

¿Es posible un marco conceptual único para la contabilidad financiera de la empresa y del sector público no empresarial?

Jesús Redondo de la Vega

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales

1. Introducción

El objetivo de este trabajo es analizar la posibilidad de un marco conceptual (MC) que fuese de aplicación a los estados financieros resultantes de la contabilidad a que están obligadas las empresas del sector privado y los organismos y otros entes del sector público. Por cuanto que en general se admite que un MC elaborado para la información financiera de los sujetos económicos con ánimo de lucro puede ser aplicable a los agentes empresariales de los dos sectores, nuestro análisis parte de aceptar que ya está cubierto este ámbito y en concreto se centra en la posibilidad o no de que el que habría

de obtenerse incluyese también a las entidades públicas no empresariales, en general conocidas como administraciones públicas⁽¹⁾.

(1) El sector público en España está dividido en tres subsectores: Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales. Todos sus organismos y entes están sujetos al régimen de la contabilidad pública sin perjuicio de que las normas contables que han de aplicarse no sean siempre las mismas sino como se dice a continuación:

– Estado, según artº 123 del Texto Refundido Ley General Presupuestaria redactado conforme al 52.13 de la Ley 50/1998: a) Administración General del Estado, sus Organismos Autónomos y las Entidades de la Seguridad Social: Plan General de Contabilidad Pública y disposiciones de desarrollo; b) Entidades Públicas Empresariales y Sociedades Mercantiles estatales: Plan General de Contabilidad de la Empresa y normas de desarrollo; c) Fundaciones de competen-

cia o titularidad pública estatal: adaptación del Plan General de Contabilidad de la Empresa a las entidades sin fines lucrativos y normas de desarrollo; d) organismos y entidades no recogidos en los apartados anteriores: Plan General de Contabilidad Pública salvo que su actividad consista en la producción de bienes y servicios destinados a la venta en el mercado y que al menos el 50% de sus ingresos proceda de la venta en el mercado de su producción.

– Comunidades Autónomas: Cuando sus Leyes de Hacienda o Finanzas entran en este detalle es para someter a las Empresas Públicas de la Comunidad al Plan General de Contabilidad de la Empresa y demás disposiciones mercantiles, por lo que en los demás organismos habría de aplicarse una adaptación del Plan General de Contabilidad Pública

– Entidades Locales: El artº 181.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales obliga a sus Sociedades Mercantiles a aplicar el Plan General de Contabilidad de la Empresa, las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil. Para los demás organismos hay aprobadas dos adaptaciones del Plan General de Contabilidad Pública por Órdenes Ministeriales de 17.7.90 del Ministerio de Economía y Hacienda.

Nos parece apreciar que cualquiera que sea el MC hay cierta aspiración a que alcance a la mayor variedad posible de sujetos económicos. Realmente creemos que es consustancial al MC lograr el máximo grado de generalización en sus planteamientos y criterios, constituyéndose en raíz común de normas más concretas, y que en la amplitud de aquel alcance se manifiesta en parte el acierto con que se ha concebido. Así:

- El FASB, quien inició sus pronunciamientos con los SFAC números 1, 2 y 3 dirigidos a las empresas de negocios, emitió después el 4 "Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations" y el 6 "Elements of Financial Statements", este último para sustituir al 3, incluir en su campo a las organizaciones *no lucrativas* y extender el 2 a estas mismas organizaciones. No obstante hay que tener en cuenta que el FASB se refiere a entidades no lucrativas del sector privado, sin incluir a las entidades gubernamentales locales y estatales, que están bajo la jurisdicción del GASB, como advierte Gabás Trigo⁽²⁾.
- El IASC considera aplicable su MC a todas las empresas industriales, comerciales o de negocios, sean del sector privado o del *público*, e insiste en que a menudo las actividades comerciales, industriales y de negocios son llevadas a cabo por empre-

sas tales como comerciantes individuales, sociedades personalistas, asociaciones y una variada gama de *empresas propiedad del gobierno* y que, a pesar de que frecuentemente el marco legal y de regulación financiera de tales empresas es diferente, tanto la definición de patrimonio neto como los demás aspectos del marco conceptual concernientes al mismo son perfectamente aplicables a tales empresas⁽³⁾. Sin embargo, también en este caso del IASC nos encontramos con una limitación del campo del sector público a que se refiere el MC pues sus normas aluden a los organismos con *actividades comerciales, industriales y de negocios* (principalmente empresas públicas), lo que no comprende a las *administraciones públicas*. Para suplir esta limitación del MC del IASC, la IFAC⁽⁴⁾ ha dedicado varios de sus Estudios a la información financiera de las administraciones públicas a partir de 1991, trabajos que sin duda pueden adoptarse como base para llegar a establecer un MC de la información financiera del sector público no empresarial⁽⁵⁾.

- El MC de la AECA dice que resulta aplicable a los estados financieros elaborados con propósitos generales y aclara que por tal entiende los que preparan los sujetos económicos con ánimo de lucro, en el sector privado o en el *público*, además de afirmar más adelante que los planteamientos del MC son también aplicables a las entidades *sin ánimo de lucro, administraciones públicas* y otros entes similares, en la medida en que adopten objetivos de gestión económica para su patrimonio⁽⁶⁾.
- En esta misma línea pero de forma más rotunda se ha defendido la unidad del MC para toda la contabilidad por Vela Bargues⁽⁷⁾, aunque admite que para ello han de interpretarse de manera particular algunos conceptos contables básicos al aplicarlos a la contabilidad pública.

El planteamiento para el logro del objetivo que nos hemos propuesto podría ser predominantemente teórico o práctico. Para el primer enfoque podíamos haber acudido entre otros trabajos al MC del IASC y a los Estudios ya citados de la IFAC y para el segundo al MC de la AECA y a

(3) "Marco conceptual para la elaboración y presentación de los estados financieros", párrafos 8 y 68, *International Accounting Standards Committee*, 1989.

(4) Es sabido que el IASC es un organismo de la IFAC.

(5) En particular deben citarse los siguientes Estudios:

- 1 "La presentación de la Información Financiera por las Administraciones Públicas Nacionales".

- 2 "Elementos de los Estados Financieros de las Administraciones Públicas Nacionales".

- 5 "Definición y Reconocimiento de Activos".

- 6 "Contabilización y Presentación de la Información sobre Pasivos".

- 8 "La Entidad Contable Pública".

- 9 "Definición y Reconocimiento de Ingresos".

- 10 "Definición y Reconocimiento de Gastos".

- 12 "Información Financiera Gubernamental".

(6) "Marco Conceptual de la Información Financiera", párrafos 5, 6 y 8, *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, septiembre 1999.

(7) "Conceptos y Principios de Contabilidad Pública", págs. 117 y 118, J. M. VELA BARGUES, ICAC, 1992.

(2) "El Marco Conceptual de la Contabilidad Financiera", pág. 141, F. GABÁS TRIGO, *Monografía 17. AECA*, 1991.

