

Una opinión sobre el concepto de Contabilidad Pública

Jaime Pou Díaz
Inspector de Finanzas del Estado

I. INTRODUCCION

Es opinión bastante generalizada, que no resulta tarea fácil la definición del concepto de Contabilidad Pública.

Según Vela Bargues (1992; pág. 64) esta dificultad en definir la contabilidad pública se debe fundamentalmente a dos razones:

- Una primera razón, a nivel puramente teórico, reside en el hecho de que no existe una visión clara y unificada del concepto de Contabilidad Pública a través de la doctrina. Acudiendo al análisis de las doctrinas imperantes en el mundo, afirma que el término acuñado en nuestro país como Contabilidad Pública, no tiene un equivalente exacto en las doctrinas británica y americana, y que, en cierta manera, eran las doctrinas francesa e italiana las que más se aproximaban al caso español.

- La segunda razón, de orden eminentemente práctico, podemos encontrarla en la poca atención que tradicionalmente se ha venido prestando a los temas relacionados con la Contabilidad Pública, y es precisamente un autor francés como Magnet (citado por Vela Bargues) quien nos ilustra este argumento al afirmar que «la contabilidad pública se ha definido muy raramente. Su estudio, ausente de los programas generales de enseñanza superior, se ha relegado a escuelas de formación profesional de la Administración».

En nuestra opinión, la dificultad en la definición del concepto de la Contabilidad Pública ha sido debida a un estado de confusión y de falta de identidad provocados históricamente por causas diversas que trataremos de exponer en el presente trabajo para, a continuación, abordar las líneas básicas sobre las que podría construirse una concepción actual.

II. BREVE ANALISIS SOBRE LA EVOLUCION HISTORICA DE LA CONCEPCION DE LA CONTABILIDAD PUBLICA

Si se realiza un somero análisis histórico se puede comprobar que la materia denominada tradicionalmente *Contabilidad Pública* siempre ha estado oscurecida dentro del campo de estudio de otras materias, tales como el Derecho, la Teoría de la Hacienda Pública o la Macroeconomía, pero casi nunca se trató como tal materia contable; es decir, su estudio nunca se encuadró dentro del área de conocimiento que se conoce con el nombre de *contabilidad*.

Tal como ya tuvimos ocasión de exponer en otro trabajo (Pou, 1993) hasta la Gran Depresión del año 1929, la concepción y organización de la Contabilidad Pública respondía adecuadamente a la concepción de la Hacienda clásica, hasta entonces imperante. El conjunto de principios o normas que regulan la Contabilidad Pública

No existe una visión clara y unificada del concepto de Contabilidad Pública

tradicional está integrado por los denominados *principios presupuestarios contables* que, como es conocido, era una traducción, al campo contable, de los *principios presupuestarios políticos y económicos* que regían la Hacienda Pública clásica. De acuerdo con ello, la Contabilidad Pública se concibe como una contabilidad estrictamente presupuestaria y al servicio del control de la actividad económico-financiera, pero tal como se entendía tradicionalmente este control, como control sobre medios y procedimientos con criterios estrictos de legalidad.

Esta concepción tradicional trajo como consecuencia que el estudio de la Contabilidad Pública se enmarque en el campo de estudio del Derecho Financiero y más en concreto del denominado Derecho Presupuestario.

De acuerdo con Calleja Meso (1968; pág. 12), la Contabilidad Pública *«tiene tan íntima relación con el Derecho que ha llegado a considerarse algunas veces como una rama del mismo, y muchos autores la consideran bajo un punto de vista exclusivo ó predominantemente jurídico, puesto que sus principios suelen estar recogidos en normas legales y reglamentarias»*.

Dentro de la concepción tradicional expuesta, alternativamente a la concepción jurídica, se la ha considerado como una parte de la Teoría de la Hacienda Pública, presentando en tal caso, como objeto de estudio, los gastos públicos, el presupuesto y el control de su ejecución. Es decir, se entendía que todo aquello que no era objeto de estudio de los *ingresos públicos* integraba el campo de lo que se denominaba Contabilidad Pública.

La Gran Depresión de 1929 exigió a los Estados una mayor intervención en la economía, por lo que se comienza a realizar serios esfuerzos para mejorar la información financiera pública con el fin de que fuera útil en la toma de decisiones de política económica. Como quiera que dichas decisiones requieren información en términos macroeconómicos, la consecuencia lógica fue la imposición de una nueva concepción encuadrada en la macrocontabilidad, es decir la Contabilidad Nacional.

A partir de este momento se va imponiendo el criterio de subordinación de la Contabilidad Pública a los requerimientos de la Contabilidad Nacional, hasta tal extremo que, según Calleja Meso, (1968; pág. 11) *«es necesario que sus cuentas sean*

adaptadas a las clasificaciones impuestas por la contabilidad nacional, con objeto de que sus cifras sean homogéneas».

El proceso esbozado es lo que provoca, a nuestro juicio, la situación confu-

sa y de falta de identidad que ha padecido la contabilidad pública hasta fechas muy recientes y que todavía no se puede considerar totalmente superado.

Esta concepción tradicional comienza a quebrar a mediados de la década de los se-tenta cuando se demanda a la Contabilidad Pública información útil para la gestión; se empieza a abrir paso una dimensión nueva como es la contabilidad al servicio de la gestión. Sin dejar de preocupar el alcance jurídico de la actividad llevada a cabo por los gestores responsables de los servicios públicos, se busca controlar la gestión a través de ópticas diferentes, como son la eficiencia y eficacia.

Es bien conocido que, la eficiencia y la eficacia, son magnitudes y conceptos que nacen y se acuñan en el mundo de las empresas de negocios. Al intentar aplicarlas al ámbito público o gubernamental, se pone de manifiesto la insuficiencia e incluso invalidez de los modelos contables tradicionales que, de acuerdo con los objetivos perseguidos, manejan información de estricta naturaleza financiera. Para la medición o cuantificación de las magnitudes indicadas se



necesita información de naturaleza diferente a la financiera, como es la elaborada en términos de coste y en términos de unidades físicas de producción, etc.

Por otro lado, y coincidiendo casi en el tiempo, surgen otros demandantes de la información contable pública:

- ◆ Las instituciones financieras que, en su calidad de prestamistas de las administraciones públicas, demandan información sobre la posición financiera de las mismas con el fin de deducir en qué condiciones pueden realizar sus préstamos.

- ◆ Los ciudadanos en general que, en su calidad de contribuyentes y titulares del derecho a voto, demandan cada vez con mayor intensidad información sobre el uso de los recursos públicos.

Se llega así a una situación en donde los modelos tradicionales de contabilidad pública entran en crisis, poniendo claramente de manifiesto la insuficiencia de los mismos.

III. CONCEPCION ACTUAL DE LA CONTABILIDAD PUBLICA

III.1. La contabilidad pública como contabilidad

En primer lugar hay que afirmar que la Contabilidad Pública es ante todo y sobre todo *contabilidad*. Se quiere expresar que en el estado actual de la cuestión ya no caben las concepciones imperantes en otros momentos de considerar a la Contabilidad Pública como una parte del Derecho Financiero o de la Teoría de la Hacienda Pública o como un subsistema de la Contabilidad Nacional.

El estudio actual de la Contabilidad Pública se encuadra (o debe encuadrarse) dentro del área de conocimientos de la Teoría General de la Contabilidad y, desde este punto de vista, es sustancialmente igual

que la contabilidad privada. De acuerdo con ello, la Contabilidad Pública, al igual que cualquiera otra contabilidad se concibe hoy como «un sistema de elaboración y comunicación de información».

