

XV Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público

Los múltiples fines de la contabilidad pública

Conferencias

Mesas redondas

Enero 2004



MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y HACIENDA

IGAE

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

Índice

Inauguración <i>D. Cristóbal Montoro Romero</i> <i>Ministro de Hacienda</i>	9
Presentación <i>D.ª Alicia Díaz Zurro</i> <i>Interventora General de la Administración del Estado</i>	17
La transparencia en las entidades del Sector público empresarial <i>D. Francisco Uría Fernández</i> <i>Subsecretario de Hacienda</i>	23
Un giro obligado en el control correspondiente al Tribunal de Cuentas <i>D. Juan Velarde Fuertes</i> <i>Consejero del Tribunal de Cuentas</i>	39
La gestión por objetivos y el control de resultados para la mejora de la transparencia de las cuentas públicas y de los sistemas de asignación de recursos <i>D. Antonio Villalón Mir</i> <i>Director de Planificación estratégica de AENA</i>	63
La reforma contable en la Comisión Europea <i>D. Luis Romero Requena</i> <i>Director General de Presupuestos de la Comisión Europea</i>	73
Política financiera y contabilidad pública en Alemania como ejemplo de un Estado Federal <i>Dr. Uwe Plachetka</i> <i>Director General del Ministerio de Hacienda de Alemania</i>	89
Las Cuentas de las Administraciones Públicas y su relación con la Economía Nacional <i>D.ª Carmen Alcaide Guindo</i> <i>Presidenta del Instituto Nacional de Estadística</i>	109
Clausura <i>D.ª Alicia Díaz Zurro</i> <i>Interventora General de la Administración del Estado</i>	127

MESAS DE TRABAJO	131
Reforma de la contabilidad en la Administración Local. Nuevas Instrucciones de Contabilidad	133
D. José Antonio Godé Sánchez <i>Director General de Costes de Personal y Pensiones Públicas</i>	135
D. Víctor Nicolás Bravo <i>Subdirector Gral. de Planificación y Dirección de la Contabilidad de la IGAE</i>	139
D. Jesús Lizcano Álvarez <i>Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid</i>	149
D. Francisco Bosch i Ferré <i>Interventor General del Ayuntamiento de Hospitalet de Llobregat</i>	157
D. Adolfo Dodero Jordán <i>Asesor económico-financiero del Ayuntamiento de Móstoles</i>	161
La contabilidad de costes en las administraciones públicas	173
D. Jaime Sánchez Revenga <i>Director General de Presupuestos</i>	175
D. Carlos Manuel Abad Ruiz <i>Secretario General del Instituto Nacional de Meteorología</i>	181
D. Jesús González Pueyo <i>Interventor General del Ayuntamiento de Madrid</i>	189
D. Antonio López Díaz <i>Catedrático de la Universidad de Oviedo</i>	195
D. Ramón Revuelta Gómez-Villaboa <i>Director Económico-Financiero de RTVE</i>	207

La armonización contable internacional: especial referencia al sector público	215
D. Antonio Fernández Huerta	
<i>Interventor General de la Seguridad Social</i>	217
D. ^a Carmen Giachino de Palladino	
<i>Consultora internacional. Miembro del comité del Sector Público de la IFAC</i> ...	221
D. Ricardo Bolufer Nieto	
<i>Director de Finanzas y Administración del Gestor de Infraestructuras Ferroviarias</i>	239
D. Vicente Pina Martínez	
<i>Catedrático de la Universidad de Zaragoza</i>	249
D. José Juan Blasco Lang	
<i>Director de la Oficina Nacional de Auditoría de la IGAE</i>	263

Inauguración

Inauguración

D. Cristóbal Montoro Romero

Ministro de Hacienda

Es una satisfacción para mí el estar hoy con todos ustedes, reunirme con la Intervención General de la Administración del Estado con motivo de estas Jornadas, nuevas Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público. No son las primeras jornadas que tengo la oportunidad de compartir con ustedes, por lo que celebro esta nueva convocatoria que además lleva por título el de “los múltiples fines de la contabilidad pública”. Ciertamente son variados los fines de la contabilidad pública, o sea que tienen trabajo en estas jornadas que estoy seguro se van a celebrar con gran éxito.

Quiero recordar, en primer lugar, que ciertamente la IGAE es una institución antigua, es una institución con gran solera, con gran tradición en nuestro país, una institución ya del siglo XIX cuando D. José Echegaray afirmaba que la IGAE era un centro con singularidad propia dentro del organigrama del Ministerio de Hacienda, creado con la alta y noble misión de velar por la exacta aplicación de las leyes y por la guarda y legítima inversión de los caudales, de las rentas y de toda clase de pertenencias del país.

Es cierto que la IGAE surge en un momento histórico en el que la hacienda pública atravesaba gravísimas dificultades, así la historia de la hacienda pública es la historia ciertamente de una penuria y muchas veces el control del gasto público, el sostenimiento de las finanzas públicas, ha atravesado por momentos de enorme dificultad habida cuenta de que el déficit público en España no podía existir dado que no teníamos mercados financieros para sufragar, para financiar ese déficit público, puesto que el mercado financiero español estaba bastante subdesarrollado y España no tenía calificación suficiente para acudir a los mercados financieros internacionales, toda vez que ni su nivel de desarrollo ni su nivel de fiabilidad le hacía estar en disposición de acudir a los mismos.