“Principios Contables Públicos. Documentos 1 a 8” (PCP) de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) ya que este último se proclama MC de la contabilidad financiera pública en España⁽⁸⁾. La primera opción habría supuesto tener que considerar las distintas alternativas que pueden darse para el establecimiento de una contabilidad financiera pública concreta, que resultan de combinar varios *criterios de contabilidad* con otros *varios énfasis de medición*⁽⁹⁾, lo que habría diluido las conclusiones entre bastantes supuestos. La segunda opción presenta una situación bien determinada pues la contabilidad pública en España aplica para los elementos de la información económico-patrimonial el criterio de devengo con el énfasis de recursos económicos y para los elementos de la información presupuestaria el criterio de contabilidad de caja con el énfasis de recursos financieros corrientes. Hemos estimado que esta mayor concreción y la aplicación en particular a España aportan más valor y que el análisis se asienta en mejores bases si va de lo concreto a lo abstracto que en sentido contrario, es decir, que supuesta la posterior continuación del trabajo se andará el camino con mayor aprovechamiento. Así

pues, la decisión ha sido el examen del MC de la AECA, teniendo también presente el del IASC, y el que se deduce de PCP de la IGAE para deducir si podría llegarse a un único MC sin que la casuística le hiciera perder el carácter que debe serle propio y, por otra parte, sin que el nivel de generalización necesario para evitar la casuística le restara utilidad para la generación de normas más concretas.

Para no cansar al lector con cuestiones posiblemente por él ya conocidas, hemos procurado evitar en lo posible la exposición de los criterios que mantienen los marcos conceptuales del IASC y de la AECA y nos hemos centrado en los de PCP de la IGAE y en las diferencias con los dos anteriores.

2. *Análisis del marco conceptual de la IGAE en comparación con el del IASC y el de la AECA*

1. **Entorno económico y objetivos de los estados financieros**

A) **IGAE**

En el sector público tiene gran importancia determinar el entorno porque es por el que se decide a qué organismos es aplicable el régimen de la contabilidad pública en sentido estricto (de los que aquí estamos tratando conforme a la acotación hecha en la Introducción de este trabajo) y los que están sometidos al régimen de la contabilidad empresarial. A él se refieren los Documentos 1 (apartado 2) y 7 (apartado 3.1) que distinguen una serie de características que afectan a los marcos económico y jurídico. En el primero:

- Actividad: Producción de bienes y servicios destinados a satisfacer necesidades de la colectividad o realización de operaciones de distribución de renta y de riqueza nacional, salvo excepciones de producción de bienes o servicios para la venta.
 - Forma de financiación: Fondos públicos procedentes de pagos obligatorios, sean directos o indirectos, sin contraprestación proporcionada o medible.
 - Ausencia de ánimo de lucro.
 - Propiedad pública de los medios para la actividad económico-financiera.
- En el marco jurídico:
- Régimen de Derecho Administrativo: Regula la contratación, el patrimonio, el personal, la gestión de los servicios y la actividad económico-financiera, entre otros aspectos. Junto a las correspondientes limitaciones otorga a los entes públicos potestades especiales.
 - Régimen presupuestario presidido por principios que imponen una disciplina no aplicable a los organismos públicos que estén en régimen de contabilidad empresarial.
 - Régimen de control de legalidad, financiero, de eficacia, eficiencia y economía y, con ello, rendición de cuentas a los órganos fiscalizadores, internos y externos.

En cuanto al objetivo de la información contable del sector público, el Documento 1 “Principios Contables Públicos” de PCP señala el de servir como

(8) “Principios Contables Públicos. Documentos 1 a 8”, pág. 16, Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, Intervención General de la Administración del Estado, 1994.

(9) El párrafo 054 del Estudio 2 de la IFAC reconoce que los elementos de los que informan los estados financieros de las administraciones públicas quedan determinados por el criterio de contabilidad y el énfasis de medición. En los criterios de contabilidad distingue los de caja, devengo, caja modificado y devengo modificado. En el énfasis de medición contempla flujos y saldos de tesorería, recursos financieros corrientes, recursos financieros totales y recursos económicos.

instrumento para la toma de decisiones de los diversos colectivos en orden a cubrir los fines de gestión, control y análisis y divulgación (apartado 5.1). El alcance de estos fines se concretó en el propio documento como resultado de recordar y clasificar los enumerados por la Ley General Presupuestaria, a su vez recogidos en el R Decreto 324/1986 que implantó el sistema de información contable en la Administración del Estado, así como en las Leyes de Hacienda o Finanzas de las Comunidades Autónomas y en la Ley 39/1988 Reguladora de Haciendas Locales. Este alcance ha sido objeto de nueva redacción en el R Decreto 578/2001, de 1 de junio, que deroga el 324/1986.

Conforme a los fines perseguidos, la actual contabilidad pública está orientada a dar información sobre los aspectos económicos, financieros y patrimoniales de la actividad de los entes públicos, al seguimiento de la ejecución del presupuesto y a la rendición de cuentas a los órganos de control interno y externo. Para ello los estados financieros han de reflejar la imagen fiel del patrimonio, situación financiera, ejecución del presupuesto y resultados, como reclama el Documento 7 "Información económico-financiera pública" (párrafo 25), aportando magnitudes relevantes que dan lugar a un estado de fondos: balance, y a varios estados de flujos: cuenta del resultado económico-patrimonial, estado de liquidación del presupuesto, estado del resultado presupuestario, estado del remanente de tesorería y estado de tesorería.

Esta información, añade el Documento 7, debe ser útil, entre otros, a los órganos de representación política, de gestión, de control externo e interno y otras entidades públicas, a las entidades privadas, asociaciones y ciudadanos en general (párrafo 26), relación que es una síntesis del detalle de destinatarios que figura en el Documento 1 (apartado 3).

B) Comparación con IASC y AECA

El tratamiento que las cuestiones examinadas en este número reciben en los marcos conceptuales del IASC y de la AECA apenas presenta diferencias entre ellos pero éstas son notables al referirnos a la IGAE, sin duda como habría de esperarse y según se expone a continuación:

1. En primer lugar el entorno. La comparación ha de hacerse entre el que dibuja la AECA y el de la IGAE, dado que no se expone por el IASC. Podemos anticipar que hay diferencias notables que tienen origen en la diversidad de los medios en los que se desenvuelven los sujetos del sector privado y del público. Así:
 - a) Uno de los rasgos del entorno según la AECA es la economía social de mercado que caracteriza mediante las notas de: a) propiedad privada de los medios de producción; b) decisiones económicas dispersas; c) ánimo de lucro; d) limitaciones a los puntos anteriores derivadas de la responsabilidad social de la unidad económica. Frente a estas notas debemos de-

cir que en el entorno del régimen de la contabilidad pública: a) los medios son de propiedad pública; b) se presupone coordinación en las decisiones referidas a la actividad económico-financiera del sector público; c) hay ausencia de ánimo de lucro.

- b) Otro rasgo del entorno en el MC de la AECA es la incertidumbre, que obliga a hacer conjeturas para la interpretación y cuantificación de los hechos económicos. No se cita por la IGAE, diferencia que podemos en parte atribuir a dónde se ha puesto el acento por cada organismo al aprobar su MC pero que al menos también en parte obedece a que la incertidumbre se limita en los organismos públicos mediante la autoridad soberana del Estado, las normas del Derecho Administrativo y el sometimiento al presupuesto.
- c) De entre los bienes, servicios, derechos y obligaciones susceptibles de intercambio (objetos económicos en el MC de la AECA) hay un claro predominio de los servicios a los ciudadanos en la actividad del sector público.
- d) En lugar de la necesidad de información de los usuarios para sus decisiones económicas, representadas en lo principal por los intereses de los inversores, del primero de los términos de la comparación, destaca la necesi-

dad de información para la rendición de cuentas y la buena gestión del segundo de estos términos.

e) Las características del entorno provenientes del marco jurídico en el que se desenvuelven los entes sujetos al régimen de la contabilidad pública, según la IGAE, no son propias del régimen de la contabilidad empresarial, por lo que no se encuentran en el texto de la AECA.