La información que ha de elaborar y suministrar este sistema es de naturaleza diversa. En un primer momento la información que ha de suministrar es de naturaleza básicamente financiera, externa o patrimonial; se persigue fundamentalmente satisfacer las necesidades de usuarios externos a las organizaciones (proveedores, clientes, prestamistas, inversores, etc.). Todo el conjunto de los llamados *principios contables generalmente aceptados* (PCGA) persiguen elaborar *información final*, a la fecha del cierre del período contable y con la finalidad de obtener las denominadas *cuentas anuales*.

Conforme van apareciendo necesidades de información a los efectos internos de toma de decisiones de gestión, se va configurando una

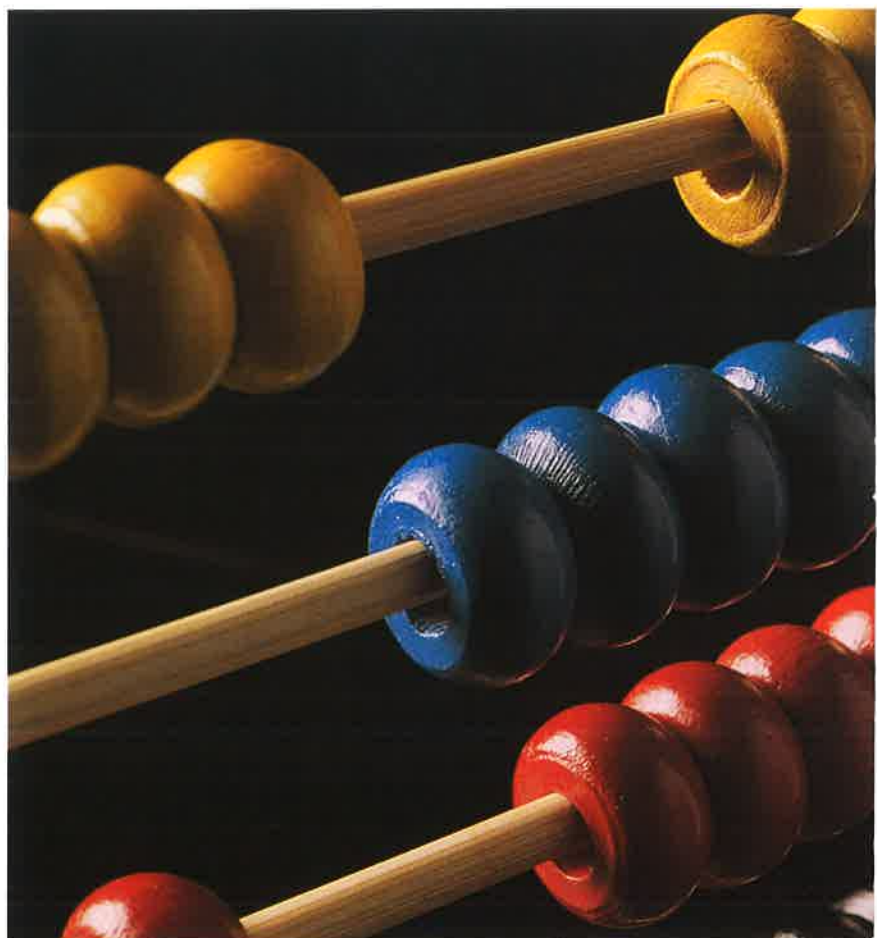
El uso de la informática en la contabilidad ha sido definitivo para conseguir determinados fines

dimensión diferente del sistema de información, abriéndose paso el ámbito denominado interno, de costes o de gestión. El sistema se hace más complejo. Es signifi-

cativo comprobar cómo ha ido evolucionando este ámbito: se ha pasado de hablar de contabilidad interna, analítica o de costes a contabilidad de gestión, contabilidad directiva, estratégica, etc.

La relevancia y oportunidad de la información que se demanda para la gestión vienen determinadas por variables en muchos casos diferentes a las de la información financiera.

En definitiva, se trata de que con un solo tratamiento de los datos, la contabilidad pueda dar satisfacción a múltiples y diversos fines. Esto únicamente se puede conseguir concibiéndola como un sistema de información que, para hacerlo operable, tiene que estar soportado informáticamente.



Se quiere destacar que el uso de la informática en la contabilidad ha sido determinante en orden a la consecución de determinados fines que, solamente hace unos pocos años, eran impensable alcanzarlos. Sin duda alguna ha influido en la evolución de la propia concepción de la contabilidad. Si a todo ello se une el hecho de que, como consecuencia del cada vez más frecuente uso intensivo de los avances tecnológicos, se tiende a la integración de los sistemas existentes en una organización, la situación se complica llegándose a cuestionar los propios límites del sistema contable, es decir, dónde empieza y termina la contabilidad. A estos efectos creemos oportuno reproducir el siguiente párrafo que recogemos de la Presentación, del nº 47 (Julio-Agosto 1994) de la Revista *Partida Doble* dedicada monográficamente a la *contabilidad de gestión* y firmada por F. Serrano:

«...cada vez son más los autores que se cuestionan que la contabilidad rebasa los tradicionales límites de la partida doble: así el ABC y los costes tradicionales siguen midiendo magnitudes financieras producidas en operaciones económicas que provocan entradas y salidas (debe/haber)

en los fondos de valor (patrimonio) del sujeto económico. Si ahora se revela que los tiempos de pedido deben ser controlados ¿es necesario que sean los departamentos de contabilidad los que asuman la función?, es decir, en contabilidad ¿se siguen las variables del modelo contable basados en procedimientos debe/haber, o se hace el seguimiento de todo tipo de variables de gestión, incluidas las externas como cuotas de mercado, imagen de productos, etc.? Como clasificar en una tarea consistente en trazar líneas poco menos que en el aire, podemos clasificar lo que queramos y como

queramos, ahora bien en la empresa las líneas pueden alterar funciones y responsabilidades departamentales que en última instancia repercuten en el estatus de personas físicas. ¿Estaban los responsables de muchas empresas de acuerdo con la tendencia expansionista, (por no decir imperialista) de esta óptica contable?».

Esta cita, creemos que expresa claramente el problema que actualmente presenta la delimitación y concepto de la contabilidad y que nos atrevemos a concretar en estas dos cuestiones siguientes:

1. Al evolucionar la contabilidad hacia las denominadas «de gestión», «directiva», etc., cabe preguntarse, como lo hace F. Serrano: ¿en contabilidad se tiene que hacer el seguimiento de todo tipo de variables de gestión?

2. Al irse imponiendo en las organizaciones, con carácter cada vez más normal, los sistemas integrados de gestión gracias a los grandes avances tecnológicos que en los últimos años ha experimentado la informática, ¿cabe convencionalmente delimitar el campo contable? Es evidente que según donde se tracen sus líneas de delimitación, afectará a

las competencias atribuidas tradicionalmente a los distintos departamentos y, con ello, a los estatutos profesionales de los responsables de los mismos.

Aplicando las ideas expuestas en los párrafos precedentes al ámbito público, es fácilmente comprobable cómo cada vez con mayor frecuencia, se van diseñando, desarrollando y poniendo en funcionamiento sistemas de información que integran funciones que, en los planteamientos organizativos tradicionales, estaban claramente diferenciadas y asignadas a departamentos distintos: gestión, tesorería, patrimonio, contabilidad, control interno, etc. El análisis de

la evolución de estos sistemas pone de manifiesto que generalmente se van nucleando y desarrollando alrededor y a impulsos del sistema de información contable, entendiendo éste en su visión estrictamente financiera.

El integrar funciones mediante los sistemas informáticos ha traído como consecuencia que, por ejemplo, las de tesorería (de acuerdo con los criterios tradicionales) se ejecuten automáticamente a impulso de otras funciones que nunca se consideraron en el campo de la tesorería. Por otro lado, al ir utilizando sistemas EDI'S en la relación con nuestros suministradores, afecta a las tareas encomendadas a los denominados tradicionalmente órganos de gestión.