Hoy la situación de la hacienda pública española es exactamente la contraria; tanto ésta como la de la economía española son completamente diferentes, lo que hace

que ante nosotros quede vigente la responsabilidad de mantener esta buena situación que tenemos hoy y mejorar incluso los resultados logrados. En 1996 el gobierno inició un proceso de conciliación presupuestaria que nos ha permitido pasar de un déficit equivalente al 6,6 % del PIB a presupuestar en equilibrio los últimos 4 años y es más, conforme a las últimas previsiones y después de que en septiembre EUROSTAT revisara nuestras cuentas de 2002, dándonos un superávit de 0,1 % del PIB, los avances de liquidación prevista para el presupuesto general del Estado del año 2003 nos permiten, en lo que se refiere a la Administración General del Estado, afirmar que tenemos delante de nosotros un nuevo superávit del 0,5 %. Por tanto, el comportamiento de nuestras administraciones públicas, de las cuentas de las administraciones centrales, puede calificarse de excelente.

Esta situación proviene del control de los gastos, básicamente de los corrientes, y del notable incremento de los ingresos gracias a una eficaz política económica de reformas estructurales y de reformas fiscales que hemos aplicado en los últimos años.

El dato de superávit en 2003 tiene aún más valor si se tiene en cuenta que los datos presupuestados se ejecutan efectivamente. Permítanme anunciarles hoy, conforme a los datos que precisamente ofrece la contabilidad, que el grado de ejecución de las inversiones en el año 2003 alcanzó una cota histórica, situándose en el 96,3 %, es decir, el nivel más alto jamás alcanzado, superior incluso al del 93,5 % del 2002 aunque parecía difícil de superar. La inversión pública es un capítulo fundamental del presupuesto, recibe una presupuestación elevada y además se ejecuta. Estos datos reflejan claramente la eficiencia en la gestión del gasto que debe ir unida al mantenimiento de la estabilidad presupuestaria y además, dicho sea de paso, este grado de ejecución contrasta claramente con el grado de ejecución que se conseguía en el año 95, en el que se situaba en el 87 %.

La consolidación presupuestaria, apoyada en la contención del gasto corriente, nos permitió cumplir las condiciones de estabilidad macroeconómica fijadas en la Unión Económica y Monetaria para fundar la moneda única y ha sido con la fundación del euro con la que la economía española ha logrado acceder a unas condiciones de financiación que antes desconocíamos, además de las ventajas de estabilidad y de capacidad de crecimiento derivadas de pertenecer a una de las zonas económicas y monetarias más importantes del mundo.

La opción por la disciplina fiscal, principal instrumento de la consolidación presupuestaria, supone el limitar el crecimiento del conjunto del gasto público para que no supere el crecimiento nominal de la economía y también mejorar la asignación presupuestaria con criterios de eficiencia, de tal forma que este objetivo se traduce en una contención, incluso una reducción, del peso de los gastos corrientes en el aumento de los gastos de inversión; de hecho, el esfuerzo inversor del sector público en el año 2004 duplicará prácticamente al que alcanzaba en el año 1996, año en que se inició el proceso de consolidación presupuestaria.

Así por ejemplo, orientar los gastos sociales al saneamiento de la protección social, contando hoy con un fondo de reserva de la Seguridad Social que asciende a cerca de 12.000 millones de euros equivalentes a tres mensualidades de las pensiones, cifra que puede incrementarse también pronto a la vista del superávit que está registrando nuestro sistema público de pensiones. También, satisfacer las necesidades de los servicios públicos esenciales, como es el caso del gasto de justicia, con una dotación en el 2004 que duplica a la de 1996, o el gasto en seguridad ciudadana que en este período ha crecido un 50 %.

Al mismo tiempo, si reforzamos los servicios del Estado lo que estamos haciendo es conseguir una reducción muy significativa de los gastos financieros. La política de reducción de la deuda pública implícita en la consolidación fiscal, nos ha permitido reducir el importe del presupuesto destinado a gastos financieros. De hecho, si la deuda pública tuviera hoy el mismo peso que tenía en el año 96, si no hubiéramos reducido la deuda pública como lo hemos hecho en 15 puntos porcentuales de nuestro PIB, en el año 2004 tendríamos que pagar 17.305 millones de € adicionales que deberían estar destinados a este fin.

Pero también el proceso de consolidación presupuestaria ha tenido efectos en el lado del ingreso al permitir abordar reformas tributarias orientadas a mejorar la eficiencia y la equidad con bajadas de impuestos que han impulsado el crecimiento económico y del empleo.

De esta manera, lo que hemos hecho ha sido bajar los impuestos pero ensanchar las bases de los mismos. Hoy hay cuatro millones trescientas mil personas en España trabajando que no lo estaban en el año 95 y hay prácticamente 400.000 empresas nuevas respecto al año 95, que están pagando sus impuestos en nuestro país y eso está dando como resultado un incremento de la recaudación que en el año 2003 en términos homogéneos, es decir, sin contar las devoluciones que hemos

acelerado, da un incremento de los ingresos tributarios del orden del 7'5 %. Seguramente no hay ningún país en el mundo desarrollado que haya conseguido que sus ingresos tributarios se incrementen a un ritmo del 7'5% en un año tan difícil económicamente como lo ha sido el año 2003, año en el que junto con los demás países europeos estamos compartiendo el pacto de estabilidad y crecimiento que orienta nuestra política fiscal en el corto y en el medio y largo plazo hacia el equilibrio presupuestario.

Pero en España además, hemos dado también un paso muy importante, como ustedes conocen puesto que son auténticos coautores del mismo, como es el de garantizar el saneamiento de las cuentas públicas.