2. En cuanto a los usuarios de la información financiera, aparte de en todo caso ser múltiples, diversos y en términos generales cualquiera poder estar interesado, al destacar los principales difiere la IGAE en quiénes son y en sus propósitos. Inversores, empleados, prestamistas, acreedores comerciales y clientes (citados expresamente por el IASC y la AECA) no requieren mención particular por la IGAE que sin embargo sí ha sentido la necesidad de dirigir la información a los órganos de representación política, de gestión y de control. Incluso cuando se citan usuarios comunes (es el caso de organismos públicos y del público o ciudadanos en general) hay que presumir en ellos intereses que en parte son distintos. Tampoco se acude por la IGAE a uno de los grupos de usuarios para erigirle en representante de los intereses de todos los demás y así con la información destinada a él entender que se satisface la que los otros grupos necesitan, contrariamente a lo que

ocurre con el IASC y la AECA al tomar como referencia los inversores y los propietarios, respectivamente.

3. Por lo que atañe a los propósitos, tanto en el documento del IASC como en el de la AECA los usuarios tratan de obtener información para sus decisiones económicas, bien estrictamente referida a sus intereses privados o a los más generales, pero que también les afecten, de las empresas en las que puedan influir para la buena gestión y dirección. En el documento de la IGAE la información ha de ser útil para los fines de gestión, control y análisis y divulgación que tengan a su cargo los usuarios, e incluso conforme a la realidad presente estos fines pueden ser jerarquizados según el orden decreciente de importancia que resulta de anteponer el control a los otros dos.

Para profundizar en la diferencia que existe entre los propósitos u objetivos que tienen presentes unos y otra debemos recordar que el IASC asienta las decisiones económicas de los usuarios en *la evaluación de la capacidad de la empresa para generar tesorería* y la AECA en *la posibilidad de obtener rendimientos y de generar liquidez*. Apenas sin reservas podemos decir que en general no son estos los intereses de los usuarios de la información financiera de los organismos públicos, normalmente ni siquiera de determinados grupos como proveedores y otros acreedores, pues, salvo en el ca-

so de algunos países ante circunstancias concretas y con la salvedad también de posibles retrasos en los pagos, los organismos públicos siempre tienen soluciones para cumplir con sus compromisos financieros. En el sector público lo más parecido a lo destacado por el IASC y la AECA sería la necesidad de evaluar la capacidad para prestar los servicios públicos, evaluación que, por otra parte, tampoco tendría una relación tan directa con la toma de decisiones de los usuarios, excepto en la elección de sus dirigentes políticos.

Analicemos ahora de qué forma son distintos en el sector público y en el privado los tres fines en que el Documento 1 de PCP resume el objetivo de la información financiera pública:

- Los fines de gestión no son propios del documento del IASC ni del emitido por la AECA. En el primero no se mencionan y en el segundo expresamente se excluye la consideración de las necesidades de la entidad que elabora los estados. La información financiera por la que está preocupado el MC en el sector privado es la que ha de prepararse para usuarios externos. Se trata de defender los legítimos intereses de éstos, no de establecer las premisas para la información más conveniente a la propia empresa. Por el contrario, en el sector público la información para la propia gestión, sea contemplada desde el punto de

vista político o de pura administración, debería ocupar el primer plano (obsérvese que se cita antes de los fines de control, a pesar de la enorme atención que se presta a éste), de forma que mediante un proceso de retroalimentación se vaya logrando la buena gestión de recursos ajenos.

- Los fines de control tienen en los organismos públicos una importancia incomparablemente mayor que en los agentes del sector privado, tanto por lo que se refiere a los distintos niveles de control a los que están sometidos los primeros como en cuanto a los aspectos a controlar (legalidad, regularidad financiera con inclusión del presupuesto y buena gestión), así como por las consecuencias que del control pueden derivarse.
 - Los fines de análisis y divulgación requieren información parcialmente bien distinta según se trate de agentes de uno u otro sector aunque, también parcialmente, son los que dan lugar a mayor analogía entre ambos.
4. Referente a la información en términos generales necesaria a los usuarios, hemos de volver a distinguir entre los marcos conceptuales del IASC y de la AECA y el marco de la IGAE. El último acusa la necesidad de que los destinatarios de los estados financieros conozcan la ejecución del presupuesto además de la situación eco-

nómico-financiera, actividad y flujos de fondos, por lo que añade a los estados principales de los primeros dos documentos relativos a dicha ejecución.

2. Rasgos o características básicas de la información financiera

Tanto el MC de la AECA como el Documento 1 de la IGAE dedican una de sus partes (4 y 5, respectivamente) a exponer los que consideran rasgos básicos (AECA) o características (IGAE) de la información financiera que configuran un sistema

contable concreto. El IASC trata la principal de estas características (estados financieros que el sistema contable debe generar) en su parte "III Objetivos de los estados financieros".

Han de señalarse como principales peculiaridades del MC de la IGAE:

- a) Inclusión de la liquidación del presupuesto entre los estados financieros de los entes sujetos al régimen de la contabilidad pública.
- b) La memoria que forma parte de las cuentas anuales del sector público tiene escasa



semejanza con la del sector privado, tanto por ser incomparablemente más amplia en el primero de estos sectores como por la clase de información que contiene.

- c) En el régimen de la contabilidad empresarial, el marco derivado del derecho contable no es absolutamente rígido pues la imagen fiel debe prevalecer ante normas concretas que se opongan a ella que, por lo tanto, en tal caso dejarán de cumplirse. Lejos de esto, los organismos o entes sujetos a la contabilidad pública están sometidos sin condición alguna a la normativa contable en tanto esté vigente, sin perjuicio de que deban modificarse las disposiciones que impidan la imagen fiel.

3. Características cualitativas e hipótesis básicas o fundamentales de la información financiera

La comparación de lo que dicen el IASC y la AECA con el Documento 1 de la IGAE exige examinar en este documento los apartados 6. "Requisitos de la información contable" y 7 "Principios contables públicos". Los requisitos esenciales son identificabilidad, oportunidad, claridad, relevancia, razonabilidad, economicidad, imparcialidad, objetividad y verificabilidad. Para lograr la imagen fiel y subordinados a ella establece los principios de entidad contable, gestión continuada, uniformidad, importancia relativa, registro, prudencia, devengo, imputación de la transacción, precio de adquisición, correlación ingresos y gastos, no compensación y desafectación.

Mediante dichos requisitos y algunos principios (gestión continuada, uniformidad, importancia relativa, prudencia y devengo) la IGAE ha hecho suyas las características cualitativas, las restricciones y las hipótesis básicas o fundamentales del IASC y de la AECA, salvo algunas características (representación fiel, substancia sobre forma e información completa) y una restricción a la información relevante y fiable (equilibrio entre las características cualitativas). Por lo que se refiere a "substancia sobre forma", con el significado de que en el registro contable de las operaciones debe predominar la consideración de la realidad económica sobre la forma legal, hubiera sido improcedente la asunción porque los organismos públicos están radicalmente subordinados a la forma legal, otra cosa es que en la memoria se den las aclaraciones que sean necesarias. En cuanto a la omisión de las otras dos características, quizá haya que atribuirlo a cómo los responsables de estos trabajos perciben y manifiestan la necesidad de hacerlas explícitas, no a que las circunstancias sean fundamentalmente distintas.