Es decir, los sistemas de información que con más frecuencia se vienen implementando en nuestras organizaciones públicas, integran un amplio espectro de funciones que, por temor de los avances tecnológicos, se van a ejecutar de forma diferente a la que tradicionalmente conocemos.

La manera normal de actuar en las organizaciones que se va imponiendo puede describirse, de forma muy simplificada, de la siguiente manera:

¿En contabilidad se tiene que hacer el seguimiento de todo tipo de variables de gestión?



El sistema se activa como consecuencia de la toma o registro de datos, generando una serie de efectos internos que posibilitarán la satisfacción de múltiples fines de naturaleza diversa. Ahora bien, esos datos que se registran no tienen por qué ser necesariamente de naturaleza económi-

cofinanciera, sino de cualquier otro tipo (físico o de otra naturaleza), necesario para diversas necesidades de gestión.

El llamado sistema de información contable está claro que forma parte del gran sistema de información de las organizaciones, constituyendo un subsistema del mismo, pero al alcanzar altos grados de integración, gracias a los avances que últimamente ha experimentado la informática, los límites de separación entre las diferentes áreas

funcionales se difuminan. Se nos presenta así una dificultad nueva para definir la contabilidad. Objetivamente es difícil llegar a pronunciamientos incuestionables; sólo por la vía convencional es por la que se puede llegar actualmente a un concepto de la Contabilidad Pública.

En esta línea de pensamiento, la Contabilidad Pública actualmente se concibe como un subsistema del sistema de información de determinadas organizaciones de titularidad pública cuyo ámbito de aplicación vendrá delimitado por:

- el tipo o clase de las organizaciones a que se refieren
- por los fines que ha de satisfacer

Es decir, sin abandonar la idea de integración en el sistema de información de las organizaciones, sus límites sólo se pueden marcar, identificando convencionalmente su ámbito subjetivo de aplicación y los fines cuya satisfacción se le encomiende,

aspectos ambos que pasamos a estudiar a continuación.

III.2. Delimitación del ámbito subjetivo o del entorno de la contabilidad pública

Tradicionalmente ofrecía pocas dudas delimitar el entorno de la Contabilidad Pública; lo público se contraponía a lo privado, permitiendo hablar de contabilidad privada para referirse a la contabilidad de los entes, organizaciones, empresas, etc., de titularidad privada y, de Contabilidad Pública para referirse a los entes de titularidad pública que, en la concepción tradicional de la Hacienda Pública Neutral, únicamente eran los denominados entes territoriales: Estado, Provincia y Municipio.

A estos efectos nada más expresivo que la definición de contabilidad pública de ACED y BARTRINA (1928; pág. 38): «la ciencia de la contabilidad especialmente aplicada a la administración económica del Estado, Provincia y Municipio». No es preciso advertir que estos tipos de entes nunca se pueden encontrar en el ámbito privado, por lo que la separación entre contabilidad pública y privada no planteaba mayores conflictos.

Conforme fue evolucionando la Hacienda Pública, van apareciendo nuevos entes de titularidad pública pero de naturaleza diferente a los territoriales, haciéndose cada vez más complejo lo que vendría a denominarse Sector Público que es un término acuñado por los sistemas de Contabilidad Nacional.

Todo ello trae como consecuencia que el ámbito público esté integrado por un conjunto amplio y heterogéneo de entes de naturaleza diversa, pudiéndose identificar en él

unidades económicas empresariales de igual naturaleza que las privadas, junto con los tradicionales entes territoriales. En esta situación y al seguir aplicando el mismo criterio de delimitación, es decir, el criterio de titularidad, se impone una corriente de opinión que identifica Contabilidad Pública con la contabilidad del sector público ó contabilidad de los entes que integran el sector público.

Por otra parte, el problema se viene a complicar con la publicación de la LGP en enero de 1977. En este texto legal se utiliza la locución Contabilidad Pública en distintos artículos con significado diverso.

Comencemos señalando que el artículo 19 habla sólo de contabilidad, sin calificarla, al decir que la Hacienda Pública queda sometida al régimen de contabilidad. Sin embargo, el Título VI en donde se recoge la normativa contable, se denomina «De la Contabilidad Pública».

En el primer artículo del citado Título, se dice que el Estado y las Entidades integrantes del sector público estatal quedan sometidos al régimen de Contabilidad Pública, para, en el artículo siguiente, declarar que este sometimiento lleva consigo la obligación de *rendir cuentas*.

Parece, pues, configurar a la Contabilidad Pública como la de los entes que integran el sector público, subordinándola al principio de rendición de cuentas.

El Estado y las entidades del sector público están sometidas al régimen de Contabilidad Pública

Ahora bien, los redactores de este texto legal tuvieron presente la complejidad del sector público y la heterogeneidad de los entes que lo integran ya que, por una parte (artículo 125) se prevé la elaboración de un Plan General de

Contabilidad Pública y, por otra, (artículos 125, c) y 127) se dice que a las Sociedades Es-tatales les serán de aplicación el Plan General de Contabilidad de la Empresa española. Es evidente que cuando ahora utiliza la



locución Contabilidad Pública (en el Plan Contable) se refiere a una parte de entidades del sector público, ya que a las sociedades estatales no les será de aplicación el Plan Contable Público, sino el de las empresas españolas.

Esta distinción, creemos, comienza a ser correcta aunque sin aclarar la confusión conceptual que encierran los preceptos de la ley, por lo que para llegar a definir qué significa el apelativo de *público* tenemos que acudir a criterios diferentes a los que nos aporta dicho texto legal.

Estos criterios, esencialmente de naturaleza económica son, de acuerdo con lo establecido en el Documento nº 7 de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, (en lo sucesivo CPNCP) los siguientes:

- la actividad
- la forma de financiación
- la ausencia de ánimo de lucro

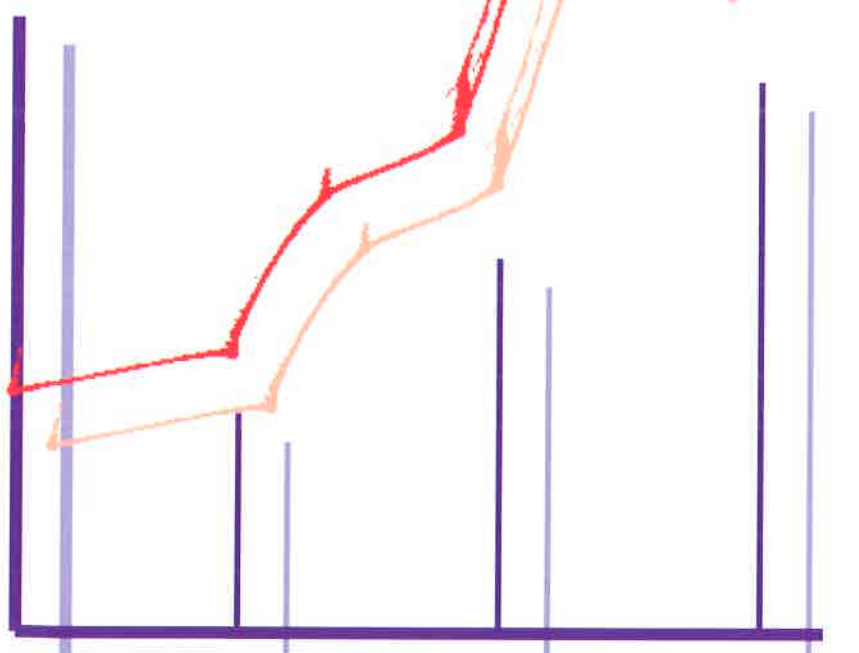
El primer criterio a examinar es el de *la actividad*, es decir, qué es lo que hace al ente público objeto de estudio o, lo que es lo mismo, la razón de ser de su existencia ó lo que en términos de sociedades mercantiles denominaríamos *objeto social*.