Con las leyes de estabilidad presupuestaria, leyes aprobadas por el Parlamento en diciembre de 2001, se ha introducido explícitamente el equilibrio presupuestario en nuestro ordenamiento jurídico, tanto en la Administración central como en las Comunidades Autónomas y en las Corporaciones Locales, contribuyendo a que la estabilidad presupuestaria se configure en adelante como el escenario habitual de la economía española.

Este compromiso, con la disciplina fiscal institucionalizada a través de las leyes de estabilidad, nos garantiza el margen de maniobra suficiente para diseñar la política fiscal más adecuada al momento cíclico de la economía, permitiendo elaborar presupuestos que dejen actuar a los estabilizadores automáticos, de manera que las leyes de estabilidad presupuestaria no son un rígido corsé sino, antes al contrario, son la garantía de que el presupuesto se adapta mejor que nunca a la evolución de la economía del país, ayudando a la misma y poniendo el énfasis en las áreas de gasto como la inversión pública o el gasto social más importante desde el punto de vista de la equidad y del crecimiento a medio y largo plazo, estableciendo el margen necesario para responder a situaciones extraordinarias y reduciendo los impuestos.

Ha sido, precisamente, la aplicación de los principios que subyacen en las leyes de estabilidad los que han permitido que la economía española registre hoy unas cifras claramente diferenciadas de la tónica habitual de nuestro entorno. Este escenario económico al que ha contribuido la aplicación de nuestra actual legislación presupuestaria, se caracteriza por el crecimiento en el año 2003 a un ritmo, al menos, del 2'3%, que viene a ser casi dos puntos porcentuales por encima de la media de la zona euro y con la consiguiente creación de empleo que se ha mantenido a niveles muy superiores a los de nuestros socios europeos, recordando,

como ya he hecho, que hoy en la España de comienzos del año 2004 hay 4.300.000 personas trabajando que no lo estaban en el año 95 y que además no lo han estado nunca en la historia de España, hasta el punto de que tenemos una población ocupada de 16.800.000 personas en nuestro país, cifras de ocupación que nunca antes habíamos alcanzado.

Al tiempo, hemos internacionalizado la economía hasta el punto de que nuestras exportaciones de capital al exterior han pasado de suponer el 6% del PIB en 1995 a ser del 30% del PIB en 2002, y reducir los tipos de interés reales a medio y largo plazo.

Una vez reforzada, desde la perspectiva general, la institución presupuestaria con las leyes de estabilidad, era necesario descender a una esfera microeconómica para aplicar sus principios rectores a los distintos componentes del presupuesto, así hemos movido, y han sido aprobados por el parlamento, las leyes general presupuestaria y general de subvenciones, leyes que encuentran su desarrollo en los principios contenidos en el concepto de estabilidad presupuestaria.

Con la Ley General Presupuestaria hemos emprendido el proceso de modernización de esta norma adecuando su contenido a los principios rectores de la estabilidad, la plurianualidad que refuerza la previsión presupuestaria y crea certidumbre en los agentes económicos, la transparencia aumentando la eficacia en el control de nuestras cuentas públicas y por último la eficiencia en la asignación y uso de los recursos públicos que se constituye en referencia de las políticas de gasto.

Por su parte, la Ley General de Subvenciones, en cuya redacción están implícitos los principios de estabilidad, surge con el fin de garantizar la asignación eficiente de este importante capítulo del gasto público, favoreciendo la consolidación presupuestaria al eliminar el gasto ineficiente.

Todo lo anterior no se podría haber logrado sin el concurso y el trabajo diario de todos ustedes, de los profesionales que integran la IGAE. He citado antes a D. José Echegaray que, aparte de premio Nóbel de literatura y Ministro de Hacienda, combinación que hoy no parece tan factible habida cuenta de la especialización, como ustedes saben acuñó el concepto del santo temor al déficit, un concepto que mencionó en el Congreso de los Diputados con gran ironía, como él sabía hacerlo, con unas frases donde mostraba que para todo Ministro de Hacienda, para los Gobiernos, para las Cámaras, para el país, la salvación estaba, haciendo realmente

un símil religioso, en el santo temor al déficit, lo que produjo risas en la Cámara, tal como está reflejado en el diario de sesiones.

Este santo temor al déficit seguramente tuvo que ver mucho con el nacimiento de esta institución, de la IGAE, y durante estos 130 años este Centro efectivamente ha venido desarrollando una doble función, actuando como Centro directivo y gestor de la contabilidad pública y como órgano de control interno de la gestión económico-financiera del sector público estatal.

Estas funciones tradicionales de la IGAE han ido evolucionando al mismo tiempo que lo hacía la sociedad española y la propia Administración; así, el control interno que ustedes efectúan ya no se limita sólo a la verificación de los aspectos legales de la gestión, función absolutamente vital propia de países desarrollados, sino que también se extiende al control financiero que examina la gestión pública bajo la óptica del cumplimiento de los principios de buena gestión y racionalidad económica.

Además de estas competencias sobre el control de la gestión económico-financiera del sector público, la IGAE es centro directivo y gestor de la contabilidad pública, funciones que también han evolucionado a la par que lo hacían las necesidades de la sociedad, aprovechando los avances informáticos y garantizando la transparencia de nuestras cuentas públicas. La contabilidad hoy ha dejado de ser un mero registro para convertirse en un instrumento fundamental a la hora de adoptar decisiones, decisiones de carácter político, aportando información de los aspectos financieros, económicos y presupuestarios del sector público estatal.

