y la adaptación a ellas de las normas nacionales. Por otra parte, debe decidirse si sustituyen a las

de caja, un glosario de términos y diversos estudios y guías. Las normas más recientes están abordando con mayor profundidad las cuestiones específicas de las entidades públicas administrativas, como las relativas al deterioro de valor de los activos que no generan flujos de efectivo, la presentación de la información sobre el sector de administración pública general, los ingresos derivados de transacciones de no-mercado (impuestos y transferencias), la presentación de información presupuestaria en los estados financieros o los contratos de concesión de servicios.

Como objetivos estratégicos del IPSASB se han establecido la aprobación de un Marco conceptual para la contabilidad del sector público, el desarrollo de proyectos específicos del sector público, la convergencia con las NIC/NIIF y la actualización de las normas existentes, tarea cotidiana y permanente, exigida por la constante evolución de las NIC/NIIF. También es importante resaltar el trabajo realizado para la búsqueda de la convergencia entre las normas contables internacionales y los criterios de contabilidad nacional¹.

Entre las razones que pueden esgrimirse a favor de la armonización contable internacional en el sector público, pueden resaltarse las siguientes:

- Externacionalización en la actividad financiera de las administraciones públicas, en tanto que estas pueden recurrir a la emisión de empréstitos en el mercado exterior o a la solicitud de préstamos a instituciones financieras de otros países. La libre circulación de capitales afectará también a las administraciones públicas, haciendo más fácil el recurso a los mercados de deuda de otros países.

En consecuencia, es posible que aparezcan usuarios situados en otros países, desconocedores del sistema contable en cuyo marco se han elaborado los estados contables. Como indica Montesinos (1997, p. 811) “las necesidades informativas de los usuarios de los estados contables públicos se encuentran muy insatisfactoriamente atendidas a nivel internacional, en cuyo entorno resulta francamente difícil la comparabilidad, incluso dentro de áreas geográficas, económicas y culturales afines”.

- Las necesidades de los usuarios de la información contable han sido definidas en términos similares en la mayor parte de países, lo que debería llevar por sí mismo a la convergencia de los sistemas contables. En el momento actual, prácticamente todos los pronunciamientos reconocen la utilidad de la información para dos fines, facilitar la rendición de cuentas y ayudar en los procesos de toma de decisiones. Por ello, la información que

1 Los sistemas considerados son la Estadística Financiera Gubernamental (Government Finance Statistics, GFS) y el SEC 95 (Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales). El GFS ha sido desarrollado por el FMI (vid. IMF, 2001) y el SEC 95 ha sido adoptado como Reglamento por la Unión Europea (vid. European Commission/Eurostat, 1996). Ambos sistemas se estructuran de conformidad con el Sistema de Cuentas Nacionales de Naciones Unidas (System of National Accounts, SNA)

permite alcanzar tales fines no debería presentar diferencias importantes entre los diversos sistemas contables, aunque la realidad es que sí las presenta.

- Facilitar la elaboración y comparabilidad de la Contabilidad Macroeconómica. Otra de las razones que puede argumentarse a favor de la armonización contable internacional está basada en la necesaria coordinación que debe existir entre la Contabilidad Pública y la Contabilidad Nacional (Jones, 2003). Aunque los objetivos y la metodología que subyacen en ambos sistemas de información son diferentes, por lo que parece lógico que no todas las cifras de las cuentas macroeconómicas relativas al sector público se incluyan directamente en los estados contables públicos, sí deberían establecerse mecanismos que permitan la obtención de las cifras sobre administraciones públicas de las Cuentas Nacionales a partir del sistema de Contabilidad Pública y la debida conciliación entre ambas. Ello no quiere decir que una determinada magnitud tenga que derivarse directamente de un determinado estado contable, sino que deberá ser proporcionada a partir de los datos incluidos en el sistema contable público entendido como un todo.

En este sentido, si la Contabilidad Pública fuese homogénea entre diversos países, sería de gran ayuda para elaborar la Contabilidad Nacional, e incluso para utilizarla con algunos objetivos que se utiliza la Contabilidad Nacional, como controlar el déficit público o nivel de deuda de un país.

- Facilitar la modernización generalizada de los sistemas de información contable en los países menos desarrollados. En efecto, el proceso de armonización puede ser un estímulo para mejorar la información contable pública de los distintos países, pero sobre todo de aquellos que todavía permanecen estancados con sistemas contables públicos tradicionales, pudiendo servir de fuerza impulsora de las reformas y modernizaciones.

Las características de las normas internacionales, que toman como referencia las normas empresariales, y el papel activo del IPSASB, están actuando de forma positiva para la difusión de las IPSASs (Chan, 2008). Pero aún más positivo es el papel que las normas pueden tener en la reforma contable, en un momento en que el modelo de información financiera existente está siendo sometido a debate por no haber sido capaz de poner de manifiesto la crisis de una forma oportuna. La tormenta generada por la actual crisis genera críticas y motivos de reflexión. Así, el valor razonable, reflejo del mercado y el valor de uso, requerirá una adaptación al valor de los servicios potenciales derivados de los elementos patrimoniales de las entidades públicas y su aplicación deberá atemperarse con la consideración de su relevancia y utilidad frente a su coste de implantación; el debate del carácter procíclico o anticíclico de la información no será tampoco ajeno a la evaluación de las políticas contables de las entidades públicas, especialmente en materia de viabilidad y solvencia de las mismas; por

otra parte, los gobiernos se resistirán frecuentemente a introducir unas normas que no derivan de órganos con legitimación democrática, sino de carácter técnico, pero no por ello exentos de influencias e intereses particulares diversos. No obstante, pese a estas y otras críticas y dificultades, la herramienta está ahí, es necesaria y no existen instrumentos de recambio alternativos fácilmente disponibles.

La información financiera normalizada a nivel internacional se muestra pues como un instrumento ineludible de transparencia y además, por primera vez en la historia, se va concretando en una realidad, en un cuerpo normativo que gradualmente se va abriendo camino en instancias nacionales e internacionales, como es el caso de la Comisión Europea, la OCDE, la OTAN y más de setenta gobiernos nacionales que han abierto procesos de reforma para la adopción de las IPSAS o la aproximación a ellas de sus normas y reglas de contabilidad pública (Adhikari and Mellemvik, 2010; Benito et al., 2007; Cristianes et al., 2010).

III. La Normas Internacionales de Contabilidad del Sector público en el contexto de la Unión Europea

El debate de la armonización contable del sector público está ganando cada vez mayor fuerza, pero este adquiere especial relevancia en el ámbito de la Unión Europea. De hecho, dado el objetivo de convergencia europea, la libre circulación de información, incluida la información contable, debería ser una condición necesaria. Así se han manifestado numerosos autores (Benito et al. 2007; Brusca y Condor, 2001; Vela y Fuertes, 1997).