Desde este punto de vista cabe distinguir los siguientes tipos de actividades que caracterizan al ente sujeto de contabilidad pública:

- *Diseño de políticas, asesoramiento estratégico ó elaboración de disposiciones reguladoras.*
- *Producción de bienes y servicios destinados a satisfacer las necesidades de la colectividad, dirigidos por tanto, a la pluralidad de la misma.*
- *Producción de bienes y servicios destinados a otros entes del sector público.*
- *Realización de operaciones de redistribución de la renta y la riqueza nacional.*

Consecuencia de la actividad que se realiza es el segundo criterio, la *forma de financiación*. La misma estaría constituida fundamentalmente por fondos públicos procedentes de pagos obligatorios, directos ó indirectos, sin contraprestación proporcionada o medible. Es decir, su financiación normal sería a través de *impuestos* percibidos por el ente en cuestión, bien directamente o bien indirectamente de otro ente a través de transferencias de fondos.

No obstante, y a pesar de lo dicho, en ocasiones la actividad puede consistir en la producción de bienes y servicios destinados a satisfacer necesidades individuales mediante un precio, procediendo la financiación, en todo ó en parte, de la venta de la producción. Tales son los supuestos, en nuestro país, de las *Tasas y los precios públicos*. En todo caso se trata de entidades que no persiguen lucro. Desde este punto de vista son entidades de naturaleza idéntica a las no lucrativas de titularidad privada, hasta tal extremo que esta nota (la ausencia de ánimo de lucro) ha sido el punto de partida para la realización de determinados estudios, entre los que cabe destacar el Informe de Investigación encargado por el FASB, en el año 1978 a Robert N. Anthony sobre «*La Contabilidad Financiera en las Organizaciones No Empresariales*». De acuerdo con dicho informe, al considerar el amplio espectro de entidades-sujetos-contables, se debe distinguir entre *organizaciones empresariales* y las *organizaciones no empresariales*, entendiendo como *empresariales* las organizaciones orientadas hacia el beneficio, mientras que las *no empresariales* son las organizaciones sin ánimo de lucro.



A su vez dentro de estas últimas, el citado Informe distingue dos tipos de organizaciones que las denominan de Tipo A y de Tipo B.

Las de Tipo A, serían organizaciones sin ánimo de lucro cuyos recursos se obtienen, total o casi totalmente, de ingresos derivados de la venta de bienes y servicios.

Las de Tipo B, son organizaciones sin ánimo de lucro que obtienen una cantidad significativa de sus recursos financieros de fuentes distintas de la venta de bienes y servicios.

En relación a la distinción entre Sector Público/Sector Privado, se dice en el citado Informe lo siguiente:

«Existe la convicción de que las organizaciones del sector privado son básicamente organizaciones empresariales, mientras que las organizaciones del sector público son básicamente organizaciones no empresariales. Aunque una distinción tal es útil a determinados efectos, no funciona bien al considerar los problemas contables. La contabilidad apropiada para un servicio, hospital o universidad propiedad del gobierno parece que no difiere de modo significativo de la apropiada para organizaciones similares en el sector privado. Tales diferencias, cuando existen, surgen de razones distintas de la naturaleza del derecho de propiedad. Por ejemplo, los problemas contables en un hospital municipal que se mantiene con ingresos fiscales pueden diferir de los de un hospital de propiedad privada que se mantiene por las tasas cargadas a los pacientes, pero los problemas contables en un hospital municipal mantenido por tasas cargadas a los pacientes no difieren sustancialmente de los de un hospital de propiedad privada.»

Coincidente con los planteamientos de Anthony, la nota de *ausencia o presencia de ánimo de lucro* es, en nuestra opinión, la más relevante en orden a determinar los ámbitos de aplicación de las denominadas Contabilidad Pública y Contabilidad Em-

presarial. De acuerdo con ello, la primera sería la contabilidad a aplicar a las entidades no lucrativas, mientras que la empresarial sería la contabilidad de las entidades orientadas hacia el beneficio.

Todos los entes que, perteneciendo al sector público, reúnan las características señaladas serán las entidades contables de la Contabilidad Pública.

El documento nº 7 de la CPNCP establece que el entorno de la Contabilidad Pública viene determinado, además del marco económico acabado de examinar, por un marco jurídico constituido por un conjunto de normas que conforman el Derecho Administrativo, destacando, entre otras, las que regulan su régimen de contratación, el régimen patrimonial, el régimen de su personal, la gestión de los servicios y su actividad económico-financiera.

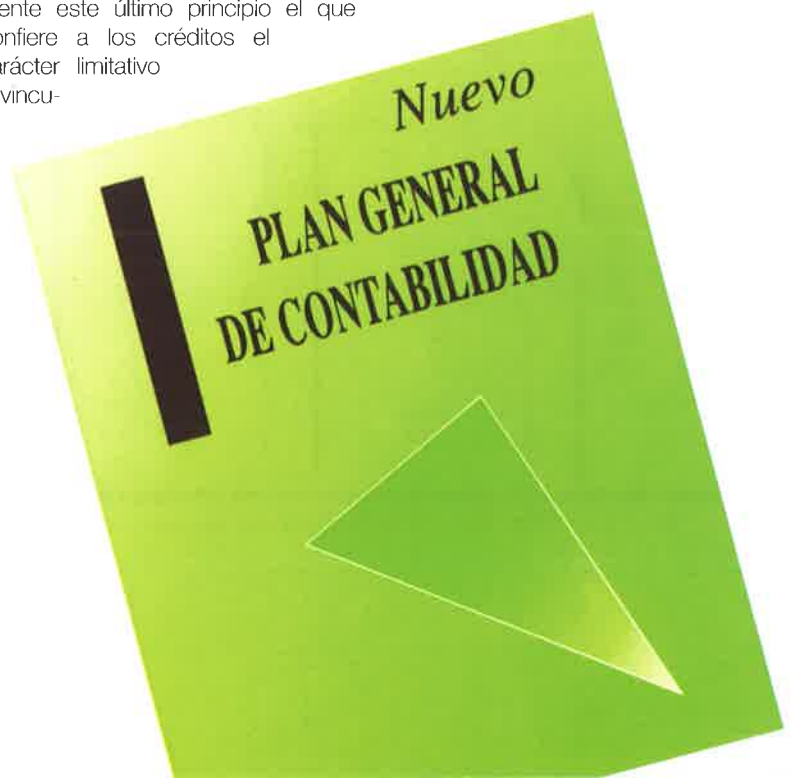
La actividad económico-financiera se encuentra sometida a unos determinados regímenes presupuestarios y de control. El régimen presupuestario se caracteriza por un conjunto de principios, entre los que cabe destacar, el de unidad, universalidad, no afectación de los recursos y el de especialidad. Es fundamentalmente este último principio el que confiere a los créditos el carácter limitativo y vincu-

lante que condiciona la actividad económico-financiera.

El régimen de control presenta una triple acepción de legalidad, financiera y eficacia.

En resumen, del amplio espectro de entidades que integran el denominado sector público, todas aquellas que reúnan las características económicas que han quedado estudiadas y que, además, están sometidas al Derecho administrativo (entendiéndolo en su significado más amplio como ordenamiento jurídico público en contraposición del ordenamiento jurídico privado), serán los sujetos contables propios que definen a la contabilidad pública. A estos tipos de entes les denominamos Administraciones públicas. Hay que advertir que el significado con que aquí se utiliza la locución *administraciones públicas* no es coincidente con el consagrado en los distintos sistemas de Cuentas Nacionales, ni ambos con el utilizado en nuestro ordenamiento jurídico (por ejemplo, Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), lo cual viene a incorporar una confusión terminológica no deseada.