4. Elementos de los estados financieros, su reconocimiento y medida

A) IGAE

Para el examen del tratamiento que reciben los elementos de los estados financieros hemos de determinar previamente cuáles son estos elementos e incluso partir de qué ha de entenderse por estados financieros. Evidentemente tales estados son el medio por el que se proporciona a los usua-

rios información útil para su toma de decisiones, cuyo exponente principal es el conjunto de documentos que se elabora al final de cada período contable, acepción común a los que proceden de la contabilidad privada o de la empresa y al de la pública pero que cuando se refiere al régimen contable aplicable a las administraciones públicas ha de incluir estados que informen de la ejecución del presupuesto. De ello se deduce, en cuanto a lo que ahora tratamos, la conveniencia de distinguir entre información económico-patrimonial e información presupuestaria, sin que tal distinción haya de suponer compartimentos estancos sino, por el contrario, íntimamente relacionados. Propios de la primera información siguen siendo activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos y derivados de la información presupuestaria ingresos, derechos, gastos y obligaciones presupuestarias.

El examen propuesto requiere que acudamos a PCP de la IGAE (Documentos 2 "Derechos a cobrar e ingresos", 3 "Obligaciones y gastos", 4 "Transferencias y subvenciones", 6 "Inmovilizado no financiero", 7 "Información económico-financiera pública", 8 "Gastos con financiación afectada" y Anexo V "Glosario de términos") y al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP).

I) Información económico-patrimonial

1º Definición de los elementos

ACTIVOS: En la definición de activo de los Glosarios de PCP y del PGCP están las siguientes notas: a) todo bien o derecho integrado como tal en

la contabilidad de la entidad, sea o no de su titularidad, b) del que se espera que en el futuro contribuya directa o indirectamente a la consecución de los objetivos que constituyen su actividad. Añaden que este concepto incluye los elementos recibidos en cesión o adscripción y excluye los entregados en igual condición.

Distingue el anterior concepto (verdadero activo) del *activo propio* al definirse este último como todo bien o derecho cuya titularidad corresponde a la entidad contable como consecuencia de sucesos pasados, que, por consiguiente, incluye los elementos entregados y excluye los recibidos en cesión o en adscripción.

En el Documento 2, al referirse a los derechos a cobrar, dice que: a) son créditos actuales de la entidad frente a terceros, b) surgidos como consecuencia de acontecimientos pasados, c) en virtud de los cuales un deudor queda obligado a satisfacer a la entidad una determinada cantidad de dinero en un momento concreto y con las condiciones que se deriven de su soporte documental (párrafo 1). Más adelante insiste en que: a) son recursos controlados por el ente, b) como consecuencia de acontecimientos pasados, c) con expectativas de convertirse en las disponibilidades líquidas que tienen incorporadas (párrafo 3).

Pero es en la Introducción del Documento 6 donde mejor encontramos una definición que más precisamente se corresponde con lo dicho por el IASC y la AECA y que al mismo tiempo está adecuada a la finalidad de los organismos públi-

cos: a) recursos controlados por la entidad, b) como consecuencia de sucesos pasados, c) de los que se espera obtener en el futuro una utilidad económica, añadiendo a continuación que usualmente *una entidad pública empleará sus activos para producir bienes y servicios dirigidos a satisfacer las necesidades de los ciudadanos*.

PASIVOS: Los Glosarios de PCP y del PGCP, para la definición de este término, se remiten al de "Obligación a pagar" del que dicen: a) deuda actual cierta que supone un pasivo, b) proveniente de transacciones o acontecimientos de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, c) acaecidos en tiempos pasados, d) en virtud de la cual la entidad se ha comprometido a realizar una prestación evaluada económicamente.

El Documento 3 reitera los cuatro componentes de la definición de los Glosarios con la salvedad de que al no referirse ahora a obligaciones a pagar exclusivamente sino a obligaciones en general incluye en el concepto las ciertas y las estimadas (párrafo 1).

PATRIMONIO NETO: Según los Glosarios: a) parte residual de los activos de la entidad, b) una vez deducidas todas las obligaciones con terceros.

INGRESOS: En los Glosarios se definen como: a) flujos que configuran el componente positivo del resultado económico-patrimonial, b) producidos en el transcurso del ejercicio, c) por operaciones de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, d) como consecuencia del incremento de los activos o de la disminución de las obligaciones, que implican un incremen-

to del patrimonio neto. El Documento 2 se expresa exactamente como los Glosarios (párrafo 30).

GASTOS: En los Glosarios se dice: a) flujos que configuran el componente negativo del resultado económico-patrimonial, b) producidos en el transcurso del ejercicio, c) por operaciones de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, d) como consecuencia de la variación de activos o el surgimiento de obligaciones, que implican un decremento de los fondos propios. El Documento 3 reitera la definición de los Glosarios (párrafo 24).

2º Criterios de reconocimiento

ACTIVOS: Los Glosarios no se refieren al reconocimiento de activos en general sino al "Reconocimiento de un derecho" y dicen que es el proceso por el que se incorpora al balance un elemento que cumple las características de la definición de derecho a cobrar.

Más explícito es el Documento 2 que además de la definición (párrafo 1) establece las condiciones necesarias: a) constancia de que se ha producido un acontecimiento que ha dado lugar al nacimiento del derecho de cobro, b) que el derecho de cobro tenga un valor cierto y determinado y c) que pueda determinarse el deudor (párrafo 2).

La Introducción al Documento 6 también trata el reconocimiento de activos exigiendo que: a) pueda obtenerse del elemento a incorporar una utilidad económica y b) tenga un coste o valor que pueda medirse con fiabilidad.

OBLIGACIONES: Según los Glosarios “Reconocimiento de una obligación” es el proceso por el que se incorpora al balance un elemento que cumple las características descritas en su definición.

El Documento 3 reitera la anterior definición y exige uno de los dos requisitos siguientes: a) que previamente el acreedor haya cumplido la prestación a su cargo, salvo en los casos de excepción que en el documento se especifican o b) cuando no haya prestación a cargo de tercero, que su derecho nazca de la ley o de un acto administrativo que otorgue el derecho de conformidad con la legislación vigente (párrafos 10 y 11).

INGRESOS: Dicen los Glosarios que “Reconocimiento de un ingreso” es el proceso por el que se imputa al ejercicio un elemento que reuniendo las características de ingreso establecidas en la definición cumple los requisitos siguientes: a) que se haya producido un hecho contable que implique un incremento en el patrimonio neto asociado a un aumento de activos o disminución de obligaciones y b) que el ingreso tenga un valor que pueda ser medido con fiabilidad.

El Documento 2 reitera la definición y los requisitos de los Glosarios (párrafos 43 y 44). Además, en su Introducción, sienta el criterio general de coincidencia en el tiempo del reconocimiento contable de los hechos económicos con los actos en los que, en función de los procedimientos legales aplicables, aquellos se substancien. No obstante, cuando se produzca un desacompasamiento en el tiempo entre el

surgimiento del derecho a cobrar o su aplicación al presupuesto de ingresos o su recaudación y el hecho o acto de relevancia económica que constituya el substrato del ingreso en sentido económico, superando el desacompasamiento el ejercicio contable, se propugnan técnicas de periodificación si el principio de importancia relativa lo aconseja.

