

Para qué sirve el Plan de Contabilidad Pública?

Carlos Otaduy Ibáñez

Auditor-Jefe del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas-HKEE

La contabilidad pública y el presupuesto siempre deben evolucionar juntos. Ningún desarrollo teórico tendrá sentido, en última instancia, si se hace al margen del presupuesto y, desde luego, de la rendición de cuentas a que conduce la contabilidad presupuestaria.

El presupuesto no puede ser sólo un instrumento de control de la tesorería pública, sino que es el documento esencial donde se plasma un compromiso de actuación anual del ejecutivo. Por ello debe llegar a constituir un subsistema contable tan integral y objetivo como el Plan de Contabilidad Pública nos ha enseñado que debe ser toda la información contable pública.

Ante un artículo como éste, que refleja una posición que alguien pudiera considerar crítica frente al Plan de Contabilidad Pública-PCP, hay que decir previamente que, en opinión del autor, éste es un trabajo muy bien hecho por un grupo de excelentes profesionales que han tenido el acierto de realizar una amplia campaña de difusión y conocimiento de sus contenidos.

Cuando más adelante se haga referencia a las limitaciones que puede presentar el PCP, nunca debería entenderse como su desvalorización, sino como la afirmación de algo distinto: ha llegado el momento de volver la vista de nuevo hacia el presupuesto anual, quizás olvidado en estos últimos años, para trasladarle todas las aportaciones de la visión patrimonialista de la administración pública que representa el PCP.

LAS ADMINISTRACIONES PUBLICAS NO SON EMPRESAS MERCANTILES

Que las administraciones públicas son empresas productivas es algo que muy pocos discutirían. Pero si definimos la característica de *mercantil* como una producción que trata de maximizar un beneficio en un tráfico económico sujeto a las leyes de oferta y demanda, entonces las administraciones públicas aparecen como ajenas a esta característica.

Veamos con más detalle cómo el proceso económico es distinto en ambos casos:

- Las empresas mercantiles incurren en gastos con la esperanza de generar ingresos posteriores. La diferencia entre ambas cifras, el resultado, es un indicador válido de la valoración que nos pueden merecer estas empresas, y es muy importante tener criterios estandarizados en su medición, garantizados por auditorías financieras.
- Las administraciones públicas tienen una participación en el proceso económico que es a la inversa: obtienen ingresos obligatorios de los ciudadanos, que luego gastan según criterios de utilidad social. No se puede hablar de resultado económico, la diferencia entre ingresos y gastos es más bien un asunto de tesorería, y además debe tender

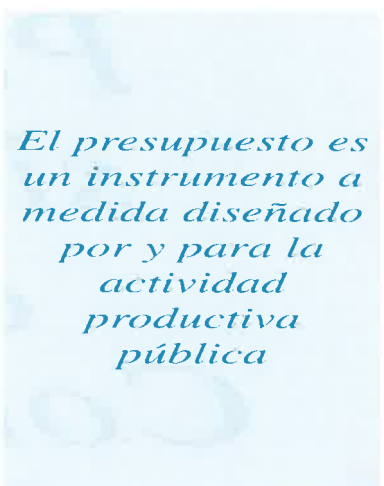
a ajustarse hacia un valor cero. Por ejemplo, si los ingresos son mayores que los gastos lo razonable sería tomar la decisión de reducir los impuestos o de aumentar los gastos futuros, llegando a áreas o niveles de actuación antes desatendidos. Hablamos de *gastos* siempre en el sentido presupuestario del término, es decir, incluyendo las inversiones públicas.

LOS DOS SISTEMAS CONTABLES HISTORICOS

Las situaciones anteriores se contemplan en dos sistemas contables que, históricamente, también han sido independientes:

- ◆ **Los planes de contabilidad:** están adaptados a la contabilidad mercantil e interesados en la determinación objetiva de los resultados económicos y de la situación patrimonial. Esto supone que la profesión contable define y acepta los principios y criterios contables generales, y la existencia de las auditorías anuales financieras como garantía externa de todo el proceso de la contabilidad.
- ◆ **El sistema presupuestario:** está basado más en el equilibrio de tesorería, y define como ingreso todo el dinero que entra, incluso un préstamo que se contrata, y como gasto todo el que sale, incluso las inversiones en inmovilizado.