Como centro gestor de la contabilidad pública además corresponde a la IGAE la formación de la Cuenta General del Estado y su elevación al Gobierno para su remisión al Tribunal de Cuentas, algo que ya se hizo el pasado 31 de octubre de 2003 cuando fue remitida la correspondiente al ejercicio 2002 conformada por la Cuenta General de las Administraciones Públicas, la Cuenta General de las empresas estatales y la de las fundaciones estatales.

Sobre la IGAE recae la responsabilidad de garantizar que la contabilidad pública se acomode a los avances de nuestro tiempo de forma que pueda seguir cumpliendo eficazmente sus funciones de control y sea reflejo fiel de la realidad administrativa.

Tenemos que seguir trabajando en estas líneas y en definitiva tenemos que seguir afrontando los retos que tenemos delante, retos que hoy se nos plantean. Tenemos

que desarrollar la contabilidad de costes en las entidades públicas, de forma que se convierta en un instrumento cada vez más útil para la toma de decisiones; trabajar para lograr que la Cuenta General de las empresas estatales contenga información de los diferentes grupos consolidables del sector público estatal y avanzar en la formación de una Cuenta General del sector público, incluyendo no sólo la información de las cuentas del Estado sino también de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

Otro reto que se nos plantea, en un entorno globalizado en el que España está cada día más presente, es el de redefinir la contabilidad adaptándola a las últimas directivas en materia contable, buscando el logro de una armonización contable internacional.

Entre las competencias de la IGAE como centro gestor de la contabilidad pública figura también la de elaborar las cuentas nacionales, ese formidable arcano que transforma la contabilidad presupuestaria en contabilidad nacional, y que son sencillamente fundamentales para dar el sentido económico al presupuesto y para homogeneizar nuestros resultados presupuestarios con los del conjunto de nuestro entorno europeo y con el conjunto del mundo desarrollado. A estos efectos, por tanto, la tarea que hacen de determinar la capacidad o necesidad de financiación de nuestra economía, remitiendo esta información a EUROSTAT, como se hace cada año el último día del mes de febrero, permite realizar comparaciones homogéneas.

Bien, no puedo finalizar mi intervención sin destacar uno de los principales rectores de la Ley de Estabilidad, la Ley General Presupuestaria y la de Subvenciones, como es el principio de transparencia, principio que cobra especial relevancia en unas jornadas dedicadas a la contabilidad pública.

La transparencia implica contar en los distintos entes públicos con una información completa, suficiente, adecuada y fiable, información que facilita la contabilidad. Nuestras cuentas son transparentes y eso es algo que se reconoce cada año por los organismos internacionales, por los organismos europeos, por EUROSTAT y se reconoce también por los mercados, que están otorgando en el día a día a la deuda pública española la máxima calificación. Nunca habíamos tenido en la historia de España la calificación que estamos obteniendo en los mercados internacionales, que como ustedes saben han eliminado la prima de riesgo país frente al bono alemán; hoy la deuda española está cotizando frente al bono alemán a cero, e incluso bastantes días a menos 1, a un punto básico a favor de la deuda española, lo que

quiere decir que por primera vez en nuestra historia al Estado español le resulta más barato que al Estado alemán emitir deuda a 10 años y desde luego le resulta más barato emitir deuda que al Estado francés o al Estado italiano.

Por eso decía, las penurias de nuestra hacienda pública hoy ciertamente las hemos superado y las hemos superado desde las premisas de la transparencia, desde el control en el gasto público, desde el rigor en la elaboración y en la presentación de nuestras cuentas públicas.

De ahí que quiera subrayar, como he hecho al principio, el interés que tienen estas Jornadas dedicadas al estudio de la contabilidad pública, que sin duda alguna serán de gran utilidad para el trabajo de la IGAE en beneficio del conjunto de la Administración Pública.

Quiero terminar aprovechando la oportunidad que me dan para agradecer el esfuerzo y la dedicación a todos los profesionales que hoy conforman la Intervención General de la Administración del Estado. Sencillamente sin su esfuerzo, sin su colaboración, sin su trabajo diario, no podríamos haber conseguido convertir a la hacienda pública en un instrumento al servicio del crecimiento económico, del bienestar general de los españoles y de la creación de empleo, importante objetivo que hemos conseguido estos años, que ustedes han conseguido estos años gracias al riguroso control del gasto público, gracias, en definitiva, a ese equilibrio presupuestario que está en la misma fortaleza de la evolución económica.

Por último, quisiera acabar mis palabras expresándoles mi agradecimiento y, sobre todo también fundamentalmente, mi admiración por la calidad de su trabajo, que sin duda se verá reforzado a partir de los importantes cambios normativos que hemos impulsado en estos años y que, espero y confío, siga siendo el soporte de esa nueva hacienda pública del siglo XXI, que al servicio del crecimiento económico y la creación de empleo consiga para España un nivel de desarrollo de los primeros países de la Unión Europea y sobre todo consiga para España la sociedad del pleno empleo, que es y debe ser nuestro gran objetivo en el comienzo del siglo XXI.

Muchas gracias de nuevo por esta amable invitación, que me ha permitido tener este contacto directo con todos ustedes al acabar, como estamos acabando, una legislatura en la que hemos querido que la IGAE juegue un papel decisivo en el conjunto de las Instituciones del Estado.

Presentación

D.^a Alicia Díaz Zurro

Interventora General de la Administración del Estado

Bienvenidos a estas *XV Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público* que tienen como hilo conductor “*Los múltiples fines de la contabilidad pública*”. Para mí es una gran satisfacción reunirme aquí de nuevo con todos vosotros y celebrar una edición más de estas jornadas.