GASTOS: Los Glosarios definen el “Reconocimiento de un gasto” como el proceso por el que se imputa al ejercicio un elemento que cumpliendo las características enunciadas en la definición de gasto satisface los requisitos de: a) haberse producido un hecho contable que implique una disminución en el patrimonio neto asociado a una variación de activos o surgimiento de obligaciones y b) que la partida tenga un coste o valor que pueda ser medido con fiabilidad. Para el cumplimiento del segundo requisito cabe incluir que la cuantificación haya de hacerse mediante estimaciones razonables. El documento 3 se pronuncia exactamente como los Glosarios (párrafos 40 y 41).

3º Criterios de valoración o medida

No hay término en los Glosarios que se refiera a la valoración de los elementos de los estados financieros. Sí tratan de ello los Documentos 2, 3 y 6, esté último más acorde con los aspectos a los que aluden los documentos sobre el MC del IASC y de la AECA.

En la Introducción del Documento 6 se define la medición de los activos como lo hacen el IASC y la AECA para los elementos en general y, también

como estos organismos, reconoce la existencia de diferentes bases de medida, de las que cita el coste histórico, coste de reposición, valor de realización (expuestas las tres como el IASC y la AECA), valor venal (con la definición del PGC de la Empresa en las Normas de Valoración) y valor de tasación. A continuación añade que la elección de la base de medida debe estar mediatizada por el tipo de activo que se trate de valorar, si bien propugna que en general se utilice el coste histórico.

Los Documentos 2 (párrafos 20 y 57) y 3 (párrafos 19 y 52) también mantienen las definiciones del IASC y de la AECA al referirse los primeros a derechos a cobrar, ingresos, obligaciones a pagar y gastos.

II) Información presupuestaria

1º Definición de los elementos

INGRESOS Y DERECHOS PRESUPUESTARIOS: Tanto el Glosario de PCP como el de PGCP definen los “Ingresos presupuestarios” como flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios, generadores de derechos de cobro presupuestarios, que deben imputarse al correspondiente presupuesto, con origen en ingresos, en otros recursos o en el vencimiento de derechos de cobro no presupuestarios. Añade que este término se reserva para los flujos que deben imputarse al *resultado presupuestario*, no debiendo confundirse con el de *ingresos* (término que ha reservado para la información económico-patrimonial) ya que existen ingresos presupuestarios que no

constituyen ingresos económico-patrimoniales.

Para ir perfilando este concepto hay que recordar, como hace la Introducción al Documento 8, el principio general de que los ingresos presupuestarios son los medios financieros que, cualquiera que sea su naturaleza, pueden allegar las administraciones públicas para atender las obligaciones de la ejecución del gasto público.

En cuanto a los "Derechos presupuestarios", concepto íntimamente relacionado con el de ingresos presupuestarios, según se deduce de la definición de estos últimos, dicen los Glosarios, al definir los derechos a cobrar en general, que son los que se derivan de ingresos y otros recursos destinados a financiar el gasto presupuestario. Por oposición a lo que se entiende como derechos a cobrar no presupuestarios, resulta que, entre otros, son presupuestarios desde la fecha del vencimiento: a) los derechos que al terminar el ejercicio se hayan reconocido como no presupuestarios por proceder de ingresos devengados pero no vencidos y b) los demás activos financieros.

El Documento 2 (párrafos 5 a 7) también se pronuncia en cuanto a los derechos a cobrar presupuestarios como los que suponen un recurso para financiar el gasto presupuestario e insiste en que de no ser así deben tratarse como no presupuestarios. Añade que pueden tener origen en operaciones que generen ingresos, ser consecuencia de creación de pasivos financieros, realización de activos financieros o de enajenación de elementos del inmovilizado no financiero. Los

ingresos (en sentido económico-patrimonial) dan lugar a un derecho a cobrar presupuestario, salvo mientras estén devengados pero no vencidos en que se tratarán como no presupuestarios hasta el momento del vencimiento, como antes se ha dicho.

El Documento 7 (párrafo 37) y los Glosarios definen el "Resultado presupuestario del ejercicio" como la diferencia entre la totalidad de los ingresos presupuestarios realizados durante el ejercicio, excluidos los derivados de la emisión y creación de pasivos financieros, y la totalidad de los gastos presupuestarios del mismo ejercicio, excluidos los derivados de la amortización y reembolso de pasivos financieros.

Este mismo resultado es expuesto desde la perspectiva de derechos y obligaciones presupuestarias diciendo que se compone de: a) los derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio con cargo al presupuesto en vigor, derivados de operaciones no financieras y de enajenación de activos financieros y b) las obligaciones presupuestarias reconocidas durante el mismo período e imputadas a dicho presupuesto, derivadas de operaciones no financieras y de adquisición de activos financieros.

Aparte trata de la "Variación neta de pasivos financieros presupuestarios", diferencia entre los ingresos y gastos excluidos en la definición anterior, concepto que al sumarse con el Resultado presupuestario del ejercicio da el "Saldo presupuestario del ejercicio".

Otra información a considerar a efectos de las consecuen-

cias que pretendemos finalmente extraer es la del "Estado operativo" que se incluye en la cuarta parte del PGCP, es decir en el apartado 2 de su Memoria. El Estado operativo se compone de: a) los gastos presupuestarios (obligaciones reconocidas en el ejercicio) de acuerdo con su clasificación funcional por programas y b) los ingresos presupuestarios (derechos reconocidos durante el ejercicio) de acuerdo con su clasificación económica. En este estado figura entre los gastos "Deuda pública" por su amortización o reembolso y entre los ingresos "Pasivos financieros" por su emisión o creación.

Cuatro son las consecuencias que ahora nos interesan de cuanto acabamos de decir sobre los conceptos de ingresos presupuestarios y de derechos presupuestarios:

a) El concepto de ingreso presupuestario aparece en las referencias que hemos dado con dos alcances distintos, uno estricto y otro más amplio. La diferencia está en la emisión y creación de pasivos financieros. En sentido estricto los ingresos presupuestarios son los que tienen origen en ingresos, enajenaciones de activos y vencimiento de derechos de cobro no presupuestarios, formando con los gastos presupuestarios, también estrictos, el "Resultado presupuestario". Son los definidos en los Glosarios. En sentido amplio hay que añadir a los del párrafo precedente los que provengan de crear pasivos financieros, que contribuyen junto con los gastos presupuestarios, también con este alcance, a formar el "Saldo

presupuestario”. A él se refieren el Documento 8 y el apartado 2 de la memoria anual del PGCP.

- b) El concepto de derecho presupuestario se vincula al de ingreso presupuestario en sentido amplio, según resulta del párrafo 7 del Documento 2 al indicar sus orígenes.
- c) Creemos que como mejor se capta el concepto de ingreso presupuestario en sentido amplio es por su vinculación a los derechos presupuestarios. No hay ingreso sin derecho simultáneo y recíprocamente todo derecho está relacionado con un ingreso. Pueden dar lugar a ingresos presupuestarios en su acepción amplia los ingresos económico-patrimoniales, la enajenación del activo inmovilizado (incluido el financiero), la realización del activo circulante y la captación de pasivos financieros. Un derecho de cobro no vencido no produce de momento ingreso presupuestario y, por ello, no es derecho presupuestario, sólo son *derechos presupuestarios los derechos de cobro ya vencidos porque originan recursos financieros a corto plazo.*

Ingreso y derecho presupuestario son conceptos sincrónicos. La aparición de uno de estos ingresos necesariamente implica la del correlativo derecho, al mismo tiempo y, además, por el mismo importe. El ingreso da origen al derecho, siendo el nacimiento de ambos simultáneo y por importes iguales, por lo que cada hecho, y con ello el presu-

puesto de ingresos, puede verse desde cualquiera de estas dos vertientes.