Tal vez esto pueda sorprender, pero tam-



El presupuesto es un instrumento a medida diseñado por y para la actividad productiva pública

poco tiene excesivo sentido considerar como inversión la construcción de una carretera que usará el público, ya que esta operación no guarda relación alguna con ingresos futuros que puedan ser recaudados. Sí la tiene con la futura utilidad de los ciudadanos, que es diferente.

Así pues, el presupuesto es un instrumento a medida diseñado por y para la actividad productiva pública, y se mantiene, con muy pocas diferencias, en casi todos los países del mundo.

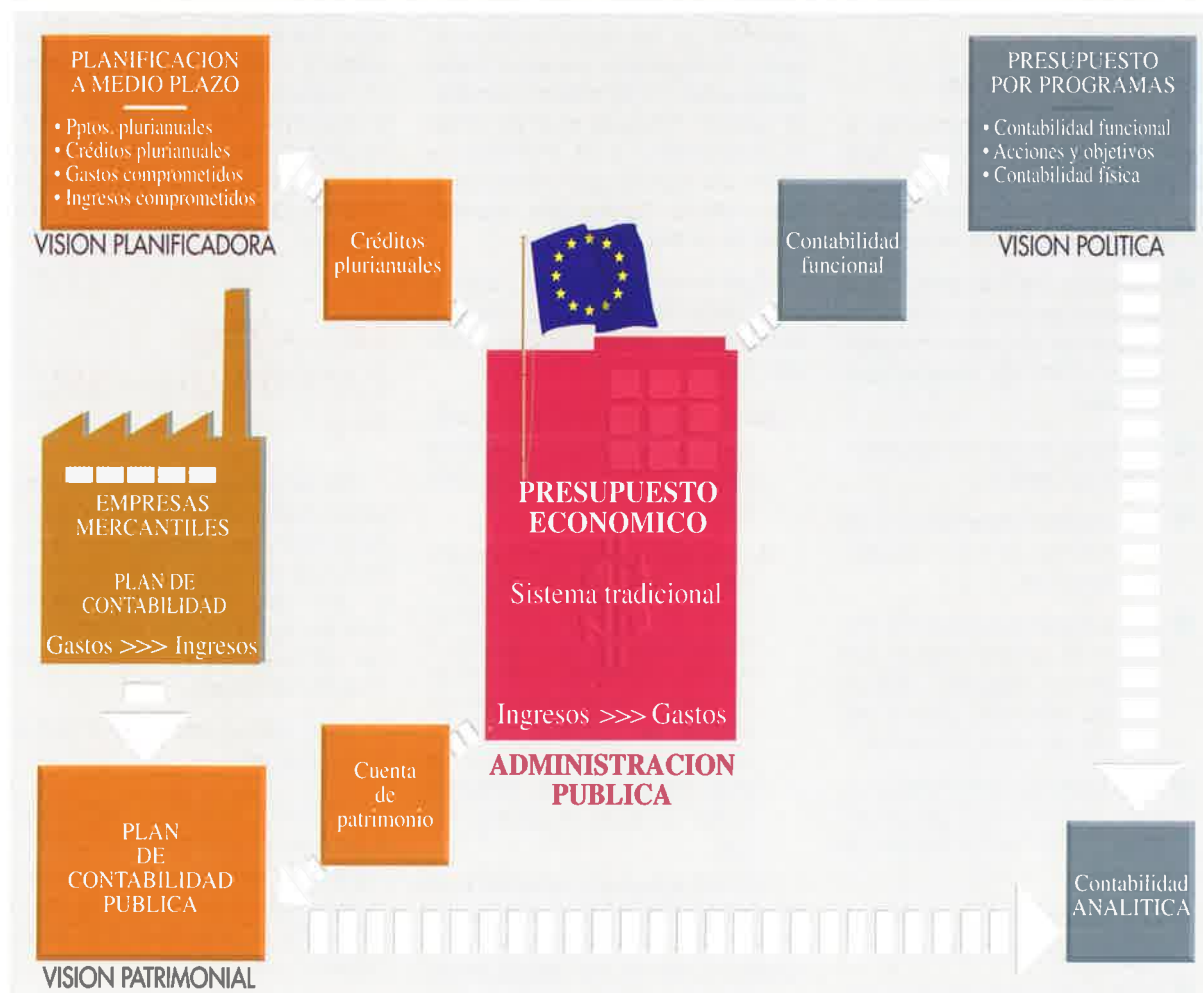
Avancemos ya que el PCP, es decir la entrada de los planes contables en el área de la administración pública, no pretende en modo alguno desplazar a los presupuestos actuales, sino completarlos con información adicional. Y, desde luego, el presupuesto seguirá siendo en el futuro el núcleo básico del sistema de información pública.