Quiero llamar la atención sobre lo interesante del programa elaborado, en nuestra opinión, en cuanto que hay representación de las distintas administraciones públicas, de instituciones europeas, de personas procedentes del mundo académico y de organismos internacionales. Esto indica que la pluralidad de presencias y disciplinas redundarán en que las Jornadas resulten interesantes para todos y doy por tanto las gracias a todos los ponentes ya que son ellos fundamentalmente los que hacen posible su celebración.

Es de todos conocido que las funciones de la Intervención General en materia de contabilidad pública son amplias y de gran repercusión, lo cual implica que desde la Intervención General no se escatimen medios ni esfuerzos a la hora de ejecutar esas competencias y de adoptar iniciativas que permitan mejorar el ejercicio de las mismas. Debemos tener también en cuenta que la contabilidad pública no es una materia estática, sino todo lo contrario, y que como resultado de las reformas y necesidades de la Administración y avances informáticos que se ponen a su servicio, se encuentra en constante evolución. Por eso me gustaría hacer una muy breve reseña de cuáles han sido los proyectos normativos recientes que han implicado una mejora o un avance en materia de contabilidad pública y cuáles son los que se hayan en curso o proyectos de futuro que deberían ser objeto de profundización en los próximos años.

Sin ánimo de resultar exhaustiva, por lo tanto, me gustaría hacer referencia en primer lugar, y como ya ha citado el Ministro de Hacienda, a la aprobación de la nueva Ley General Presupuestaria que se refiere en su Título V, un título integral, a la contabilidad del sector público estatal. Hay que destacar como novedad que se

pone de manifiesto en esta nueva redacción del título de contabilidad, la finalidad de la contabilidad del sector público estatal que es demostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto para, entre otros objetivos, suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos, tema vital en la Administración, y facilitar la gestión y la toma de decisiones. Es significativo el hecho de que la nueva Ley General Presupuestaria recoja los principios contables públicos elevando así su rango normativo y planteando de forma excepcional el establecimiento de regímenes contables especiales. Asimismo, en dicho Título se enumeran las entidades que están sometidas a cada régimen contable y los destinatarios de la información que suministra la contabilidad.

En cuanto al alcance de la información como consecuencia de las nuevas técnicas de presupuestación que se prevén en la nueva Ley, la Cuenta General del Estado deberá facilitar información sobre el grado de realización de los objetivos presupuestarios. Por otra parte, el sistema de información contable debe también suministrar los datos necesarios que permitan la elaboración de las cuentas nacionales del sector público y la elaboración por parte de la Intervención General del informe sobre el grado de cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria en los términos previstos en el art. 9 de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, así como suministrar los datos necesarios para determinar las situaciones de desequilibrio financiero cuyo seguimiento corresponde a la Intervención General.

En segundo lugar, una reforma acometida recientemente, es la relativa a la materia de formación de la Cuenta General del Estado y su rendición al Tribunal de Cuentas. Cabe destacar en este sentido la aprobación de dos órdenes ministeriales que intentan mejorar el procedimiento por el que se debe rendir la mencionada cuenta y que el contenido de ésta sea homogéneo y legible, así como transparente para todos sus destinatarios.

Finalmente cabe destacar el Real Decreto 578/2001, que regula los principios generales de información contable de la Administración General del Estado. Dicha norma introduce un cambio de gran importancia al pasar a un modelo centralizado en la Administración General del Estado. Dicha modificación se hace posible merced a los continuos trabajos de mejora del sistema de información contable y al avance

de las tecnologías en las que se apoya, todo lo cual ha derivado en la centralización de las bases de datos locales del sistema.

Tras este breve repaso por los principales cambios ya acometidos, me gustaría hablar de los proyectos en curso ya que, como sabemos, la contabilidad no es una materia estática sino que debe estar en continua evolución. Por un lado, nos encontramos con los proyectos de orden ministerial por los que se regulan las instrucciones de contabilidad en la administración local creando tres modelos que aplicar a las distintas corporaciones, que son el modelo normal, el simplificado y el básico. Estas instrucciones, que entendemos que son de vital importancia para un subsector público como son las corporaciones locales y que entendemos que van a ser de ayuda para la formación de sus cuentas, se encuentran en un momento muy maduro de su tramitación y esperamos que en el plazo de unos dos meses puedan entrar en vigor.

Por otra parte, en el área de contabilidad analítica se está elaborando un documento sobre principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas y se está implantando paulatinamente en los organismos autónomos la versión definitiva del programa informático CANOA que pretende poder tener información sobre contabilidad de costes en estos organismos.

Tampoco quiero dejar de mencionar los trabajos que hemos emprendido sobre la revisión de los distintos procedimientos de gestión de cara a una futura pero próxima versión del Sistema de Información Contable, que lógicamente requerirá una maduración que no será a corto plazo pero en la que estamos trabajando intensamente en la Intervención General desde hace dos años.

Tras la publicación de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, la contabilidad pública como instrumento al servicio del principio de transparencia que la citada ley consagra, juega un papel crucial, pero sólo una información contable transparente, suficiente, adecuada y suministrada a tiempo, cumplirá con los fines para los que se establece. Este principio de transparencia de las cuentas públicas que se predica de forma general de todos los sujetos integrantes del sector público alcanza singulares características en las empresas públicas inmersas, por un lado, en las obligaciones que les impone su pertenencia al sector público y, por otro, las que les imponen los códigos de conducta y demás normas a que hace referencia el ordenamiento mercantil. Sobre todo ello, tendremos ocasión de escuchar a continuación la

cualificada opinión del Subsecretario del Ministerio de Hacienda, D. Francisco Uría, en la exposición que abre estas Jornadas.