Aunque evidentemente hay con frecuencia ingresos con cobro inmediato, en el proceso presupuestario nunca puede eludirse el reconocimiento del derecho. Podría, pues, hablarse de un presupuesto de derechos desarrollado con el detalle de los ingresos de que proceden, lo que para el no introducido en el presupuesto público quizá ofrecería la ventaja de identificar más fácilmente el concepto de que tratamos. No obstante, la expresión correcta es presupuesto de ingresos por ser éstos los que se presupuestan y de los que se sigue la ejecución; los derechos son la consecuencia.

- d) De la distinta naturaleza entre ingresos económico-patrimoniales y presupuestarios se derivan frecuentes diferencias entre la información patrimonial y la presupuestaria, que podemos clasificar en temporales y permanentes. Las primeras provienen de ingresos económico-patrimoniales aún no vencidos que serán presupuestarios cuando vengzan. Así, por ejemplo, los intereses devengados no vencidos de inversiones financieras y las diferencias de cambio en moneda extranjera de signo positivo en tesorería, valores de renta fija y créditos. Tales casos producen ingresos económico-patrimoniales al cerrar el ejercicio pero sólo se manifestarán presupuestariamente los intereses cuando vengzan y las diferencias de cambio al

realizarse los activos. Las segundas proceden de ingresos económico-patrimoniales sin efectos financieros (como excesos y aplicaciones de provisiones) y en ingresos presupuestarios que no afectan al resultado económico-patrimonial.

GASTOS Y OBLIGACIONES PRESUPUESTARIAS: Los Glosarios de términos de PCP y del PGCP definen los “Gastos presupuestarios” como flujos que suponen el empleo de créditos consignados en el presupuesto de gastos, cuya realización conlleva obligaciones a pagar presupuestarias con origen en gastos, en inversiones o en el vencimiento de obligaciones. Añade que este término se reserva para flujos que deben imputarse al *resultado presupuestario* y que no debe confundirse con *gastos* pues existen gastos presupuestarios que no lo son económico-patrimonialmente.

La definición anterior nos remite a las “Obligaciones a pagar presupuestarias” de las también los Glosarios dicen que se derivan de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos presupuestarios en general, de las que se ha dictado el correspondiente acto de reconocimiento y liquidación de acuerdo con la normativa aplicable. Además se deduce, por oposición a las que son obligaciones a pagar no presupuestarias, que son presupuestarias desde la fecha del vencimiento: a) las obligaciones que al terminar el ejercicio se hayan reconocido como no presupuestarias por corresponder a bienes o servicios definitivamente recibidos y demás gastos devengados pero no venci-



dos y b) los demás pasivos financieros.

También hemos de recordar lo que hemos dicho al tratar de ingresos y derechos presupuestarios respecto de:

- 1º El "Resultado presupuestario del ejercicio" con base en el Documento 7: a) el concepto excluye de la totalidad de los gastos presupuestarios los derivados de la amortización y reembolso de pasivos financieros (párrafo 37) y b) en consonancia con el concepto, entre las obligaciones presupuestarias no están las que se originan por dichas operaciones de pasivos financieros (párrafo 38). Sin embargo, estos gastos sí se consideran para el cálculo del "Saldo presupuestario de ejercicio".
- 2º El "Estado operativo" del apartado 2 de la memoria anual del PGCP, que comprende entre los gastos presupuestarios la amortización o reembolso de Deuda Pública.

Las consecuencias de lo que acabamos de exponer res-

pecto de los conceptos de gastos presupuestarios y de obligaciones presupuestarias necesariamente se corresponden con lo dicho de los ingresos y derechos de igual naturaleza:

- a) Alcances estricto y amplio del concepto de gasto presupuestario
- b) Concepto de obligación presupuestaria vinculado al de gasto presupuestario en sentido amplio.
- c) Sincronía entre gastos presupuestarios y obligaciones presupuestarias y concepto de gasto presupuestario como generador de obligaciones financieras presupuestarias vencidas, líquidas y exigibles a corto plazo, en otras palabras, que los gastos que no generan obligaciones de pago (lo que no necesariamente significa empleo de dinero aunque en general sea ésta su consecuencia) no son gastos presupuestarios.
- d) Distinta naturaleza de gastos económico-patrimoniales y presupuestarios que dan lugar a diferencias temporales y permanentes entre

las respectivas informaciones. Como ejemplo de las primeras, gastos que siendo cargados al grupo 6 del PGCP se abonan transitoriamente a la cuenta 411 "Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios" por haberse devengado pero no estar vencidas las correlativas obligaciones al terminar el ejercicio. Entre las segundas, provisiones por riesgos previsibles o pérdidas eventuales de naturaleza reversible, es decir, gastos económico-patrimoniales excluidos de tratamiento presupuestario por su naturaleza, según se deja constancia en el principio de prudencia del PGCP, así como cualquier pérdida efectiva de activos y entre ellas las amortizaciones; en sentido contrario, realización de inversiones o vencimiento de obligaciones, ya que son gastos presupuestarios pero no afectan al resultado económico-patrimonial.

También producen diferencias temporales al final de cada ejercicio, aun cuando

coincidan en el concepto de gastos a efectos patrimoniales y presupuestarios, los gastos realizados sin crédito bastante (no obstante la prohibición normativa) y los que teniendo crédito suficiente estén pendientes del acto de reconocimiento presupuestario, ya que deben cargarse provisionalmente al grupo 6 del PGCP conforme al principio de devengo, teniendo por contrapartida la cuenta 409 "Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto", en espera de que en ejercicio siguiente se anule este registro para sustituirle por las aplicaciones patrimonial y presupuestaria simultáneas. La contabilización provisional permite el pago extrapresupuestario.

2º Criterios de reconocimiento

INGRESOS Y DERECHOS PRESUPUESTARIOS: El reconocimiento y la consiguiente imputación temporal de los "Ingresos presupuestarios" están sometidos a dos condiciones: a) vencimiento del derecho que del ingreso se derive, por lo que no basta con el devengo del ingreso, que sin embargo sí es suficiente para el reconocimiento económico-patrimonial, y b) que se dicten los actos administrativos previstos en el procedimiento que se haya establecido. La condición a) viene impuesta por la propia naturaleza de los ingresos presupuestarios, ya que deben implicar recursos financieros a corto plazo, con derecho al cobro ya vencido, y se deduce de lo dicho en los Glosarios al referirse a "Derechos a cobrar" y en el Documento 2 (párrafo 5).

La condición b) se deriva de las formalidades a que está sujeto el proceso presupuestario y se recuerda en el principio contable de devengo.

El reconocimiento de los "Derechos presupuestarios" debe: a) hacerse en el momento en el que se dicten los correspondientes actos de liquidación que los cuantifiquen y b) ser simultáneo al de los ingresos de que procedan. Así se dice en el Documento 2 (párrafos 11 y 45) y en los Glosarios al definir "Acto de reconocimiento y liquidación de derechos", además de habernos referido a la simultaneidad al tratar de la definición de estos elementos.