El control y la política económica, funciones básicas de la Contabilidad Pública



III.3. Fines de la Contabilidad Pública

El análisis de los fines de la Contabilidad Pública es obligatorio cuando se aborda el estudio de la definición del concepto. Esta obligatoriedad no es exclusiva de la Contabilidad Pública, sino que es de aplicación al estudio de la contabilidad en general.

Al tratarse la contabilidad de un sistema de elaboración y suministro de información, su concepción viene condicionada por la demanda que se haga de la información que suministra. Esta información será requerida, con mayor o menor intensidad, en función de la utilidad que reporte a los hipotéticos usuarios de la misma. El problema del análisis de los fines está íntimamente relacionado con el estudio de los demandantes de la información.

Este planteamiento no es en absoluto novedoso; hace más de 30 años (abril de 1964) el entonces Subdirector General de Contabilidad en la Intervención General de la Administración del Estado, Mariano Ribón Ruiz, en una conferencia pronunciada con ocasión del LXXI Aniversario de la creación del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado y, precisamente bajo este mismo título de «Los fines de la Contabilidad Pública» señalaba que «Análogamente a lo que ocurría en la contabilidad privada, en la pública hay también distintos elementos interesados, y, por tanto, tampoco será una sola la finalidad que tenga que cumplir», para a continuación citar como interesados a: «las Cortes Ministerio de Hacienda, Ministerios y órganos gestores, Tribunal de Cuentas, Gobierno y algunos organismos especializados».

Diez años más tarde, en 1974, y con ocasión del centenario de la Intervención General de la Administración del Estado, Ceferino Argüello y Juan Aracil publican en el nº 31 de la Revista Hacienda Pública Española, un artículo sobre «Funciones múltiples de un sistema moderno de Contabilidad Pública», en el que, como presupuesto de partida, consideran nece-



sario abordar la tarea de «conocer la composición de la demanda de datos» para después, y en función del resultado de dicho estudio, poder «elegir los instrumentos más idóneos para satisfacer esa demanda».

Más recientemente cabe destacar en nuestro país, entre las múltiples aportaciones que sobre el particular se han realizado, a Gabas Trigo (1991; pág. 51) para el que, «la coordinación usuarios y objetivos de la información contable pasa a un primer plano de importancia en el desarrollo del marco conceptual, cuyo objetivo primario, según Stamp (citado por Gabas) es satisfacer las legítimas necesidades de los usuarios».

Para el citado autor (1991; págs. 51 y 52), «los usuarios aparecen como los protagonistas del proceso, como arranque del mismo, puesto que la primera fase, es decir, quiénes son los sujetos

más importantes en dicho proceso e inmediatamente identificar sus necesidades, que inspiran los objetivos y características de la información contable, para a su vez cerrar el ciclo con la utilización de la información elaborada y su análisis o evaluación en el sentido de contraste entre la necesidad y su grado de satisfacción».

Aplicando este método de análisis a nuestro caso concreto de la Contabilidad Pública, ya hemos expuesto a grandes rasgos cómo ha ido evolucionando en función de las diferentes demandas de información. Señalábamos que tradicionalmente la contabilidad pública se ha concebido al servicio de dos funciones básicas: el control y la política económica. Respecto a ellas cabe identificar unos destinatarios concretos: Organos de control (interno-externo) y autoridades responsables de la política económica (Gobierno, Ministro de Economía y Hacienda). Tenemos que llegar a épocas relativamente recientes para identificar otros demandantes tales como los gestores responsables de los servicios públicos, inversores, en calidad de prestamistas y ciudadanos en general.

De este proceso se deduce un rasgo diferenciador característico de la contabilidad pública tal como expone Vela Bargues (1992; pág. 76) «que los usuarios de la información suministrada en contabilidad pública tienden a ser de carácter interno».

Con esta valoración nos identificamos plenamente tal como hemos expuesto; nada más ilustrativo que la lista de interesados señalada por Ribón Ruiz y anteriormente reproducida. Todos ellos son de carácter interno.

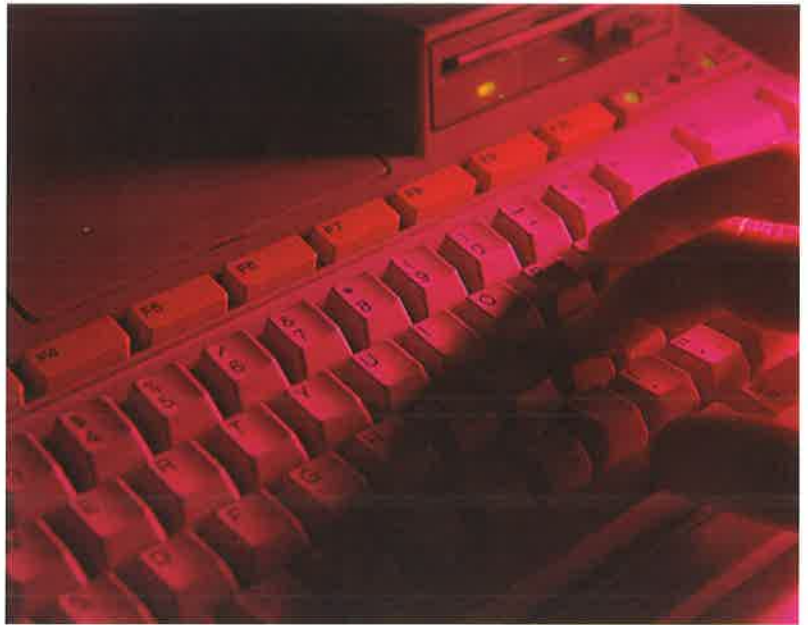
Ahora bien, tal como señala Vela Bargues (1992; pág. 77), se ha podido detectar que, en los últimos años el «universo de usuarios de la información suministrada por la contabilidad pública se ha

La contabilidad pública debe satisfacer a los distintos destinatarios suministrando la información precisa

agrandado considerablemente» y, este fenómeno para el citado autor (1991; pág. 77) «tiene una consecuencia inmediata, con repercusiones directas en el sistema contable de los entes públicos. En efecto, si el universo de usuarios se ve modificado, las necesidades de información de éstos se van a ver obviamente afectadas. Y si varían las necesidades, el tipo de información requerida no puede seguir siendo siempre el mismo. En consecuencia, los sistemas de información contable deberán adaptarse a los cambios».

La CPNCP sensible al estado actual descrito dedica la parte segunda de su Documento nº 1 al estudio de los «Destinatarios de la información contable» y señala que entre los mismos «se abre una gama muy amplia de colectivos, desde los órganos de gobierno de las entidades a los mismos ciudadanos como tales, pasando por las empresas y organizaciones patronales, trabajadores y sindicatos, suministradores de bienes y servicios, prestamistas y otros acreedores, responsables de la política económica, financiera y fiscal a sus diferentes niveles, parlamentos y otras asambleas, legislativas o no, órganos de control externo dependientes de aquellos y, en general, cuantos colectivos se vean afectados de una u otra manera por la actividad económico-financiera del sector público, que prácticamente son, por una u otra razón, y desde diferentes ópticas, todos los que componen el tejido político, económico e institucional de la sociedad».

De acuerdo con el citado Documento nº 1, el amplio espectro señalado de destinatarios de la información contable pública, puede sintetizarse en los grupos siguientes:



Se pide a los gestores públicos que, además de ser "legales", sean eficientes y eficaces

▲ Organos de representación política, es decir, las asambleas legislativas elegidas por sufragio universal en cada uno de los niveles en que se

estructura la organización territorial del Estado: Cortes Generales, Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y los Plenos de las Diputaciones, Cabildos y

Consejos Insulares, Ayuntamientos y demás Corporaciones Locales.

▲ Organos de gestión, encargados de las distintas administraciones públicas tanto en los niveles político-administrativos, entre los que se incluirán el Gobierno de la Nación y sus ministros, los Gobiernos de las Comunidades Autónomas y sus respectivos Consejeros, Alcaldes y Presidentes de Corporaciones Locales, como en los niveles puramente de gestión, entre los que se contarían los demás escalones de las distintas administraciones.