EL PLAN DE CONTABILIDAD PUBLICA COMO UNION DE LOS DOS SISTEMAS

El PCP es un sistema contable original, resultado de la hibridación de los dos sistemas históricos que antes describíamos y que resultaban ser diferentes, una mezcla del presupuesto administrativo con los planes generales de contabilidad.



LINEAS DE EVOLUCION DE LA CONTABILIDAD PUBLICA



Toda manipulación genética presenta caracteres atípicos -es decir, ligeramente *monstruosos* a primera vista- que es necesario conocer y que casi siempre se explican por la doble naturaleza que comparten. El asiento de cierre y de apertura son distintos, hay cuentas que siempre tienen saldo cero, otras carecen de contenido patrimonial, se prohíben los asientos-resumen, se hacen asientos con signos negativos en el debe y en el haber, etc.

Desde luego, ninguna adaptación sectorial del Plan General Contable había desarrollado nunca ni una ínfima porción de las originalidades que el PCP trae consigo.

Los dos estados financieros básicos incluidos en el Plan, como no

podía ocurrir de otro modo, son el balance de situación y la cuenta de resultados.

El balance de situación puede ser visto como una versión mejorada de la tradicional cuenta de patrimonio que completaba el sistema clásico presupuestario. Una presentación de los bienes de la administración, matizada según los niveles de utilidad pública a que se destinan, y de sus obligaciones (préstamos y deudas).

La cuenta de resultados no parece tener una lectura de excesivo interés. Esto era de esperar, si aceptábamos desde el inicio que la administración no tiene un resultado económico que podamos identificar como tal.

LA EVOLUCION DE LOS SISTEMAS PRESUPUESTARIOS

Si trasladamos nuestra atención hacia un planteamiento más global, sobre cómo han evolucionado en las últimas décadas las técnicas de control financiero de las administraciones públicas, observaremos que el sistema presupuestario tradicional, basado en la clasificación económica de los gastos, ha evolucionado en tres direcciones complementarias como se muestra en el gráfico.

El Plan de Contabilidad Pública

Desde el inicio de esta evolución en la Cuenta de Patrimonio que com-

pletaba la Liquidación del Presupuesto, supone, como ya hemos dicho, la culminación de la visión patrimonial de la administración.

La contabilidad plurianual.

Es la visión planificadora de la actuación pública. Todavía dista mucho de formar un todo integrado, pero numerosos elementos dispersos apuntan en la misma dirección:

- Las fases ADO de gastos: que dan transcendencia contable a operaciones sin relevancia patrimonial, como los compromisos de gasto.
- La incorporación de los remanentes de crédito.
- Los créditos plurianuales o de compromiso, con su contabilidad específica.
- Los ingresos afectados a la realización de gastos futuros: que conlleva un complejo sistema contable específico para el seguimiento de estas situaciones.
- Los ingresos comprometidos en firme: reproducción parcial del sistema ADO en el estado de ingresos.
- Los presupuestos a medio plazo, o planes de actuación.
- Otras propuestas, como los presupuestos bienales que parecen haber sido objeto de análisis en EE.UU.

La contabilidad funcional y física

Esta línea de evolución se basa en la idea de que el ciudadano desea no sólo saber cuánto se ha gastado la administración sino también saber cómo se ha gastado.

Una ejecución al 100% de un presupuesto de gastos no tiene nada de especial interés, depende de lo que se haya hecho con el dinero. Mejor

hubiera sido gastar el 50% para conseguir lo mismo, si esto era posible; y no digamos si, como suele ocurrir, en diciembre se han hecho multitud de gastos innecesarios porque *sobraba presupuesto*. La información del dinero gastado no ayuda muchas veces al parlamentario o al ciudadano a saber qué opinión debe tener de la administración pública que, supuestamente, está a su servicio.