Por otra parte, la interpretación extensiva del término "reconocimiento" de los elementos creemos que debe llevarnos a incluir las distintas fases establecidas en el proceso de ejecución del presupuesto, que en cuanto a ingresos, para algunos supuestos excepcionales, prevé como momento anterior al reconocimiento o contraído del derecho el "Compromiso de ingreso", definido en los Glosarios como el acto jurídico por el que alguien se obliga, de forma pura o condicionada, mediante un acuerdo o concierto, a financiar total o parcialmente determinada unidad de gasto presupuestario a cargo de una Administración Pública.

GASTOS Y OBLIGACIONES PRESUPUESTARIAS: Hay que extender al reconocimiento de los "Gastos presupuestarios" lo que acabamos de decir en ingresos de este mismo carácter en cuanto a que: a) tiene que haberse producido el venci-

miento de la correlativa obligación de pago, no bastando con el devengo, y b) deben haberse realizados los actos administrativos previstos en el procedimiento vigente. Análogamente al caso de los ingresos, la razón de la condición a) es que ha de tratarse de salidas a corto plazo de recursos financieros, deduciéndose este requisito de los Glosarios cuando al referirse a "Obligaciones a pagar" hablan de las presupuestarias. La condición b), se recuerda en el Documento 3 (párrafo 42).

El reconocimiento de las "obligaciones presupuestarias" debe hacerse: a) cuando se haya dictado el acto de reconocimiento y liquidación y b) simultáneamente al reconocimiento de los correspondientes gastos. A la primera condición se refieren los Glosarios en las definiciones de "Obligaciones a pagar" y de "Acto de reconocimiento y liquidación de obligaciones" y la segunda se encuentra en la Introducción al Documento 3 y se deduce de lo expuesto por los Glosarios en "Gastos presupuestarios"

De nuevo, la aplicación extensiva del término "reconocimiento", ahora en cuanto a los gastos, nos lleva a incluir las fases de "Autorización del gasto" y "Compromiso de gasto", anteriores a la del reconocimiento o contraído de la obligación en el proceso presupuestario. La primera de estas fases se define en los Glosarios como la operación contable que refleja el acto por el que la autoridad competente para gestionar un gasto con cargo a un crédito presupuestario acuerda realizarlo, determinando su cuantía de forma cierta o aproximada, reservando a este fin la totali-

dad o parte del crédito, sin que implique aún relación con el interesado ajeno a la entidad pública sino la iniciación del proceso administrativo. En la segunda fase la autoridad competente acuerda o concierta, según los casos, tras el cumplimiento de los trámites que la normativa exija, la realización de obras, prestaciones de servicios y otros gastos previamente autorizados, por cuantía y con las condiciones de realización de los servicios exactamente determinados.

3º Criterios de valoración o medida

INGRESOS Y DERECHOS PRESUPUESTARIOS: El importe se determina mediante el "Acto de reconocimiento y liquidación de derechos" que figura en los Glosarios como el emanado de la autoridad competente acordando la cuantía a percibir como consecuencia de la realización de un ingreso presupuestario. La norma de valoración 11 de la quinta parte del PGCP sienta el principio general de que los derechos a cobrar presupuestarios figuren por el importe a percibir y a continuación se refiere a supuestos concretos. Dicha norma de valoración también dispone que se hagan las correcciones valorativas que procedan para registrar el riesgo de insolvencias de estos derechos. De acuerdo con el concepto de gasto presupuestario ya analizado, en concordancia inevitable con el de ingreso, tales pérdidas potenciales no son reconocidas presupuestariamente.

Los Documentos 2 y 4 y sus Anexos con los análisis efectuados por los correspondiente grupos de trabajo para su elab-

boración traducen a casos particulares los criterios antes expuestos.

GASTOS Y OBLIGACIONES PRESUPUESTARIAS: Análogamente al caso anterior, el importe se determina por el "Acto de reconocimiento y liquidación de obligaciones". Se define por los Glosarios como dictado por la autoridad competente para asumir y cuantificar una deuda a cargo de la entidad contable como consecuencia de la realización de un gasto presupuestario. La norma de valoración 11 del PGCP sienta el principio de que las obligaciones presupuestarias figuren por el importe a satisfacer, es decir, por la cantidad a pagar en el momento del vencimiento, en su caso con inclusión de los intereses o retribuciones implícitas. Es el mismo criterio que el establecido en la norma de valoración 10 para las deudas y demás obligaciones no presupuestarias, que también se expone en el Documento 3 (párrafo 20) para ambas clases de obligaciones, a su vez coincidente con lo previsto en el PGC de la Empresa.

Los Documentos 3, 4 y 8, así como los Anexos con los análisis de los correspondientes grupos de trabajo para su elaboración, aplican a algunos casos concretos el criterio expuesto.

4º Algunas consecuencias del concepto y tratamiento de estos elementos

Tras de lo dicho en cuanto al concepto de ingreso presupuestario y de la sincronía entre estos ingresos y los derechos que originan, hemos de concluir resaltando los efectos financieros que necesariamente produ-

cen (frente a los patrimoniales de los ingresos de la información económico-patrimonial), a corto plazo, debiendo reconocerse ingresos y derechos de cobro en el ejercicio en que venzan estos últimos.

Por otra parte, el requisito de que se dicte el acto de reconocimiento y liquidación de los derechos para que éstos (y por lo tanto los ingresos) puedan reconocerse, implica la posible existencia de algunos que, aun vencidos, queden sin incluir en la información presupuestaria de los estados financieros del ejercicio a que correspondan.

Por lo expuesto respecto del concepto de gasto presupuestario y su inseparable relación con el de obligación de la misma naturaleza, y tal como resulta necesario una vez establecido el carácter de ingreso presupuestario, es evidente que aquellos gastos suponen aplicaciones a corto plazo de recursos financieros que se deben reconocer como obligaciones de pago presupuestarias con motivo del vencimiento de estas obligaciones.

En cuanto al reconocimiento de gastos y obligaciones presupuestarias con ocasión del vencimiento de éstas, ha de ser precisado con la observación de que la necesidad de dictar previamente el acto de reconocimiento y liquidación abre la posibilidad de que algunos no sean incorporados a la información presupuestaria del ejercicio a que correspondan. Lo mismo ocurre con los gastos presupuestarios realizados sin crédito bastante (hecho relativamente frecuente aunque contrario a la legalidad vigente) de los que no se permite el reconocimiento con cargo al presu-

puesto mientras no se habilite crédito.

Por último, el reconocimiento económico-patrimonial de pérdidas potenciales por insolencias presuntas de derechos presupuestarios no surte efectos en el presupuesto debido a que no caben en el concepto de gastos presupuestarios (no suponen aplicación de recursos financieros). Solamente la pérdida definitiva de esos derechos da lugar a su baja, no mediante incremento de gastos sino como reducción de ingresos.