▲ Organos de dirección y gestión de las Sociedades y Empresas públicas.

▲ Organos de control externo, el Tribunal de Cuentas y los Tribunales, Cámaras y Comisiones de Cuentas de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales; y órganos encargados del control interno en sus múltiples acepciones: financiero, de legalidad, de eficiencia y eficacia, etc.

▲ Entidades privadas, asociaciones y ciudadanos interesados en la «res pública».

Las necesidades de información de cada uno de los distintos grupos de destinatarios, e incluso dentro del mismo grupo, son muy diversas, tanto en la cantidad de información a suministrar como en su presentación. La Contabilidad Pública debe satisfacer a los distintos destinatarios, suministrando la información con la estructura y en el momento precisos.

Estando de acuerdo sustancialmente con la clasificación de la CPNCP, opinamos que la misma todavía presenta un acentuado sesgo hacia los planteamientos tradicionales, tal como denota la aparente poca atención que le dedica a los interesados externos que, sin duda alguna en los últimos años han adquirido un importante peso específico.

Con el fin de señalar la información más relevante que, a nuestro juicio, actualmente se demanda, reclasificaremos a los destinatarios de la forma siguiente, sin que el orden de exposición prejuzgue valoración alguna:

1- *Los ciudadanos en general, en su calidad de votantes, contribuyentes y receptores de los servicios públicos.*

2- *Entidades financieras, en su calidad de prestamistas de los entes públicos (inversores de fondos vía préstamos). Hay que incluir en este grupo a los analistas financieros.*

3- *Suministradores de bienes y servicios públicos: contratistas de obras públicas, suministradores de energía eléctrica, comunicaciones, agua, seguridad, equipos de oficina, etc.*

4- *Organos y autoridades responsables de la política económica: Gobierno de la Nación y Ministerio de Economía y Hacienda, principalmente.*

5- *Organos de gestión y, en general, los responsables de la prestación de los servicios públicos: Ministros, Consejeros de las Comunidades Autónomas, Concejales de los Ayuntamientos, Directores Generales, Presidentes o Directores Generales de los Organismos autónomos, etc.*

6- *Organos de control externo: Tribunal de Cuentas y Tribunales, Cámaras, Audiencias y Sindicaturas de Cuentas de las Comunidades Autónomas.*

7- *Organos de control interno: Intervenciones Generales del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.*

8- *Organos de representación política: Congreso, Senado, Parlamentos de las Comunidades Autónomas, Plenos de las Corporaciones Locales, etc.*

9- *Organos supranacionales: Unión Europea, Fondo Monetario Internacional, OCDE.*

Como indicábamos, a continuación vamos a exponer la que, en nuestra opinión, es la información más relevante que cada uno de los grupos de interesados señalados demanda con carácter de más normalidad o asiduidad, queriendo decir que la información que se va a asociar a cada uno de ellos no es de su exclusiva, como no podía ser de otra manera, sino que es la que le va a caracterizar.

Los ciudadanos, en su calidad de contribuyentes y receptores de los servicios públicos, fundamentalmente demandan información sobre el volumen de los impuestos aportados poniéndolo en relación con el nivel de satisfacción sentido como consumidor, usuario de los servicios públicos. En concreto, demanda información del tipo siguiente:

✓ Volumen de impuestos recaudados, tanto en términos absolutos por cada uno de las principales figuras tributarias (Impuesto que grava la renta de las personas físicas y el que grava el valor añadido) como en términos relativos, respecto al PIB, tasa general de *presión fiscal*, etc.

✓ Volumen del *fraude fiscal*, tanto en términos absolutos como respecto al PIB.

✓ Distribución de los fondos por grandes rúbricas funcionales (Educación, Sanidad, Defensa, Comunicaciones, etc.), tanto en valores absolutos como en términos relativos respecto al total del gasto público como al PIB.

✓ La medición del nivel de satisfacción como usuarios/receptores de los servicios públicos, es un trabajo que trasciende al campo de la contabilidad. Ahora bien, una variable determinante en dicha medición es la *eficiencia* alcanzada en la prestación de dichos servicios, la cual es, sin duda alguna determinada por el sistema contable.

✓ Comparación de los valores indicados respecto a los principales países de nuestro entorno (fundamentalmente pertenecientes a la UE y OCDE).



Los requerimientos de información contable de las entidades financieras y analistas financieros irán encaminados hacia el estudio de la *situación financiera* de las administraciones públicas.

mientos de ejecución de los pagos, período medio de maduración de los mismos, etc.

El tipo de información que normalmente requieren los responsables de la política económica (Ministro de Economía y Hacienda, por ejemplo) es de carácter macro-económico, normalmente elaborada con criterios de contabilidad nacional pero en base a la información

ción útil para sus decisiones de gestión. No cabe duda que precisan información sobre la ejecución de los programas de que son responsables. En un principio en términos estrictamente presupuestarios que son de carácter financiero. Ahora bien, para gestionar de acuerdo

La información tiene que venir elaborada en

En este sentido cabe destacar la información siguiente:

- ✗ Solvencia a corto plazo: información sobre las rúbricas del activo y pasivo circulante, destacando la magnitud denominada en nuestro país *Remanente de Tesorería*.
- ✗ Solvencia a largo plazo: volumen total del endeudamiento actual; *capacidad de endeudamiento*, garantías, etc.
- ✗ Volumen, composición y ejecución del Presupuesto de Gastos e Ingresos. Compromisos de gasto adquiridos con cargo a presupuestos futuros.

Respecto a los que hemos incluido en el tercer grupo bajo la denominación genérica de contratistas y suministradores, la información que como tales y más habitualmente demandan se refiere, por una parte, al volumen, composición y ejecución del presupuesto de gastos, fundamentalmente la existencia y disponibilidad de los créditos presupuestarios mediante los que se financia el tipo de gastos de los que son proveedores y, por otra parte, a los procedi-

suministrada por la contabilidad de las diferentes administraciones públicas. Aquí hay que hablar de las magnitudes *consumo público*, *inversión pública*, *déficit público*, *stock de endeudamiento*, etc.

Una vez hay que insistir que lo que aquí pretendemos es destacar el tipo de información que, con carácter más habitual demandan cada uno de los grupos mencionados, lo cual no quiere decir, en caso alguno, que la información asignada a los demás grupos no les sea de interés. Esto hay que predicarlo de manera muy especial para los interesados incluidos en este grupo que, como responsables de la política económica del país, en las distintas manifestaciones, demanda todo tipo de información sobre los recursos y gastos públicos.

Los denominados órganos de gestión y, en general, responsables de la producción y prestación de los servicios públicos solicitan informa-

ción con los requerimientos sociales actuales dicha información de carácter presupuestario-financiero resulta a todas luces insuficiente.

Actualmente se pide a los gestores públicos que, además de ser legales, sean eficientes y eficaces. Para poder gestionar con eficiencia y eficacia se precisa información en términos diferentes a los financieros: la información tiene que venir elaborada en términos económicos, patrimoniales y de costes. Entiendo que no hace falta insistir en la justificación de estos objetivos no cuestionados hoy por nadie. Lo que sí es preciso insistir es en la idea de que la contabilidad presupuestaria, financiera, no es suficiente para poder satisfacer dichos fines. Se precisa diseñar, desarrollar y poner en funcionamiento sistemas capaces de elaborar información en términos de costes de tal manera que, si una administración pública no dispone de dichos sistemas, sus responsables no pueden hablar con *rigor* (¿seriedad?) de eficiencia y eficacia.