La necesidad de armonizar los sistemas contables públicos de los países integrantes de la Unión Europea se justifica, de una forma más fácil e importante, por la existencia de un mercado común europeo, ante lo que será necesario elaborar estados contables completos de la Unión Europea que permitan proporcionar una imagen completa de la situación financiera de esta, al objeto de facilitar el proceso de toma de decisiones a nivel europeo.

En opinión de Lüder (1988), la armonización de los sistemas contables públicos dentro de la Unión Europea, puede justificarse mediante argumentos similares a los dados para el sector empresarial:

- Los países miembros y las organizaciones multinacionales, fundamentalmente las europeas, necesitan información comparable y veraz sobre la situación financiera de los países integrantes de la Unión al objeto de comprobar el Pacto de Estabilidad.
- La Comisión Europea tiene que consolidar los estados financieros de los países miembros para poder obtener información sobre la situación financiera total de la Unión.
- El proceso de auditoría del Tribunal de Cuentas Europeo, así como las actividades de control de la Comisión se verían enormemente facilitadas.

A las razones anteriores podrían añadirse las que hemos comentado previamente para la armonización contable a nivel global, y especialmente la que hace referencia a la Contabilidad Macroeconómica. Así, aunque existe un Sistema Europeo de Cuentas a efectos de elaborar la Contabilidad Nacional que hace que esta sea comparable y utilizable para fines de comparación económica entre países, puede decirse que estos datos son escasos e insuficientes en un mundo de continuas y crecientes interdependencias políticas, económicas y financieras internacionales.

De hecho, la Directiva 2011/85/UE del Consejo sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros señala que: “en lo que respecta a los sistemas nacionales de contabilidad pública, los Estados miembros dispondrán de unos sistemas de contabilidad que cubran de manera íntegra y coherente todos los subsectores de las administraciones públicas y contengan la información necesaria para generar datos según el principio de devengo con el fin de preparar datos basados en la norma SEC-95. Los sistemas de contabilidad pública estarán sujetos a control interno y serán objeto de auditorías independientes”.

La Directiva deja pendiente la valoración sobre la adecuación de las normas internacionales de contabilidad del sector público para los Estados miembros, instando a la Comisión para que a más tardar el 31 de diciembre de 2012 haya valorado dicha opción. Para hacerlo efectivo, Eurostat ha emitido un *consultation paper* con el objetivo de recibir opiniones sobre este aspecto (European Commission, 2012). Para ello, ha publicado un cuestionario en el que se plantea la conveniencia o no de aplicar las IPSASs en los estados miembros, así como las ventajas y oportunidades que podrían derivarse, y los posibles inconvenientes, desventajas y obstáculos de este proceso.

En estos momentos, no se han publicado todavía las respuestas recibidas, aunque el IPSASB (2012b) sí ha publicado en su página web la que el organismo ha remitido a Eurostat. Lógicamente, el organismo se pronuncia sobre la conveniencia de adoptar las normas internacionales en los Estados Miembros, como medio de mejora de la transparencia y rendición de cuentas y de alcanzar la comparabilidad de la información en el marco de la Unión Europea. El único obstáculo mencionado por el organismo es el coste de implementar las IPSAS y adaptar los sistemas de información a las mismas.

IV. La adaptación de la normativa contable de las entidades del sector público a las NICSP en España

España no ha sido ajena a los procesos de reforma de la gestión pública emprendidos en el entorno internacional, y así la propia Constitución consagra el Estado social y democrático de derecho, en el que la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político son los valores superiores en los

que se fundamenta (art. 1). Por otra parte, el art. 31.2 de nuestra Carta Magna establece que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, sujetándose en su programación y ejecución a los criterios de eficiencia y economía.

Por otra parte, la Ley General Presupuestaria (LGP) de 2003 recoge las bases fundamentales del sistema de información contable y presupuestario de las administraciones públicas, al servicio de los principios de estabilidad, transparencia y eficiencia, planteados en el marco de la estabilidad presupuestaria. Recientemente, se ha aprobado la ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril), que añade a los anteriores los principios de sostenibilidad financiera, plurianualidad, responsabilidad y lealtad institucional.

Al sentar las bases del sistema de contabilidad pública español, la LGP opta por una continuidad normativa, aunque flexible y abierta a cambios, elevando de rango principios y normas ya recogidos con rango inferior (imagen fiel, principios contables, criterio de devengo...). Se mantiene un sistema integrado de información presupuesto-contabilidad financiera, con dualidad de criterios (caja en presupuestos, devengo en contabilidad financiera) y se opta por enunciar objetivos y dejar abiertas las opciones de desarrollo normativo y aplicación práctica (consolidación o agregación de cuentas).

En el sistema de información contable y de rendición de cuentas públicas, se mantienen así cuatro grandes ámbitos:

1. El ámbito presupuestario;
2. La información económico-financiera y patrimonial conforme a los principios de contabilidad generalmente admitidos;
3. Las Cuentas Nacionales, tanto en lo referente a la presentación de los agregados macroeconómicos de las administraciones públicas como en el establecimiento de las magnitudes microeconómicas de déficit y deuda de las entidades públicas, calculadas de acuerdo con los criterios de Contabilidad Nacional; y
4. La elaboración y presentación de los indicadores de gestión (se contemplan los indicadores de ejecución presupuestaria asociados a los objetivos, art. 29 LGP) y los costes de los servicios públicos, art. 121.3 LGP).

En este artículo vamos a referirnos especialmente al segundo de los ámbitos del sistema de información que han sido señalados, que es el de la información económico-financiera elaborada y presentada de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. También nos referiremos a la información de costes y de gestión. En ambos subsistemas se hace cada día más evidente la necesidad de elaborar y difundir información no estrictamente financiera, especialmente en lo relativo a los indicadores de gestión.

Desde el punto de vista del sistema contable de información, las entidades del sector público requerirán un modelo contable diferente, atendiendo fundamentalmente a su actividad económica. En el caso de las entidades de mercado, lo adecuado será aplicar las normas contables de las empresas, recogidas en el Plan General de Contabilidad de 2007. Por el contrario, las entidades administrativas no están sujetas a la lógica del mercado, se financian esencialmente por medio de impuestos y desarrollan actividades regulatorias, redistributivas, de seguridad y otros servicios públicos puros y el presupuesto ejerce un papel fundamental en su gestión económico-financiera. En consecuencia, para estas entidades se hace necesaria una adaptación específica del modelo contable, que en el caso español se traduce en la existencia de un plan contable diferenciado, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), que ha sido modificado en 2010 para su aplicación en 2011 a las entidades de la administración central del estado.