También, en cuanto a las reformas inherentes a la formación de la Cuenta General del Estado tendremos ocasión de escuchar al Consejero D. Juan Verlarde Fuertes que compartirá con nosotros diversas cuestiones relativas a los aspectos del control que corresponden al Tribunal de Cuentas. El esfuerzo de los últimos años por parte de la Intervención General ha sido el de incorporar aquellas observaciones derivadas de los informes del Tribunal de Cuentas en que se entendía que había aspectos que debían corregirse o mejorarse; este es un proceso continuo en el que año tras año iremos trabajando.

Por otra parte, la nueva Ley General Presupuestaria, como dice en su exposición de motivos, aspira a conseguir una mayor racionalización del proceso presupuestario, introduciendo entre otros instrumentos un sistema de gestión por objetivos. Sobre este aspecto y cómo su aplicación y control de resultados puede mejorar la transparencia y la asignación de recursos, conoceremos la experiencia en AENA a través de la exposición del Director de Planificación Estratégica, D. Antonio Villalón.

Por otra parte la sesión de hoy lunes por la tarde, se ocupará de la celebración de tres mesas redondas en paralelo, una de ellas dedicada a la reforma de la contabilidad de las administraciones locales, proyecto en el que la Intervención General no ha escatimado medios en un afán decidido por impulsar la modernización y adecuación de la información contable local; una segunda mesa dedicada a la contabilidad de costes a través de las experiencias y trabajos de diferentes administraciones y entidades públicas en las que seguro obtendremos nuevas ideas que alimenten la implementación con carácter general de sistemas de contabilidad analítica en el sector público; finalmente, la tercera mesa sobre armonización contable pública internacional, tema cuya oportunidad no está exenta de controversias que seguro pondrán de manifiesto las diferentes opiniones de los ponentes.

La sesión de mañana martes se inicia con la exposición de D. Luis Romero Requena, Director General de Presupuestos de la Comisión Europea, sobre el tema de actualidad de la reforma contable en la Comisión Europea enmarcándola en la reforma administrativa de las propias instituciones europeas con el indudable interés que para nosotros, como estado miembro, tienen todas las decisiones que allí se adopten. Precisamente nuestra condición de estado miembro de la Unión Europea,

aconseja que tratemos de conocer con suficiente profundidad cuáles son las tendencias que en el tema de contabilidad pública hay en los países de nuestro entorno, por ello estoy segura del interés de la exposición del Director General del Ministerio de Hacienda Alemán, Dr. Uwe Plachetka respecto de los requisitos de la contabilidad pública en un estado federal como Alemania.

Estas Jornadas finalizarán con una exposición de indudable actualidad también, a ninguno se nos escapa la influencia que las cuentas nacionales del sector público tienen en la economía nacional, tema sobre el que tratará la conferencia que formulará la Presidenta del Instituto Nacional de Estadística, D.^a Carmen Alcaide.

Para concluir, sólo me resta reiterar mi agradecimiento a todos los ponentes por aceptar la invitación para participar en estas Jornadas y compartir con nosotros su trabajo. También, mi agradecimiento a la Asociación Profesional de Interventores y Auditores del Estado por su colaboración en la celebración de estas Jornadas y entendiendo que su ayuda ha sido fundamental para su éxito final y, cómo no, a todos los funcionarios que desde la Intervención General han trabajado para la elaboración de este programa con la intención y todo el cariño para que estas Jornadas sean un gran éxito.

La transparencia en las entidades del Sector público empresarial

D. Francisco Uría Fernández

Subsecretario de Hacienda

En primer lugar quiero expresar mi gratitud por la amable invitación a participar en estas XV Jornadas de la IGAE dedicadas a la presupuestación, contabilidad y control público en las que me ha sido encomendada la tarea de hablar de un tema muy concreto, que lógicamente seguimos con interés desde la Subsecretaría, como es la transparencia en las entidades del sector público empresarial. Pero antes de eso, yo no quisiera perderme la ocasión singular que supone poder reunirme hoy con todos vosotros, en un momento ya tan cercano al final de la legislatura para decir alguna cosa que me parece de justicia señalar en este auditorio tan cualificado.

Querría felicitar a la Interventora General, no sólo por el éxito de estas Jornadas, que la verdad que el éxito en cuanto a asistencia de público es impresionante, sino también por los éxitos, por el papel que la IGAE ha desempeñado durante toda la legislatura. Verdaderamente, yo creo que ha sido una buena legislatura para la IGAE. Se han acometido reformas de carácter organizativo y funcional que han tenido calado, que han sido importantes, y ha habido una modernización legislativa sustancial en el ámbito de trabajo de la Intervención como es la Ley General Presupuestaria y la Ley de Subvenciones, de la mano de las leyes de Estabilidad Presupuestaria.

Como Subsecretario de Hacienda insisto, no puedo tener esta ocasión sin dejar aquí patente testimonio público de mi gratitud a personas que están hoy aquí presentes por muchas cosas, en un rápido recordatorio al Director General de Costes de Personal, al Director General de Presupuestos, D. Mario Garcés, D. Jesús del Barco, D. José Juan Blasco Lang, personas con las que he compartido tareas normativas en esta legislatura, de las que he aprendido muchísimo, con las que además lo he pasado muy bien y con las que me gustaría pensar que hemos establecido una relación amistosa que durará mucho tiempo.