B) Comparación con IASC y AECA

En el concepto, reconocimiento y valoración de los elementos de la información económico-patrimonial no existen otras diferencias significativas entre los marcos conceptuales del IASC y de la AECA y el MC de la IGAE que la definición de activo. Los dos primeros consideran a este elemento fuente de beneficios económicos futuros (rendimientos en la terminología de la AECA) identificados como potencial para la obtención por la empresa de flujos de tesorería y otros equivalentes líquidos. En la IGAE esencialmente es medio para conseguir los objetivos que motivan la actividad de los organismos y entes públicos (Glosarios) o, como dice el Documento 6 de PCP, del que se espera obtener una utilidad económica, usualmente la producción de bienes y servicios dirigidos a atender las necesidades de los ciudadanos. La referencia que hace el Documento 2 a las expectativas de conversión en disponibilidades líquidas incorporadas a los derechos de cobro es pro-

pia de estos activos, sin que pueda generalizarse a los demás.

Todavía de mayor importancia es la introducción de elementos presupuestarios en los estados contables, de naturaleza radicalmente distinta a la de los que contemplan el IASC y la AECA. Ya no se trata de elementos patrimoniales sino que ingresos, derechos, gastos y obligaciones con origen en el presupuesto tienen entidad financiera, se refieren a la capacidad de atender pagos con la inmediatez que supone la existencia de derechos y obligaciones ya vencidas, cuestión primordial en los entes públicos. De su inmediatez se deriva otra característica singular: el criterio de reconocimiento no es el devengo sino el vencimiento. Más aún, del sometimiento riguroso de la Administración Pública a normas legales, reglamentarias y procedimentales surge como condición la necesidad de que se dicte el acto de reconocimiento y liquidación. Por último, también en relación con el reconocimiento, hemos tenido que distinguir distintas fases en ingresos y en gastos.

5. Conceptos de capital y de su mantenimiento

Contrariamente al IASC y a la AECA, la IGAE en PCP no hace referencia a estos conceptos, aunque es evidente el interés que tienen para los organismos y entes públicos, no sólo en atención a la capacidad para mantener el nivel de servicios, la importancia en la rendición de cuentas y las consecuencias en la equidad intergeneracional sino incluso en cuanto al resultado económico, pues si bien es cierto que los

agentes del sector público no persiguen beneficio de esta naturaleza sí es necesario controlar los déficits en que incurrir y evitarlos en la medida de lo posible. No obstante, a efectos prácticos la cuestión está determinada conforme a uno de los criterios previstos por el IASC y la AECA porque debe aplicarse el de mantenimiento del capital financiero en unidades constantes (a pesar de que la utilidad de la información para los usuarios reclamaría el mantenimiento del capital físico), según resulta de la legalidad vigente y del principio contable de precio de adquisición del PGCP, que al igual que en el PGC de la empresa sólo tiene excepción cuando se autorice por disposición legal, sin que haya ajuste del neto patrimonial por la inflación.

3. Conclusiones

El entorno económico de la actividad del sector público por lo que se refiere a sus notas de propiedad pública de los medios, coordinación de la actividad económico-financiera, ausencia de ánimo de lucro y predominio de la prestación de servicios, está en oposición con el entorno de la actividad del sector privado. En cuanto a la sujeción a los regímenes de Derecho Administrativo, presupuestario y de control (con el alcance que estos dos últimos tienen en los organismos a los que se aplica el régimen de la contabilidad pública) es impropia de los agentes privados.

De la anterior se deduce que el entorno habría de redefinirse para dar cabida a ambos sectores pero, por ser sus rasgos tan dispares, creemos que resultaría tan impreciso que lo que

consideramos habría de ser una de las raíces del MC no implicaría restricción alguna, dejando así de cumplir su función, lo que debería llevar a prescindir de este condicionante, como ha hecho el IASC.

Análoga es la situación tratándose de los usuarios y de sus necesidades informativas. La idea del IASC y de la AECA de representar el interés de todos los usuarios, a pesar de su diversidad, mediante el de los inversores o propietarios y entender que tal interés se puede concretar en la capacidad de que la empresa genere liquidez (lo que consideramos es otra de las raíces que soportan el MC) no se podría mantener si en los usuarios hubiera de incluirse también a los de la información financiera pública. Podríamos resumir los principales destinatarios de la información pública en órganos, entidades y otros agentes de control (incluido el político y el de los ciudadanos mediante la presión de su opinión) y de gestión, en orden a que respectivamente puedan: a) juzgar el cumplimiento de normas, la situación económico-financiera, los resultados económicos obtenidos, la ejecución del presupuesto y los servicios prestados, así como su capacidad para seguir prestándolos y b) utilizar esta información para que, por el mecanismo de retroalimentación, los gestores mejoren sus actuaciones y con ello la utilización de los recursos públicos.

En los usuarios, y por consiguiente en sus intereses, no parece que pudiese encontrarse la homogeneidad propia de la pretendida unidad del MC.

Referente a las características básicas de la información financiera, hemos hallado tres diferencias principales al comparar los textos del MC del IASC y de la AECA con el de la IGAE. Son: a) inclusión de la liquidación del presupuesto entre las cuentas anuales de los organismos públicos en los que éste esté presidido por el *principio de especialidad*, es decir, en los que los créditos tengan naturaleza limitativa y vinculante, b) escasa semejanza de la memoria de tales cuentas, tanto por extensión como por contenido, y c) la prioridad absoluta en el sector público del cumplimiento del marco legal sobre cualquier otra consideración, incluido el logro de la imagen fiel.

Como corresponde a su condición de características básicas, las diferencias entre las de los sectores privado y público son de gran trascendencia pues afectan en dos sentidos a las cuentas anuales: por un lado, componentes de estas cuentas y fuerte diferenciación de uno de los que son comunes y, por otro, sometimiento primordial en su obtención al derecho contable en lugar de a la imagen fiel en el caso del sector público.

Por último, en cuanto a los elementos de los estados financieros, el MC unificado habría de:

a) Modificar la definición de activo para dar cabida al concepto propio del sector público, en el que hay que atender a su capacidad de producción de bienes y servicios con destino a la comunidad en lugar de al potencial de generar beneficios

económicos materializables en liquidez⁽¹⁰⁾.

b) Incorporar los elementos presupuestarios (ingresos, derechos, gastos y obligaciones), muy distintos a los de la información económico-patrimonial pues la naturaleza de éstos es financiera, los ingresos y gastos tienen varias fases de reconocimiento y los derechos y obligaciones se reconocen al vencimiento previo cumplimiento de los trámites establecidos.

Como conclusión final, parece evidente que hayamos de reconocer la dificultad o más bien la improcedencia de un MC único que abarcara la información financiera de las empresas y de todos los entes públicos, entre éstos las administraciones públicas que son los principales entes. Si, como creemos, el MC ha de mantenerse en la línea de generalización con que se enuncian sus propósitos por el IASC o, lo que es análogo, si ha de referirse a los *fundamentos conceptuales*, como dice AECA, sólo podrían abarcarse las particularidades que habrían de tener presentes con una redacción aún más general que la actual, que debería ser compatible con la eficacia para la que el MC se concibe. En mi opinión, un difícil o imposible equilibrio ■

(10) Hay que señalar aquí la falta de consistencia que se manifiesta en los marcos conceptuales del IASC, de la AECA y en el que se deduce de "Principios Contables Públicos. Documentos 1 a 8" de la IGAE entre el concepto, reconocimiento y medición de activo, sea con la perspectiva de flujos de liquidez o de prestación de servicios públicos, y la aceptación —aunque sea impuesta— del criterio de mantenimiento del capital financiero en poder adquisitivo constante, en los dos primeros, y el principio contable de precio de adquisición, en el último.