Así, la evolución de las normas contables de las entidades públicas administrativas ha tenido diferentes motores de desarrollo que han llevado a la reforma contable del PGCP, adaptando el mismo a las normas internacionales:

1. Por una parte, la evolución del marco general de la Contabilidad, en tanto que la Contabilidad Pública siempre ha tomado como referencia a la Contabilidad Empresarial, aunque esta influencia se produce con un desfase considerable. Sirva como muestra el hecho de que es en 2002 cuando aparece un proyecto para modificar la Instrucción de Contabilidad para las Administraciones Locales, que es tanto como hablar de su adaptación al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) de 1994 y que la aprobación definitiva de la nueva Instrucción no se produce hasta 2004. Sin embargo, el Libro Blanco de 2002 para la reforma de la Contabilidad en España hace un intento importante para ligar la evolución de la Contabilidad Pública con la Reforma Contable general.

El PGCP vigente en el momento de la aprobación del PGCP de 2010 era el de 1994, enmarcado dentro de los principios generales y la doctrina del PGC de 1990. Parecía evidente que, tras la aprobación del PGC 07, la reforma del PGCP era ineludible. La adaptación de la normativa contable ha exigido asimismo la modificación la propia Ley General Presupuestaria, en cuestiones tales como la regulación de las cuentas anuales y la referencia al marco conceptual de la contabilidad pública, del mismo modo que el PGC de 2007 requirió la modificación de la legislación mercantil. El PGCP no tiene que ajustarse obligatoriamente al PGC y no es obligatorio, de acuerdo con nuestra normativa legal, que exista una aproximación y armonización entre ambos. Incluso en el sector público empresarial podrían dictarse por parte de la IGAE normas específicas diferentes a las de las empresas privadas (art. 125.1 LGP). No obstante, por razones de comparabilidad de la

información y armonización del lenguaje contable se procura que el PGCP y sus desarrollos se aproximen lo más posible al marco conceptual, principios y criterios generales del PGC.

En este punto cobra especial relevancia la moción del Pleno del Tribunal de Cuentas de 26 de octubre de 2006, en la que se propone una aproximación más efectiva de los principios y normas de contabilidad aplicables a las administraciones públicas a los recogidos en la normativa contable empresarial, con una mayor transparencia en cuanto a la relación de las magnitudes de contabilidad macroeconómica y las de Contabilidad Nacional (Nuñez, 2009). En la moción se abogaba también por una efectiva comparabilidad entre la información contable proporcionada por las entidades del sector público estatal y las de las Administraciones Territoriales Autónoma y Local.

2. Otra línea impulsora de las reformas son las exigencias del Buen Gobierno, desarrolladas al amparo de una mayor cultura democrática, más interesada por la transparencia informativa en la gestión pública y de un credo político generalizado asumiendo el mercado y su lógica como un marco ineludible para el funcionamiento de los sistemas económicos. Todo ello supone la introducción de principios contables y la presentación de información en términos muy próximos a los principios y normas contables generalmente aceptados en el ámbito empresarial, pero al propio tiempo plantea la necesidad de desarrollar y presentar información de carácter no financiero, acorde con los objetivos y particulares condiciones de las entidades públicas y al impacto de su gestión en la ciudadanía.
3. El contexto internacional, de modo que otro referente directo para su reforma y evolución han sido *las normas internacionales emitidas por el IPSASB*, y en tal sentido la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) las ha tomado como referencia fundamental para la reforma de la Contabilidad Pública de 2010, junto con la reforma contable empresarial, concretada fundamentalmente en el Plan General de Contabilidad de 2007. La consideración de un referente internacional específico como las normas emitidas por el IPSASB, producirán en ocasiones diferencias entre los criterios del plan contable empresarial y del plan contable para las administraciones públicas. Sin embargo, la existencia de estas diferencias no supone en modo alguno que el modelo contable y el marco conceptual básico sean diferentes para los dos ámbitos, que comparten objetivos y metodologías similares.
4. Otro punto de referencia para la información financiera pública son las exigencias de comparabilidad entre el comportamiento financiero de los gobiernos en Europa, aunque se han quedado reducidas por el momento a un modesto número de magnitudes, como son el déficit y

el endeudamiento públicos, que se miden en términos de Contabilidad Nacional, de acuerdo con el SEC95, y a ella tendrán que servir de forma eficaz los sistemas contables de las entidades públicas.

Estos criterios de Contabilidad Nacional deberán tenerse en cuenta para determinar el déficit y endeudamiento de las entidades públicas, de conformidad con la Ley de Estabilidad Presupuestaria y de Sostenibilidad Financiera, ya que en caso de superarse los límites permitidos será necesaria la elaboración y puesta en práctica de un plan económico-financiero. Ello supone que uno de los condicionantes financieros más importantes para el desarrollo de políticas públicas derive directamente del cumplimiento/incumplimiento de los requisitos relativos al déficit público. Por eso creemos que sería muy conveniente informar en las cuentas públicas de cada entidad de los principales parámetros determinantes del déficit/superávit, cuestión que no ha sido contemplada en el PGCP de 2010.

En este sentido, la Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera señala que “los Presupuestos de cada Administración Pública se acompañarán de la información precisa para relacionar el saldo resultante de los ingresos y gastos del Presupuesto con la capacidad o necesidad de financiación calculada conforme a las normas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales”.

Con ello se completarán tres de los pilares fundamentales de la información contable de los entes públicos: la información presupuestaria, la información económico-patrimonial y la información sobre déficit y endeudamiento de acuerdo con los criterios de la Contabilidad Nacional. La información de costes y de gestión completará el cuerpo de la información difundida por las entidades públicas, tal como posteriormente comentaremos.

En definitiva, el PGCP'10 ha tomado en consideración los argumentos anteriores, adaptando su reforma a la nueva estructura y criterios del PGC'07 y las normas internacionales de contabilidad pública. Hubiera sido conveniente, sin embargo, incorporar a la información presentada por los entes públicos la relativa a las exigencias derivadas de la puesta en práctica de la política de estabilidad que nos impone la UE, en los términos establecidos al respecto por la legislación española, para dar cumplimiento así a lo establecido en la Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Todo ello con una especial atención a las necesidades de la gestión de las entidades públicas, permitiendo obtener la información adecuada para una correcta adopción de las decisiones socioeconómicas y la evaluación de las consecuencias de las políticas públicas que se adopten.