También, lógicamente, a los Interventores Delegados del Ministerio, primero a D. Jaime Pou, luego a D. José Luis Fernández Sampedro, con los cuales la relación no ha podido ser mejor, como con el resto de los compañeros de la Intervención Delegada y, sobre todo, mi debilidad como es conocida, por aquellos de vosotros que desempeñáis además las funciones de Delegados del Ministerio de Hacienda que sabéis que la generosidad de vuestro esfuerzo nunca puede dejar de ser reconocida, destacada y, sobre todo, muy agradecida por mí.

O sea que no quisiera empezar esta charla sin dejar públicamente testimonio, antes de que la legislatura concluya, de mi agradecimiento a todos y a la propia Interventora General, magnífica compañera y extraordinaria amiga, compañera de promoción de mi mujer también. Realmente creo que han sido cuatro años muy buenos en los que la Subsecretaría y la Intervención General, primero con Rafael Catalá y también en mi etapa, han mantenido una relación buena, hemos hecho muchas cosas juntos, por lo que en este acto me parece que es de justicia por mi parte reconocerlo y agradecerlo.

Después de esta pequeña introducción, que me perdonaréis pero que me parece que era de justicia hacerla, me ciño al tema de la transparencia en las entidades del sector público empresarial.

El incremento de la transparencia de las entidades del sector público empresarial era y es una asignatura obligada de la mano de las grandes leyes que se han aprobado en esta legislatura. Creo que en la medida en que ese principio de transparencia va trasladándose a los distintos ámbitos del sector público, tiene implicaciones de toda índole en materia de contabilidad pública.

Es evidente que es así, pero yo creo, que con carácter general, en el funcionamiento de las administraciones públicas, del sector público estatal, de la contratación pública, etc., etc., el principio de transparencia es un principio que poco a poco se va desarrollando, va profundizando en los distintos ámbitos, y al tener una gran trascendencia, una gran importancia, el traslado a las sociedades estatales era obligado. En este sentido, antes de entrar en esta cuestión concreta que me ocupa, sí quisiera hacer un recordatorio de alguna cuestión que me parece necesaria para hilar bien el discurso y el recorrido en esta materia.

Todos vosotros lo conocéis, pero no está mal recordarlo, en los años 80 ó 90 de la mano de las grandes crisis financieras y empresariales, sobre todo en el mundo

anglosajón, surgió una preocupación por la divergencia de intereses y de actitudes frente a esas situaciones de crisis entre los intereses de los grandes accionistas, sobre todo los inversores institucionales, y los gestores de las empresas. En esos casos hubo episodios de todo tipo que seguro que vosotros conocéis mejor que yo, pero sí que se evidenció que determinadas respuestas frente a situaciones empresariales estaban mucho más guiadas por los intereses egoístas de los gestores de las empresas que por la protección de los intereses de los inversores o de los grandes inversores.

De la mano de los grandes inversores institucionales norteamericanos, sobre todo el Fondo de pensiones de California, CALPERS y algún otro, empieza una reflexión sobre cómo mejorar el gobierno de las sociedades cotizadas. Esa reflexión en EE.UU., en ese momento muy concreto, está encaminada a una finalidad muy determinada, que es tratar de garantizar la protección de los intereses de los mayores accionistas que por ese carácter institucional muchas veces no eran de verdad quienes controlaban la gestión y el día a día de la sociedad, sino que habían delegado como mandatarios en unos gestores que al final eran los que utilizando y ejercitando esos intereses propios tomaban las decisiones. Surgen así en esos años los primeros códigos de buen gobierno de las distintas sociedades en el ámbito privado, insisto, muy respaldado desde las comisiones de valores, desde la SEC norteamericana, como el código Cadbury, el código británico que fue publicado en 1992, que fue un hito y que estableció un conjunto de medidas que debían adoptarse para mejorar el funcionamiento del gobierno de las sociedades.

Es curioso llamar la atención sobre el hecho de que, a pesar de que el gobierno de las sociedades y el modelo y la estructura societaria es completamente diferente en prácticamente todos los países, es difícil establecer un patrón común, estos códigos de buen gobierno son bastante parecidos y se generalizaron por todo el mundo, incluido el este de Asia de la mano, sobre todo, de la OCDE. Incluso a Alemania, que como sabéis tiene un sistema de doble consejo, con un consejo de vigilancia en el que forman parte trabajadores, etc., también hasta ahí llegaron los códigos de buen gobierno y España, en este sentido, no fue una excepción. En 1998 se dio a conocer el primer código de buen gobierno, el código Olivencia, auspiciado desde el Ministerio de Economía y Hacienda y la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Estos códigos de conducta tenían una característica jurídica peculiar de la que quisiera dejar constancia, que es que siguiendo un modelo muy anglosajón no eran

códigos obligatorios, imperativos, ni tuvieron reflejo en normas imperativas tampoco, es decir, no se modificaron ni el código de comercio ni la ley de sociedades anónimas, estableciéndose como códigos de asunción voluntaria y a lo máximo que se llegó desde la CNMV fue a establecer deberes de información relativos al grado de cumplimiento de las recomendaciones del código, o sea que la página Web de las empresas se obligaba a que se dijese hasta qué punto las conclusiones, las recomendaciones del código Olivencia se habían incorporado.