Esta línea de desarrollo, que es probablemente la más importante y prometedora de las tres, ha tenido dos fases sucesivas:

- ▲ La contabilidad funcional: clasificando los gastos por su utilidad social, con preferencia a su clasificación económica.
- ▲ Los presupuestos por programas: a cada nivel de gasto funcional se le asocian unas acciones a realizar y unos objetivos a cumplir, cuantificados en unidades físicas. Se inicia así una contabilidad no monetaria, de magnitudes físicas, de las que se rinde cuenta y que es perfectamente auditable (auditorías físicas).

El nivel actual de implantación de los presupuestos por programas en las administraciones públicas es insuficiente, y una de las causas puede encontrarse, tal vez, en la prioridad de esfuerzos teóricos empleados para la implantación de los planes de contabilidad. Esto parece evidente, por ejemplo, en la evolución reciente del sector local.

Por otra parte, hay que reconocer la gran dificultad, teórica y práctica, que supone el desarrollo de los nuevos sistemas

físicos de información, lo que ha hecho que muchos profesionales de la gestión pública hayan desistido de seguir con un trabajo decidido en esta línea, muchas veces apenas iniciado.

Sin embargo, casi todos los auditores públicos tenemos la conciencia de que esta información objetiva sobre las acciones realizadas y los objetivos conseguidos es una extensión natural de nuestro trabajo, que se encuentra a un paso de las *auditorías de procedimientos* y *auditorías de los servicios públicos* que deberían centrarlo, posiblemente, en un futuro próximo.

LAS «JUSTAS COORDENADAS» DEL PCP

Se ha señalado al inicio de este trabajo que el actual PCP es un producto razonable, diseñado con dignidad y que, con la condición de situarlo en sus justas coordenadas, realizará una aportación interesante a las administraciones públicas del conjunto del Estado.

Una visión global del PCP puede ser la siguiente:

- El PCP culmina la visión patrimonial de la administración pública, iniciada con la cuenta de patrimonio, presentando los balances de situación como estados financieros esenciales.

- El Plan integra la información presupuestaria y patrimonial en un sistema único, solucionando así las frecuentes discordancias que se observaban entre ambos sistemas en su funcionamiento clásico.

- La aportación del PCP a la contabilidad pública, salvando lo anterior, es limitada, porque se nutre en un 95% de datos puramente presupuestarios. Básicamente añade:

- Nuevos conceptos económicos desconocidos para el presupuesto, las amortizaciones y las provisiones para gastos futuros.

- Criterios de periodificación de gastos e ingresos más avanzados, según el principio de devengo, y que, normalmente, tienen poca importancia.

Todos los hechos económicos trascendentes deben tener cabida en el presupuesto

● Para aportar ese 5% de información adicional, el sistema del PCP es muy complejo, tal vez demasiado: aparato informático muy elaborado, duplicación de libros contables, anotaciones innecesarias, complejidad de asientos contables, necesidad de formación específica del personal, tal vez procedimientos de conversión directa al final del ejercicio entre ambos sistemas hubieran sido más eficientes.

Los estados financieros del PCP no deben considerarse como el centro de la información futura que presentarán las administraciones públicas, o como el paso de la prehistoria a la historia contable, sino como una información adicional a la básica que seguirá ofreciendo el sistema presupuestario, diseñado a medida para las administraciones públicas. Y, posiblemente, en forma de contabilidad física de las acciones realizadas y de los objetivos conseguidos.

Si consideramos que el PCP está dentro de esta línea, como una aportación al servicio del presupuesto al que completa y unifica, a la vez que lo traduce a un formato contable más estandarizado, entonces es un producto válido y de innegable interés.

UN NUEVO PRESUPUESTO

Para terminar este análisis, retomamos la reflexión sobre el tema del viejo presupuesto.

Se podría llegar a pensar que los actuales borradores sobre criterios de contabilidad pública han sido formulados con un cierto olvido del papel central que la contabilidad presupuestaria tiene como fuente de información pública. El presupuesto, en esta lectura indirecta que de él ha hecho el PCP, se ha visto reducido a un documento de tesorería, que difícilmente va a llenar las necesidades de información de los parlamentarios y ciudadanos.

Si es verdad que el presupuesto es un documento de gestión de la tesorería pública, en un sentido muy amplio, también expresa el compromiso de actuación anual de una administración pública, conectando los gastos, acciones y objetivos en forma de programas presupuestarios.