Una cuestión importante a comentar a este respecto es que la información de gestión en las entidades públicas ha de constituir una potente herramienta de actuación en manos de los gestores, pero no puede considerarse como una

información exclusivamente de carácter interno, atendiendo al carácter público de los recursos utilizados y a los requerimientos de la transparencia en la gestión de las entidades públicas. Así pues, esta información debe incorporarse en los informes públicos de las administraciones, y en tal sentido es importante la exigencia de su incorporación a las cuentas anuales recogida en el PGCP de 2010.

El PGCP se estructura en cuatro partes, al igual que el PGC:

- Primera parte: Marco conceptual de la contabilidad pública;
- Segunda parte: Normas de reconocimiento y valoración;
- Tercera parte: Cuentas anuales;
- Cuarta parte: Cuadro de cuentas; y
- Quinta parte: Definiciones y relaciones contables.

Sin embargo, a diferencia del Plan empresarial, donde las tres primeras partes son obligatorias y las dos últimas voluntarias, en el PGCP todas sus partes son obligatorias. Aun cuando el cambio más profundo y significativo del Plan 2010 respecto al Plan 1994 corresponde al marco conceptual y las normas de registro y valoración, lo cierto es que el impacto más visible será, sin duda alguna, el diferente contenido y presentación de las cuentas anuales, que incorporan dos nuevos estados e importantes modificaciones en los otros componentes.

El marco conceptual de la contabilidad pública coincide en sus líneas fundamentales con el marco general de la contabilidad, sin perjuicio de las particularidades propias de las entidades del sector público. Al igual que la reforma de la legislación mercantil de 2007 refuerza y aclara el alcance del objetivo de la imagen fiel, poniendo énfasis en la atención a la realidad económica y no solo la forma jurídica, los arts. 120.2 y 123.4 de la Ley General Presupuestaria de 2003 también recogen claramente este objetivo y la posibilidad de no aplicar excepcionalmente un principio contable en aras de la consecución de la imagen fiel. Este objetivo general informa pues todo el nuevo marco normativo público, al igual que lo hace en el caso del PGC empresarial.

El marco conceptual de la contabilidad pública y recoge los requisitos de la información, los principios y los criterios contables para el registro y valoración de los elementos patrimoniales, con el fin de lograr el objetivo de la imagen fiel. Para su redacción se ha tomado como referencia, además del PGC de 2007 y los Documentos de Principios Contables Públicos de la IGAE, la IPSAS nº 1, "Presentación de estados financieros" y el marco conceptual del IASB.

Aun cuando se mantienen los principios contables generales, desaparece la jerarquía entre ellos, debiendo prevalecer, en casos de conflicto, el principio que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado económico patrimonial de la entidad.

Al definir los elementos de las cuentas anuales se introducen los mismos conceptos del PGC de 2007, y la diferencia más significativa respecto al PGC de empresa está en la definición de activo. El PGCP define los activos como los bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio. De esta forma, a diferencia del PGC de empresas, el PGCP también considera activos aquellos elementos que no generan rendimientos económicos a la entidad sino que benefician a la colectividad. Este matiz está relacionado con las características de la mayor parte de las actividades que desarrollan las administraciones públicas, cuyo principal objetivo no es la obtención de una rentabilidad económica sino la prestación de servicios a la sociedad a título gratuito o semigratuito, favoreciendo una redistribución de la renta. Por tanto, esto justifica la inclusión en el activo del balance de bienes comunes, como es el caso de las infraestructuras públicas y los bienes pertenecientes al patrimonio histórico, ya que se trata de activos portadores de potencial de servicio. Su tratamiento ha sido uno de los más polémicos en la normativa contable pública y también en la literatura contable (Adam et al., 2011; Bravo, 2008; Mautz, 1988; Miller e Islam, 1988; Pallot, 1990).

Del mismo modo, en el caso de los pasivos, se menciona como característica del hecho generador de su reconocimiento, no solamente que sea probable una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos, sino también el caso de disminuyan recursos que incorporen un potencial de servicio.

Otras novedades significativas en el marco conceptual son un concepto diferente de resultado, identificado con la variación en el neto patrimonial y del que parte se imputará al resultado del ejercicio y parte irá directamente a patrimonio

El valor razonable cobra en el nuevo marco normativo una importancia sustancial, no solamente en el caso de que se aplique el modelo de revalorización, sino también, y de forma muy significativa, para evaluar la existencia de deterioro de los activos y para valorar determinados instrumentos financieros.

Otra importante novedad es la evaluación del deterioro de los activos, que resulta de comparar el valor contable con el importe recuperable de un activo, entendiendo este como el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. Este valor en uso se define de forma diferente para los activos que incorporan rendimientos económicos futuros que para los activos portadores de potencial de servicio. En el segundo caso, el valor en uso se define como el valor actual del activo manteniendo su potencial de servicio, estableciéndose que su determinación se realizará por el coste de reposición

del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de ese coste para reflejar el uso ya efectuado del activo.

La introducción del criterio financiero, basado en el empleo del tipo de interés efectivo, frente a los valores nominales de los activos y pasivos financieros, constituye finalmente otro giro trascendental en los criterios generales del nuevo Plan, si bien trata de moderarse el impacto de este cambio limitando su aplicación a las partidas a largo plazo, que también podrán valorarse por el nominal si el efecto de la actualización, globalmente considerado, sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad.

Conviene indicar finalmente, que la reforma no tiene prácticamente incidencia en lo relativo a la información presupuestaria y su presentación en las cuentas anuales, ya que las modificaciones provienen esencialmente de las variaciones que en su día se introdujeron en la Instrucción de Contabilidad para las Administraciones Locales (SICAL).

La segunda parte del PGCP desarrolla normas específicas para el reconocimiento y valoración de los elementos de los estados financieros. Sin ánimo de presentar un análisis en modo alguno exhaustivo y procurando resaltar los aspectos más significativos y más novedosos, podemos mencionar los siguientes aspectos de esta normativa:

Inmovilizado material

Valoración inicial:

- Criterio general. Se aplicará el coste (el valor razonable para el inventario inicial, cuando no se disponga de un valor contable conocido).
- Para las adquisiciones a terceros por un precio simbólico o nulo: Valor razonable, en los términos establecidos para las transferencias y subvenciones (NRV 18ª)
- Gastos financieros: Podrán activarse si cumplen los requisitos establecidos para ello.
- Gastos de desmantelamiento y rehabilitación: La estimación de su valor actualizado formará parte del valor inicial, dotándose la correspondiente provisión

Valoración posterior:

- Tratamiento general: Se aplicará el modelo del coste, de acuerdo con el cual el valor contable se corresponde a la suma del valor inicial y los desembolsos posteriores, deduciendo la amortización acumulada y la corrección acumulada por deterioro.
- Tratamiento especial (modelo de revalorización): Podrá aplicarse cuando haya incrementos sustanciales en el precio, con un mercado suficientemente significativo y transparente. En tal caso, el valor contable será el resultado de deducir del valor razonable del activo la amortización acumulada y la corrección valorativa acumulada desde la fecha de la

revalorización hasta la fecha de las cuentas anuales. Como regla general, el incremento de valor se registrará en el patrimonio neto y la revalorización se practicará para todos los activos de una misma clase. En el ámbito del sector público administrativo estatal, la utilización del modelo de revalorización precisará autorización previa de la IGAE².