Por otra parte, y sin abandonar este grupo, cabe predicar igualmente la necesidad de información en términos de costes cuando estemos en presencia de precios tales como tasas o precios públicos. La cuantificación de sus tarifas requiere la determinación de los costes de los servicios por los que se exigen dichos precios, hasta tal extremo que, nuestra normativa sobre

que le pueda ser útil para el ejercicio de su función.

Sin embargo, lo que fundamentalmente caracteriza al Tribunal de Cuentas y, en general, a todos los órganos de control externo, es ser el destinatario natural de las cuentas

Por último, el Tribunal de Cuentas elaborará y remitirá a las Cortes Generales un Informe Anual sobre el Sector Público Estatal, en donde, entre otros extremos, se analiza la Cuenta General del Estado constituyendo la fundamentación de la Declaración definitiva.

Los órganos de control interno son unos usuarios

términos económicos, patrimoniales y de costes

la materia considerada nulos de pleno derecho todos aquellos acuerdos que, sobre tarifas, se adopten sin la justificación de los costes. Como es bien conocido, los costes sólo son posibles determinando disponiendo de sistemas adecuados para ello (contabilidad analítica, de costes, etc.).

En nuestra opinión, este ámbito de la gestión es el más relevante en orden a la evolución próxima de la contabilidad de las administraciones públicas, de tal manera que si en un futuro próximo no se avanza en este campo, de poco habrán valido los grandes esfuerzos de reforma y modernización que se han realizado últimamente. La evolución en la concepción de la Contabilidad Pública vendrá como consecuencia de la integración de los diferentes sistemas obrantes en las organizaciones y en el uso de los avances que últimamente nos ha ofrecido la tecnología.

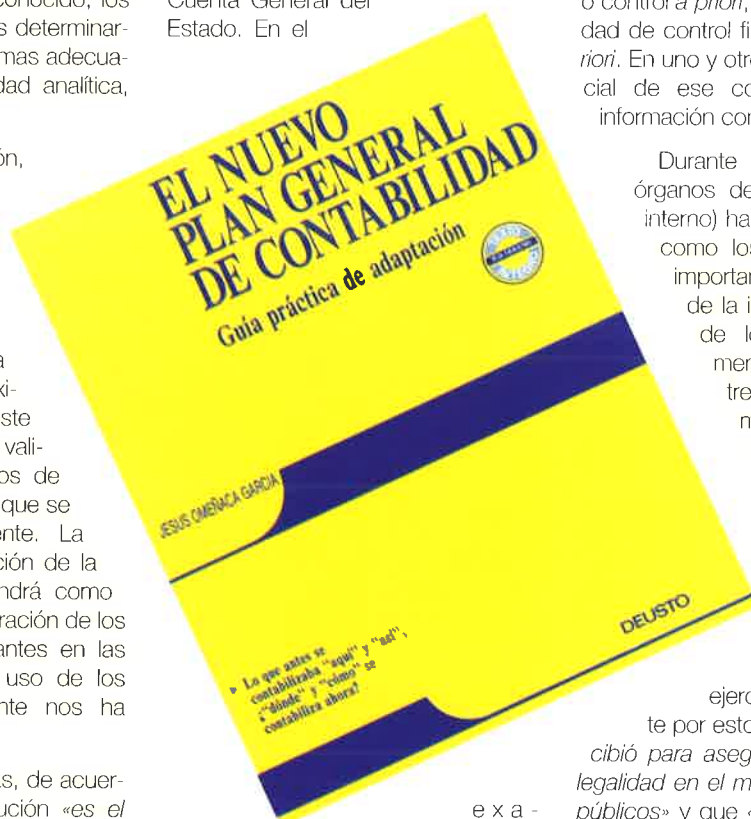
El Tribunal de Cuentas, de acuerdo con nuestra Constitución «es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público». Por tanto, como tal órgano supremo fiscalizador será un demandante de todo tipo de información

que han de rendirse. A tal efecto, la Constitución española establece que «las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste». Entre las cuentas que hay que rendir, ocupa un lugar preeminente, la denominada Cuenta General del Estado. En el

permanentes de la información contable, hasta tal extremo que nos atrevemos afirmar que sin ella no podrían ejercer su función, tanto sea en su modalidad de intervención, o control *a priori*, como en su modalidad de control financiero, ó *a posteriori*. En uno y otro caso, objeto esencial de ese control es la misma información contable.

Durante mucho tiempo los órganos de control (externo e interno) han sido considerados como los destinatarios más importantes - y casi únicos - de la información contable de los entes gubernamentales, hasta tal extremo que los sistemas contables se organizaban al servicio, casi exclusivo, de dichos órganos.

Como ya señalaba Aracil y Argüello (1974), el control ejercido tradicionalmente por estos órganos, «se cibió para asegurar el respeto a la legalidad en el manejo de los fondos públicos» y que «... aún disponiendo de medios para apreciar la eficacia de su empleo, tendrá siempre un puesto clave en la organización de todo tipo de actividad económico-financiera, y muy especialmente en las de carácter público», «lo que



examen y comprobación de la misma ejerce sus funciones por delegación de las Cortes Generales, de las que depende directamente.

sucede (siguen exponiendo los citados autores, mereciendo para ellos una crítica adversa) es que la recogida de información no puede ser concebida únicamente para el cumplimiento de la función que comentamos, lo cual ha sucedido con más frecuencia de lo que hubiera sido deseable (y, añadimos nosotros, sigue sucediendo).

Por lo que respecta a los órganos de representación política ya hemos expuesto que el Tribunal de Cuentas actúa, en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado por delegación de las Cortes Generales, remitiendo además un informe anual sobre el sector público estatal. Se puede por tanto asegurar que se trata de los destinatarios últimos de la información contable. Mediante los mecanismos previstos de discusión y aprobación de la liquidación de los presupuestos de cada ejercicio, se produce el cierre del denominado ciclo presupuestario, es decir el *descargo del ejecutivo frente al legislativo*. Cómo quiera que este proceso es bien conocido, no hace falta insistir más en él.

Lo que sí entiendo que interesa destacar, porque probablemente sea poco conocido son, las continuas demandas de información que, a lo largo del año, parten de las dos cámaras que integran nuestras Cortes Generales. Estas demandas, que se cifran en varios miles, son normalmente de naturaleza presupuestaria y se refieren al grado de ejecución del presupuesto de determinadas partidas y proyectos concretos de inversión. Las demandas son tan intensas y continuas que, entendemos, justifican holgadamente que, a dichas Cámaras, se les dotasen de terminales que permitieran el acceso directo en consulta al sistema contable de la Administración General del Estado.

Por último, nos encontramos con las organizaciones supranacionales

tales como la Unión Europea, el Fondo Monetario Internacional y la OCDE. Estas requieren información en términos, normalmente, macro-económicos elaborada de acuerdo con los criterios emitidos por ellas mismas. A estos efectos

es de rabiosa actualidad la información que hay que remitir a la Comisión de la UE como consecuencia del Tratado de Maastricht sobre el *déficit público* y el *stock del endeudamiento público*.

Pero no solamente se reduce a las organizaciones señaladas, las que precisan información; existen otras muchas organizaciones supranacionales sectoriales que requieren información y, en estos supuestos ya no lo son en términos macroeconómicos, sino fundamentalmente en términos de costes asociados a sus mecanismos de financiación, etc.

Todo ello nos enfrenta con un problema que está pendiente de abordar por las organizaciones internacionales, como es el de la normalización contable internacional. Analizados los usuarios de la información contable pública y determinados, con carácter general, los diferentes tipos de información que demandan, se está en

La Contabilidad Pública ha de satisfacer los fines de gestión, de control, de análisis y divulgación.



condiciones de abordar los objetivos que la contabilidad de las administraciones públicas ha de satisfacer. Con el fin de no hacer excesivamente extenso este trabajo, reproducimos a continuación el pronunciamiento que sobre esta materia emitió la CPNCP en su Documento nº 1.