Por lo tanto, la información presupuestaria tiene que ser necesariamente objetiva e integral. ¿Qué quiere decir esto?

El PCP culmina la visión patrimonial de la Administración Pública.

La objetividad implica limitar la subjetividad del contable, en sus anotaciones presupuestarias, hasta donde sea necesario. Un ejemplo: no parece recomendable que las entidades consideren sus préstamos formalizados y no dispuestos como pendientes de cobro o no, en función de sus gustos y preferencias. Y esto, por mucho que el efecto de este criterio alternativo se corrija posteriormente en el PCP, ya que la comparación de estados presupuestarios entre administraciones distintas llegaría a ser una tarea casi imposible.

Más importante que la homogeneidad de criterios es la integridad de la información presentada. No hay que conformarse con completar la información presupuestaria dentro del PCP. Todos los hechos económicos trascendentes deben tener cabida en el presupuesto.

Otro ejemplo: Si dos ayuntamientos han concedido la misma subvención en capital, pero uno de ellos ha entregado el dinero y el otro directamente el bien objeto de la subvención, no tiene demasiado sentido que el segundo no anote nada en su presupuesto. Se debe pensar en la deficiencia de información que este criterio contable presupuestario ha provocado. Desde luego no se ha alterado la tesorería pública, pero el Presupuesto debe ir más allá de esta visión instrumental.

Dicho de otra manera: ¿no habría sido necesario un crédito presupuestario específico para conceder la subvención en especie? Creo que sí.

La solución no sería difícil: el ayuntamiento debería contabilizar la entrega como una operación de baja de inmovilizado en el capítulo 6 de ingresos y una transferencia de capital en el capítulo 7 de gastos, mediante un cobro y pago en formalización. De esta manera, el presu-



puesto reflejaría tanto la subvención concedida como la disminución patrimonial experimentada.

Tal vez parece complicado, pero es exactamente la misma complicación inherente al asiento que habrá que practicar en el PCP.

Con ello, se posibilita una mejor conexión del presupuesto con sus tres desarrollos naturales: el propio PCP (al que se aproximaría más), los programas presupuestarios e incluso, la programación plurianual.

Por lo tanto, es una tarea importante el replanteamiento en profundidad del sistema presupuestario de contabilidad y la formulación de unos criterios de contabilidad específicos, homogéneos y objetivos, que garanticen que la información presentada a los parlamentos y ciudadanos sea razonablemente completa.



Nota: Este trabajo titulado «¿Para qué sirve el Plan de Contabilidad Pública?» ha sido adaptado a partir de una ponencia presentada en octubre de 1994, en Madrid, con ocasión de un seminario de formación sobre el nuevo Plan de Contabilidad Pública, dirigido a auditores de los Organos de Control Externo

Algunas líneas básicas de reflexión que podrían guiar este estudio futuro serían las siguientes:

- ✓ El Presupuesto debe mantener su sencillez tradicional, y evitar complicarlo excesivamente para que no pierda su sentido práctico. Debemos ser prudentes y pensar que puede haber algo de verdad en la frase que afirma: «la Administración, por vieja, es sabia».*
- ✓ La estructura económica del Presupuesto debe permitir una conexión directa con la Cuenta de Resultados del PCP, para las operaciones corrientes, y con el Cuadro de Financiación, para las operaciones de capital.*
- ✓ Para ello, los gastos e ingresos del PCP podrían clasificarse, del mismo modo que se ha hecho con los deudores y acreedores, entre presupuestarios y no presupuestarios. Estos últimos incluirían, debidamente diferenciados, tanto los nuevos conceptos -amortizaciones y provisiones- como las periodificaciones económicas.*
- ✓ Las operaciones de gasto e ingreso en especie, sin movimiento de fondos, que se produzcan en las administraciones públicas tendrán reflejo presupuestario, mediante movimientos en formalización similares a las operaciones correspondientes del PCP.*
- ✓ En este contexto general, no hay que desechar un nuevo replanteamiento del PCP. La Cuenta de Resultados -sin excesivo sentido- podría transformarse en una Cuenta de Variación del Patrimonio, que justificaría sin excepción todas sus modificaciones entre dos ejercicios consecutivos.■*