- Amortización: Si el coste del terreno incluye costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción se amortizará. En algunos casos, el terreno puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se amortizará.
- Deterioro: Se determinará por la parte que el valor contable del activo exceda a su importe recuperable. El deterioro de valor de un activo no revalorizado se reconocerá en el resultado del ejercicio, en tanto que en los activos revalorizados, el deterioro se imputará a patrimonio neto, hasta el límite del saldo de la cuenta específica. Cuando en ejercicios futuros el importe recuperable sea superior al valor contable, se revertirá el deterioro previamente contabilizado.
- Infraestructuras, inversiones militares especializadas de naturaleza material y patrimonio artístico. El tratamiento actual de las infraestructuras las sitúa fuera del balance una vez se ha finalizado su construcción y no se reconocen los bienes de uso general. De acuerdo con el PGCP (2010), se procederá al reconocimiento en el balance de las infraestructuras, patrimonio histórico (incluyendo sitios naturales) e inversiones militares especializadas se reconocerán en el balance cuando cumplan las condiciones de la NRV 2 (Inmovilizado material). Cuando no puedan valorarse de forma fiable los bienes del patrimonio histórico deberá darse información en la memoria.

Inversiones inmobiliarias:

- Se trata de una categoría introducida por el nuevo Plan y corresponde a inmuebles que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones.
- Para la valoración inicial, valoración posterior y baja, se aplicarán las normas generales del Inmovilizado material (NRV n.º 2), correspondientes al modelo del coste y modelo de revalorización, según proceda.
- Activos en estado de venta:
- Nueva categoría introducida por el Plan, que corresponde a activos no financieros. Clasificados inicialmente como no corrientes, cuyo valor contable se recuperará fundamentalmente a través de una venta. El activo debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata.

2 Disposición adicional única de la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública

- Valoración inicial. Al coste, incluyendo el deterioro acumulado previo a su clasificación.
- Valoración posterior. El menor entre su valor contable, según el modelo del coste y su valor razonable menos los costes de venta (se reconocerá en su caso el deterioro resultante, que puede revertir). Los activos en estado de venta no se amortizan
- Reclasificaciones. Si un activo en estado de venta se da de baja como tal y se reclasifica, se valorará por el valor contable del mismo antes de que fuera clasificado como activo en estado de venta, ajustado por cualquier deterioro, dotación de amortización o en su caso revalorización que se hubiera reconocido si el activo no se hubiese clasificado como en estado de venta.
- No se contemplan los grupos enajenables mantenidos para la venta

Inmovilizado intangible

Reconocimiento:

- La entidad evaluará la probabilidad en la obtención de rendimientos económicos futuros o en la potencial de servicio, utilizando hipótesis razonables y fundadas.
- Los activos que integren el inmovilizado intangible deberán cumplir con el criterio de identificabilidad. Ha de ser separable y surgir de derechos legales y contractuales.
- Si un activo incluye elementos tangibles e intangibles, para su tratamiento como inmovilizado material o intangible, la entidad realizará el oportuno juicio para distribuir el importe que corresponda a cada tipo de elemento,

Valoración inicial:

- Serán de aplicación los criterios generales establecidos para el inmovilizado material por la NRV 2.

Valoración posterior:

- Se diferencian los activos de vida útil definida de los de vida útil indefinida. Los activos de vida útil indefinida no se amortizarán, pero se reconocerán las pérdidas por deterioro cuando existan indicios del mismo. Los activos de vida útil definida se amortizarán durante su vida útil.

Activos financieros

Créditos y partidas a cobrar:

- Valoración inicial, por el valor razonable, incluidos costes de transacción (salvo de poca importancia relativa). A corto plazo, valor nominal. Fianzas y depósitos no se actualizan
- Valoración posterior, por el coste amortizado, con corrección por deterioro

Inversiones mantenidas hasta el vencimiento:

- Valoración inicial, por el valor razonable, con costes de transacción
- Valoración posterior, a coste amortizado. Deterioro, verificación al menos al cierre de ejercicio.

Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados:

- Valor inicial, al valor razonable, costes de transacción a resultados
- Valor posterior, a valor razonable, sin costes de transacción. Cambios a resultados

Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas:

- Valor inicial, al coste, equivalente al valor razonable de la contraprestación más costes de transacción.
- Valoración posterior, coste menos correcciones por deterioro.

Activos financieros disponibles para la venta:

- Valor inicial, el valor razonable, incluidos costes de transacción.
- Valoración posterior, valor razonable, sin costes de transacción. Cambios a patrimonio neto. Verificación del deterioro al menos al cierre

Pasivos financieros

Pasivos financieros al coste amortizado:

- Valor inicial, el valor razonable, ajustado con los costes de transacción (salvo importancia relativa pequeña). A corto plazo, por valor nominal. Fianzas y depósitos no se actualizan
- Valoración posterior, por el coste amortizado. Corrección por deterioro

Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados:

- Valoración inicial, al valor razonable, costes de transacción directamente a resultados
- Valoración posterior, por valor razonable

Ingresos por impuestos

Reconocimiento:

1. Cuando tenga lugar el hecho imponible y se satisfagan los criterios de reconocimiento del activo

Valoración

- Se aplicará el criterio general.
- Cuando la liquidación de un impuesto se efectúe en un ejercicio posterior a la realización del hecho imponible, podrán utilizarse modelos estadísticos para determinar el importe del activo, siempre que dichos modelos tengan un alto grado de fiabilidad.

Transferencias y subvenciones concedidas

Criterios generales:

- A reconocer como gastos, desde el momento en que se cumplan las condiciones de percepción.
- Si al cierre no se cumplen todas las condiciones, pero no existen dudas razonables de su cumplimiento, se dotará una provisión.
- Si se asume la deuda de otra entidad, se reconocerá como subvención concedida.