De acuerdo con el mismo, los fines se clasifican en tres grandes grupos:

- fines de gestión
- fines de control
- fines de análisis y divulgación

A) Fines de gestión

① Suministrar información para la toma de decisiones tanto en el ámbito político como en el de gestión.

② Mostrar la gestión, desde el punto de vista presupuestario, poniendo de manifiesto por lo que respecta al presupuesto de gastos:

- Los créditos autorizados
- Los gastos comprometidos
- Las obligaciones reconocidas
- Los pagos realizados

Por lo que respecta al presupuesto de ingresos:

- Las previsiones iniciales
- Los derechos reconocidos a cobrar
- Los ingresos realizados

③ Suministrar los datos relativos a la gestión efectuada en su aspecto financiero, poniendo de manifiesto:

- Los cobros y pagos
- El superávit o déficit de caja

④ Mostrar los aspectos económicos de la gestión, poniendo de manifiesto:

- Los gastos e ingresos de explotación

- La inversión realizada

⑤ Determinar el coste y rendimiento de los servicios públicos.

⑥ Mostrar la situación patrimonial, entendida ésta con visión totalizadora, posibilitando el inventario del inmovilizado y la obtención del Balance Integral.

B) Fines de Control

① Permitir la rendición de todo tipo de cuentas, estados y documentos que hayan de elaborarse y remitirse al Tribunal de Cuentas y demás órganos de control.

② Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad y financiero.

③ Posibilitar el control de economía, entendida ésta como la adquisición de los medios utilizados para la producción de bienes y servicios en la cantidad y la calidad adecuadas y al menor coste.

④ Posibilitar el control de eficiencia, entendida ésta como la organización, coordinación y empleo de los medios que optimiza la relación entre los productos o servicios obtenidos y los medios utilizados para su consecución.

⑤ Posibilitar el control de eficacia, entendida ésta como la consecución en forma satisfactoria de los objetivos y efectos previstos y asignados.

C) Fines de análisis y divulgación

① Suministrar información para la elaboración de las cuentas económicas del sector público y las nacionales de España.

② Suministrar información para posibilitar el análisis de los efectos económicos y financieros de la actividad de los entes públicos.

③ Suministrar información útil para otros destinatarios: asociaciones e instituciones, empresas, ciudadanos en general, etc.

IV. CONCLUSIONES

▲ Tradicionalmente la contabilidad pública presentó dificultades para su definición debido fundamentalmente a que su estudio estuvo incluido en áreas no contables, tales como del Derecho, la Teoría de la Hacienda Pública o la Contabilidad Nacional.

▲ En la actualidad se ha impuesto la corriente de tratar a la Contabilidad Pública como materia contable, encuadrando su estudio en el campo de la Teoría de la Contabilidad.

▲ Gracias a los grandes avances que la tecnología de la informática y la comunicación han experimentado en los últimos tiempos, es posible diseñar, desarrollar e implementar en las organizaciones *sistemas integrados de gestión* en los que la contabilidad se ha de concebir como uno de sus subsistemas.

La delimitación del mismo resulta difícil realizarla mediante criterios objetivos e incuestionables, teniendo que acudir a la vía convencional, añadiendo una dificultad más a la hora de elaborar una definición del concepto de la contabilidad pública.

▲ De acuerdo con lo expuesto, el concepto de la Contabilidad Pública se puede construir sobre los tres ejes básicos siguientes:

- Concepción de la Contabilidad pública como sistema de información soportado informáticamente.

- Delimitación del entorno de la Contabilidad Pública.

- Identificación de los *usuarios* de la información contable pública y deducción de *los fines* que ha de satisfacer.

▲ Como *sistema de información* se configura como un subsistema dentro del sistema integrado de las organizaciones, resultando difícil la delimitación de las fronteras.

▲ El entorno de la Contabilidad Pública viene definido por una serie de notas que caracterizan su marco económico y jurídico. Entre ellas podemos destacar, como más relevantes, la ausencia de ánimo de lucro y el sometimiento al ordenamiento jurídico público (Derecho administrativo).

▲ Por último y por lo que respecta a la identificación de los usuarios, cabe señalar que en los últimos tiempos han evolucionado pasando de considerar únicamente usuarios internos a externos, ampliado considerablemente su número, lo que se traduce en un aumento de los fines que se han de satisfacer. ■

BIBLIOGRAFIA

ACED Y BARTRINA, Francisco:

-Curso de Contabilidades Oficiales- segunda edición, Editorial Reus, Madrid 1928.

ANTHONY, ROBERT N.:

-La Contabilidad financiera en las organizaciones no empresariales. Un estudio exploratorio de problemas conceptuales- FASB. 1978. traducción IGAE, trabajo no publicado.

ARGUELLO REGUERO, Ceferino y ARACIL MARTIN, Juan:

-Funciones múltiples de un sistema moderno de Contabilidad Pública- nº 31. Revista Hacienda Pública Española. 1974.

CALLEJA MESO, Daniel:

-Contabilidad Pública- Décima edición. Madrid, 1968.

COMISION DE PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES PUBLICAS:

• Documento nº 1. Principios Contables Públicos. 1991.

• Documento nº 7. Información económico-financiera pública 1992.

GABAS TRIGO, Francisco:

-El marco conceptual de la contabilidad financiera- AECA. Monografía nº 17. 1991.

POU DIAZ, Jaime:

-Normalización contable en el sector público y Programa de Convergencia- X Jornadas de Control Interno en el Sector Público. IGAE. 1993.

RIBON RUIZ, Mariano:

-Los fines de la contabilidad pública- Conferencia pronunciada con ocasión del LXXI Aniversario del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado. 1964.

SERRANO, Francisco:

-Presentación nº 47. Revista Partida Doble. Julio-agosto 94. Monográfico dedicado a la «Contabilidad de Gestión».

VELA BARGUES, José Manuel:

-Concepto y Principios de Contabilidad Pública- ICAC. Ministerio de Economía y Hacienda. 1992.



Fondo de pensiones

Consulta

En carta enviada al TVCP/HKEE por Zubizarreta Auditores se formula la siguiente consulta:

Un número significativo de los Entes Locales de la Comunidad Autónoma del País Vasco, vienen contemplando para el personal a su cargo una serie de mejoras retributivas que se recogen a continuación:

Entidad de Previsión Social Voluntaria "ELKARKIDETZA". Complementos de pensiones (personal jubilado). Asistencia sanitaria. Otras mejoras asistenciales.

Con motivo de las actuaciones profesionales de distinto nivel que realizamos para los Entes Locales de la CAPV, están surgiendo distintas apreciaciones sobre la legalidad de los pagos realizados por dichos Entes en relación con los conceptos anteriormente citados.

Por ello, solicitamos al Tribunal Vasco de Cuentas Públicas /Herri Kontuen Euskal Epaitegia su opinión sobre la legalidad de las siguientes actuaciones:

• Pago de la Deuda Actuarial que los Ayuntamientos de la CAPV mantienen con la Entidad ELKARKIDETZA.

• Pago de las cuotas a la Entidad ELKARKIDETZA tanto sobre el personal funcionario ya jubilado.

• ¿Existen distinciones con respecto a los dos puntos anteriores entre los Territorios Históricos, relacionadas con la existencia previa o no de las llamadas "Mutuas Forales"?

• Pagos de pensiones a personal jubilado.

• Pagos de cuotas a Entidades Privadas por la prestación de asistencia sanitaria.

• Pagos por otras mejoras asistenciales, como por ejemplo, seguros de vida.

Nota: Los textos destinados a esta sección no deben exceder de veinte líneas mecanografiadas a doble espacio. Es imprescindible para su publicación que vayan firmados y que aparezca el nombre, domicilio, teléfono y DNI del autor. Las cartas deben dirigirse a:

Auditoría Pública, Apdo. 2239 - 01080 Vitoria-Gasteiz.