Transferencias y subvenciones concedidas por las entidades públicas propietarias a entidades públicas dependientes:

- Se aplicarán los criterios generales, con las excepciones que se indican a continuación.
- La aportación inicial directa y las posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias por la dependiente, se contabilizarán por la propietaria como inversiones en el patrimonio de la segunda y por la dependiente como patrimonio neto (valorándose de acuerdo con las reglas generales, que establecen que las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán al valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción.

Transferencias y subvenciones recibidas

Reconocimiento:

- A reconocer como ingresos, desde que se cumplan las condiciones de disfrute, no existan dudas razonables sobre su percepción y exista acuerdo individualizado de concesión.
- Si se asume una deuda de la entidad, se reconocerá como subvención recibida

Imputación a resultados:

- Las transferencias se imputarán al resultado del ejercicio en que se reconozcan
- Las subvenciones se registrarán como ingresos directamente imputados a patrimonio neto, imputándose a resultados sobre una base sistemática y racional correlacionada con los gastos, con los criterios específicos correspondientes a la finalidad de la subvención

Las cuentas anuales

En línea con lo establecido por las normas contables internacionales, el PGCP recoge los siguientes componentes de las cuentas anuales:

- a) Balance
- b) Cuenta del resultado económico-patrimonial
- c) Estado de cambios en el patrimonio neto
- d) Estado de flujos de efectivo
- e) Estado de liquidación del presupuesto
- f) Memoria

Estos documentos, que forman una unidad, deberán ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, el resultado económico-patrimonial y la ejecución del presupuesto de la entidad contable.

A tales efectos, constituye la entidad contable todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas.

Los objetivos de las cuentas anuales son: suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados. El énfasis en la rendición de cuentas viene justificado por las características específicas de las administraciones públicas, dedicadas a gestionar recursos que son obtenidos de los ciudadanos de forma obligatoria, por lo que el objetivo de rendición de cuentas tiene carácter primordial, dado que los administradores desearán demostrar que han cumplido con su responsabilidad y los ciudadanos querrán controlar el destino dado a sus recursos.

El balance tiene una estructura similar al del PGC de 2007, presentando los activos clasificados en corrientes y no corrientes, al igual que los pasivos. En el patrimonio neto se distinguen el Patrimonio aportado, el Patrimonio generado, los Ajustes por cambios de valor y Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados.

En la cuenta del resultado económico-patrimonial, los ingresos y los gastos se clasifican por naturaleza y el estado se estructura con formato vertical, incluyendo los siguientes tipos de resultados:

- Resultado de la gestión ordinaria
- Resultado de las operaciones no financieras
- Resultado de las operaciones financieras
- Resultado neto del ejercicio

Para una interpretación adecuada de los resultados de las entidades públicas debe tenerse presente, en primer término, que el objetivo principal de las entidades del sector público no es la obtención de beneficios, sino la prestación de servicios, por lo que para evaluar los logros alcanzados en la gestión será necesario tener en cuenta, además del resultado económico-patrimonial, otros indicadores. En segundo lugar, las administraciones públicas no tienen propietarios del capital y, por lo tanto, no existe, en general, la necesidad de obtener un beneficio para repartir a estos. En tal sentido, algunos autores se refieren al resultado de las administraciones públicas como un referente de la equidad intergeneracional, dado que indicará si los ciudadanos actuales han pagado por los servicios que han recibido o si por el contrario futuras generaciones tendrán que hacerse cargo de los recursos consumidos.

El estado de cambios en el patrimonio neto constituye una novedad del PGCP'10 y consta de tres partes:

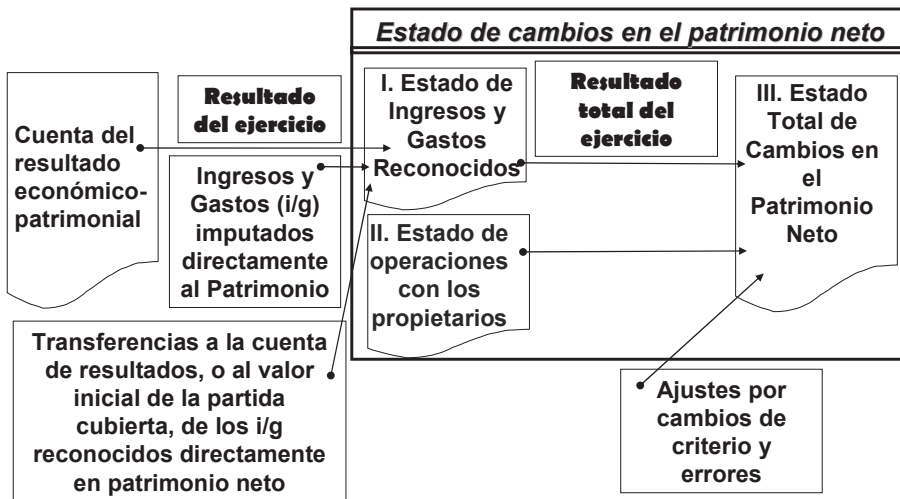
- Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos
- Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto
- Estado de Operaciones con la entidad o entidades Propietarios

Tal como se presenta en la Figura 2, el estado de ingresos y gastos reconocidos incorpora el resultado económico patrimonial del ejercicio, tomado de la cuenta de resultado del ejercicio; los ingresos y gastos reconocidos

directamente en el patrimonio neto y las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta: la suma de estos componentes da lugar al resultado total del ejercicio.

La incorporación de las operaciones con los propietarios (estado de operaciones con la entidad o entidades Propietarios) y los ajustes por cambios de criterio y errores, conducen al total de cambios en el Patrimonio neto, magnitud recogida en el estado que lleva este mismo nombre.

Figura 2. El estado de cambios en el patrimonio neto del PGCP



El estado de flujos de efectivo informa sobre el origen y destino de los movimientos en las partidas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes al efectivo, información útil para evaluar los cambios en los recursos económicos de la entidad, su estructura financiera (incluyendo su liquidez y solvencia) y su capacidad para modificar los importes y fechas de cobros y pagos. Facilita asimismo, la valoración de la capacidad de la entidad para generar efectivo o tesorería y otros medios líquidos, y permite comprobar la exactitud de evaluaciones pasadas respecto de los flujos futuros. El estado de flujos de efectivo incluye los flujos provenientes de:

- Actividades de gestión;
- Actividades de inversión;
- Actividades de financiación;
- Flujos pendientes de clasificar; y
- Efecto de la variación de los tipos de cambio

El PGCP opta por el método directo para la determinación y presentación de los flujos de gestión, es decir, mostrando los cobros y pagos procedentes de

los ingresos y gastos de la gestión directamente, frente a la opción de partir del resultado del ejercicio y ajustar las partidas que no han supuesto cobro o pago de las actividades de gestión. Esta última opción es la que ha recogido el PGC del sector empresarial, por lo que el PGCP se ha separado así de la normativa empresarial en la presentación de este tipo de flujos de efectivo.

Finalmente, por medio de la memoria o notas a los estados financieros, se completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. La información requerida por el PGCP constituye un contenido mínimo, pero en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa, no se cumplimentarán las notas correspondientes a la misma. Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la entidad en el ejercicio. En función de la clase de información que representan los puntos consignados en el modelo de memoria, podrían diferenciarse ocho tipos distintos de notas:

I. Notas de carácter general

1. Organización y actividad
2. Gestión indirecta de servicios públicos, convenios y otras formas de gestión
3. Bases de presentación de las cuentas anuales
4. Normas de reconocimiento y valoración

II. Información sobre partidas del balance

5. Inmovilizado material
6. Inversiones inmobiliarias
7. Inmovilizado intangible
8. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar
9. Activos financieros
10. Pasivos financieros
11. Coberturas contables
12. Activos construidos o adquiridos para otras entidades y otras existencias.
13. Moneda extranjera
14. Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos
15. Provisiones y contingencias
17. Activos en estado de venta

III. Información sobre partidas del resultado

14. Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos (circunstancia sustantiva que afecte a los ingresos o a los gastos)
18. Presentación por actividades de la cuenta del resultado económico patrimonial

IV. Información sobre liquidación del presupuesto

23. Información presupuestaria (incluye el remanente de tesorería)

V. Información de flujos de efectivo

20. Operaciones no presupuestarias de tesorería

VI. Información de coste de las actividades

25. Información sobre el coste de las actividades

VII. Indicadores económicos, financieros, presupuestarios y de gestión

24. Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios.

26. Indicadores de gestión

VIII. Otra información relevante

16. Información sobre medio ambiente

19. Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos

21. Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación

22. Valores recibidos en depósito.

27. Hechos posteriores al cierre

Además, en la mayoría de los puntos se acompañan cuadros orientativos a efectos de presentación de la información que se solicita. Estos cuadros se presentan solamente a título indicativo.

Dentro del contenido mínimo de la memoria, conviene resaltar la introducción de información relativa a al coste de las actividades, así como la exigencia de incluir indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios e indicadores de gestión. La inclusión de este tipo de información resulta muy significativa, en tanto que refleja el carácter público de los recursos utilizados y la responsabilidad de los gestores en cuanto a la rendición de cuentas sobre su empleo. A diferencia de las empresas privadas, la divulgación de esta información no ha de considerarse como una invasión del ámbito interno de la gestión, sino como un ejercicio de transparencia y buen gobierno, en línea con los planteamientos generales presentados al respecto en epígrafes anteriores de este artículo.

Para la confección de la información sobre el coste de las actividades se aplicarán los principios desarrollados en el documento *Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas* (IGAE 2004), y en el caso de los indicadores de gestión se tendrán en cuenta los criterios establecidos en el documento *Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público* (IGAE 2007).

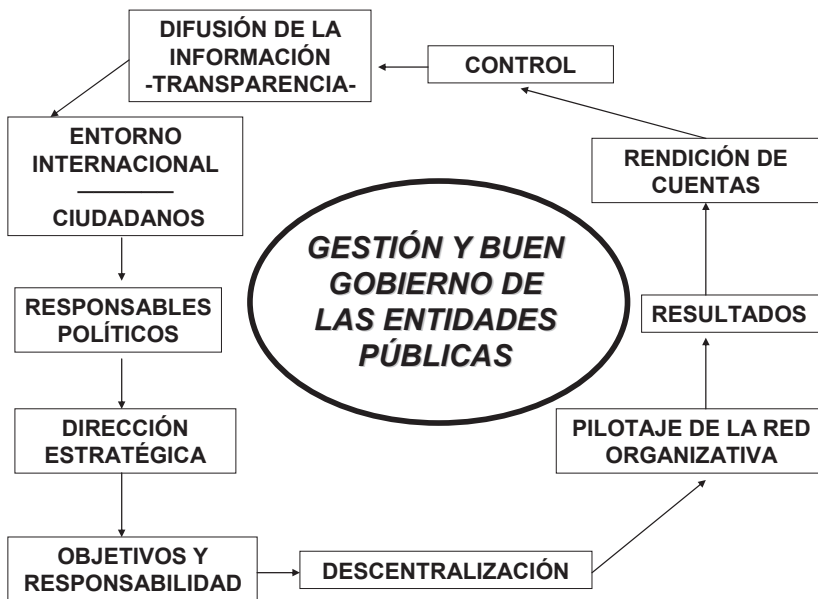
V. A modo de conclusión

En la actualidad, la gestión de los gobiernos se enfrenta a una creciente decepción de los ciudadanos con respecto de sus actuaciones. Estos parecen percibir que los objetivos fijados a nivel político no coinciden con

sus necesidades o expectativas, lo que se traduce en un alejamiento entre gobernantes y gobernados. En este punto, la transparencia adquiere una especial relevancia como medida para reforzar la confianza en la administración pública y también para descargar las responsabilidades de gestores y políticos. El concepto de transparencia supone enfrentar a los gestores con sus responsabilidades, de manera que asuman las consecuencias de sus decisiones y den debida cuenta de las mismas, lo cual se concibe como una necesidad para la propia existencia y el desarrollo de una sociedad democrática.

La información económico-financiera elaborada por las administraciones públicas tiene un papel fundamental a este respecto. De esta manera, podemos estructurar un razonamiento cuyo comienzo lo situamos en los ciudadanos y sus intereses –destinatarios últimos de los servicios y la información de las entidades públicas–, que constituirán la justificación de la gestión de responsables políticos y administradores públicos, de la estrategia que se diseñe e implemente para la consecución de los objetivos planteados, la coordinación y el pilotaje de la red organizativa y la presentación de resultados obtenidos –rendir cuentas de la gestión de los recursos–, para someterse posteriormente a un control de índole diversa y presentar finalmente la información en términos claros y accesibles (véase Figura 3).

Figura 3. El ciclo de la gestión, el buen gobierno, la rendición de cuentas y el control de las entidades públicas



Dentro de este esquema lógico podemos entender mejor el sentido de las nuevas técnicas y corrientes de pensamiento en materia de gestión pública y la utilidad de la información referente a los recursos utilizados, la gestión realizada y los resultados obtenidos.

Las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el IPSASB pretenden precisamente dar cabida a los objetivos anteriores y se configuran en este momento como el principal impulso para llegar a la armonización contable entre los distintos países. La comparabilidad de la información es conveniente a todos los niveles, pero especialmente en el ámbito de la Unión Europea, donde la Unión Monetaria ha puesto de manifiesto que es necesario establecer mecanismos de coordinación entre la Información de los distintos estados miembros. De hecho, en el momento actual, Eurostat está valorando las ventajas e inconvenientes de aplicar las NICSP en los Estados miembros.

En España, la norma contable marco ha sido adaptada a las NICSP en el año 2010, como consecuencia fundamentalmente de la reforma contable llevada a cabo en el sector empresarial para adaptar las normas a las emitidas por el IASB, a lo que se ha unido el contexto internacional de reforma y de legitimización de las IPSAS.

El PGCP, aprobado en 2010, mantiene la orientación iniciada hace ya tres décadas de aproximar la normativa contable pública a la existente en el sector empresarial, aunque manteniendo algunas particularidades específicas derivadas de este tipo de entidades. De hecho, la reforma se deriva de la llevada a cabo en el sector empresarial tres años antes, pero tiene como referencia no solo el PGC sino también las NICSP.

Una característica específica del marco conceptual de la Contabilidad Pública se plasma en la definición de los objetivos, de modo que en el ámbito de las administraciones públicas, la contabilidad debe suministrar información útil para la toma de decisiones económicas, pero también debe servir para la rendición de cuentas a los ciudadanos sobre la gestión llevada a cabo con los recursos que estos les han confiado. Otra particularidad importante es la naturaleza de los activos de las administraciones públicas, que ha llevado a incluir una doble vertiente en la definición de activo: activos destinados a obtener rendimientos económicos y activos con un potencial de servicio, quedando ambos englobados en el concepto de activo. Esto ha supuesto un cambio importante respecto al plan anterior, dado que a partir de ahora todos los activos de las administraciones públicas deberán ser mostrados en el balance de situación, incluyendo las infraestructuras, activos militares y bienes del patrimonio histórico.

En relación los criterios de valoración, puede destacarse que a diferencia del PGC para empresas, este plan recoge la posibilidad de aplicar el modelo de revalorización, aunque solo en aquellos casos en los que el valor contable

no sea representativo del valor real y exista un mercado suficientemente significativo y transparente.

Las transferencias y subvenciones presentan también una casuística específica en este ámbito, derivado especialmente de la diversidad y tipología de subvenciones existentes, por lo que en ocasiones puede entrañar cierta dificultad el análisis del cumplimiento o no de las condiciones para que el elemento sea considerado como subvención, pasivo o aportación patrimonial, por lo que el PGCP ha tratado de acotar esa casuística. Un tipo de operaciones específicas son las cesiones y adscripciones de bienes, cuyo tratamiento contable es el mismo de las transferencias y subvenciones.

En la presentación de las cuentas anuales, la principal diferencia está en la información de tipo presupuestario, que afecta no solo a la existencia del estado de liquidación del presupuesto sino también al contenido de la memoria, más amplio en este caso que en el de las empresas, dado que además recoge información sobre los costes de las actividades y de la gestión llevada a cabo, en términos de economía, eficiencia y eficacia. Parece que esta será una de las líneas que deberán ser intensificadas en el futuro, si queremos incrementar la transparencia de nuestras administraciones públicas.

Referencias bibliográficas

- Adam, B., Mussari, R. & Jones, R. (2011). The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy and the UK, *Financial Accountability & Management*, 27(2), 106-133.
- Adhikari, P. & Mellempvik, F. (2010). The adoption of IPSASs in South Asia: a comparative study of seven countries. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 10, 171-201.
- Ball, I. (2012). New development: transparency in the public sector. *Public Money and Management*, January, 35- 40.
- Benito, B., Brusca, I. & Montesinos, V. (2007). The harmonization of governmental information systems: The role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317.
- Bergman, A. (2010a), International Public Sector Accounting Standards. International Seminar on Public Sector Accounting , Belo Horizonte. Disponible en www.cfc.org.br.
- Bravo, VN. (2008). Línea de Reforma de la Contabilidad Pública en España, *Presupuesto y Gasto Público*, 51, 231-242.
- Brusca, I. & Condor, V. (2002). Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context. *Financial Accountability and Management*, 18(2), 129-162.
- Christiaens, J., Reyneiers, B. & Rolle, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554.
- Chan, J. L. (2008). *International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues*. In [http://jameschan.com/index.php/selected-lectures-and-](http://jameschan.com/index.php/selected-lectures-and)
- EUROPEAN COMMISSION/EUROSTAT (1996). *European System of National Accounts – ESA 1995*. Luxembourg
- EUROPEAN COMMISSION/EUROSTAT (2012). *Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States - Public consultation*. Disponible en http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/public_consultations/consultations/ipsas.

- IFAC PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2001). *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence*, International Federation of Accountants, New York
- IFAC PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2012a). *2012 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York, International Federation of Accountants.
- IFAC PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2012b). *Response to Public Consultation Paper on the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for European Union Member States*.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (2002). *Informe sobre la situación actual de la Contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*. Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- IGAE (2004). *Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas*. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda.
- IGAE (2007). *Los indicadores de gestión en el ámbito del sector público*. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Jones, R. (2003). Measuring and reporting the Nation's Finances: Statistics and Accounting. *Public Money and Management*, 23, 21-28.
- Lüder, K. (1988). Governmental accounting in West European Countries: with special reference to the Federal Republic of Germany. Incluido en Chan y Jones (eds.), *Governmental Accounting and Auditing. International Comparisons*. Routledge, New York, pp. 82-104).
- Mautz, R. K. (1988). Monuments, mistakes, and opportunities. *Accounting Horizons*, 2(2), 123-128.
- Miller, M. & Islam, M. (1988). The definition and recognition of assets. *Accounting Theory Monograph*, 7. Caulfield, Australian Accounting Research Foundation.
- Núñez, M. (2009). Necesidad de convergencia con las normas internacionales de contabilidad del sector público. Ponencia a las *XVII Jornadas de presupuestación, contabilidad y control público* (IGAE).
- Pallot, J. (1990). The nature of public sector assets: a response to Mautz. *Accounting Horizons*, 4(2), 79-85.
- Vela, J.M. & Fuertes, I. (1997). La contabilidad de la administración local en Europa. Algunas propuestas para su estudio comparativo. *Actualidad Financiera*, año II, 2º trimestre, 31-43.

Normativa legal

Constitución Española (1978)

Council Directive 2011/85/EU, of 8 November 2011, on requirements for budgetary framework of the Member States

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad

Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública

Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.