También el alcance de estos códigos fue limitado, o sea realmente era un retoque por decirlo de alguna manera en el funcionamiento, en el gobierno, en la organización de las sociedades, pero tampoco suponían una transformación radical probablemente por el hecho de que en el momento en que se van aprobando estos códigos, finales de los 90, no se han producido todavía los grandes escándalos financieros que sacuden los grandes mercados económicos y financieros en los primeros años del siglo XXI. Lo que establecía o lo que pretendían esos códigos era fundamentalmente estructurar el consejo de administración de tal manera que fuera capaz de realizar, de manera más eficaz, la función sagrada, me atrevería a decir, de control del funcionamiento de las decisiones que se toman desde los órganos ejecutivos de la sociedad, también, lógicamente, muy ligado a lo que he dicho al principio, tenían en su seno mandamientos e instrumentos ligados al aumento de la transparencia a través de la divulgación de información que se entendía relevante entre la que se encontraba, un ejemplo, la retribución de los miembros del consejo y de los principales ejecutivos de las compañías.

La realidad es que estos códigos no consiguieron su objetivo, en el sentido de que al final se quedaron en muchos casos en pura asunción, si me permitís la expresión, cosmética de alguna de sus recomendaciones y de hecho, los escándalos sucesivos que han ido sacudiendo grandes empresas primero en EE.UU. y también en algún caso Europa evidenciaron que estos instrumentos, estos códigos de asunción voluntaria y de este alcance tan limitado, no eran un instrumento suficiente como para mejorar el funcionamiento de las sociedades y para impulsar, para desarrollar el principio de transparencia. Una cosa sí quiero dejar aquí apuntada y es que nosotros en España no hemos tenido escándalos de esta trascendencia o de la repercusión que ha existido en otras latitudes y yo en ese sentido si quisiera decir que me parece que una clave de esto es el reforzamiento que en los años 90 se produjo de todo tipo de instrumentos de información y de verificación contable de las sociedades. Creo que el trabajo del ICAC en esto ha sido importante, ha sido valioso y también por

qué no el tener un Código Penal desde 1995 que es especialmente riguroso en la represión y sanción de las conductas que se consideran contrarias a los intereses de la sociedad y de sus administradores, que probablemente también ha sido un freno; es decir, nosotros hemos tenido códigos de asunción voluntaria pero en nuestro ordenamiento positivo ya había una serie de instrumentos que hacían difícil o, por lo menos, hacían más complicado o aseguraban una respuesta más eficaz desde el ordenamiento jurídico en situaciones de crisis como las que se han conocido en otras latitudes.

Haciendo una lectura común de los que ha sucedido en los países anglosajones, a pesar de la existencia de estos códigos y de lo que ha sido nuestra propia experiencia, creo que la conclusión era fácil de extraer y es probablemente muy del gusto de los juristas españoles: que era mejor apostar por el instrumento tradicional, por el de la ley, por el de la norma jurídica imperativa a cuyo incumplimiento vienen asociadas el establecimiento de determinadas sanciones, que seguir apostando por esos códigos de asunción voluntaria que insisto, a la hora de la verdad, no han sido instrumentos eficaces para evitar problemas de todo tipo.

Con esta lógica, en España se ha impulsado una segunda vuelta o una segunda etapa en la materia de la mejora del gobierno corporativo como es la aprobación del informe de la llamada Comisión Aldama y la aprobación de la ley que lo contiene, la Ley 26/2003, de 17 de julio.

Insisto en que esto ya de por sí suponía una noticia, es decir, la traslación de la recomendaciones contenidas en el código del buen gobierno, como es el de la Comisión Aldama, a una ley que lo que hacía era modificar doblemente tanto la ley del mercado de valores y el texto refundido de la Ley de sociedades anónimas, o sea que en definitiva, aquí lo que tenemos es un engarce y en nuestro derecho imperativo de estas normas, de estas recomendaciones de tal manera que volvemos digamos al modelo clásico del derecho continental en el que la regulación mercantil viene asentada en normas de carácter imperativo. Es curioso que la Ley 26/2003 es una norma que ya desde su título enuncia su objeto, la doble modificación legislativa que he dicho, pero también su finalidad el reforzamiento de la transparencia en las sociedades cotizadas anticipándose así al contenido justificativo que luego se detalla en la exposición de motivos.

Evidentemente no es objeto de esta reunión ni quiero aburrirlos contando demasiado acerca de la Ley 26/2003, pero sí que me parece importante porque a efectos de

contexto va a ser trascendente el hacer alguna alusión, hacer algún comentario respecto a alguno de sus extremos.

El primero es llamar la atención sobre la propia exposición de motivos de las leyes. Creo que la lectura de la exposición de motivos de la leyes siempre es importante porque nos guía acerca del propósito del legislador en el momento de su aprobación y en este caso nos dice que se parte de la consideración como fundamental del principio de transparencia para el correcto funcionamiento de los mercados financieros, lo que implica que se trasmita al mercado toda la información relevante para los inversores, que la información que se trasmita sea correcta y veraz y que ésta se trasmita de forma simétrica y equitativa y en tiempo útil.

Partiendo de esa premisa, en el articulado se establecen una serie de instrumentos de modificaciones legislativas orientadas a esa profundización del principio de transparencia como son los deberes de información y de transparencia de las sociedades, de la definición y del régimen de deberes de los administradores, especialmente en caso de conflicto de intereses, la obligación de dotarse de un conjunto de mecanismos en materia de gobierno corporativo que comprendía entre ellos un reglamento del consejo de administración y un reglamento de junta general y todo esto se cerraba, insisto como era tradición en nuestro ordenamiento jurídico, con la tipificación de un conjunto de infracciones y sanciones para el caso de incumplimientos o sea que es una regulación cerrada que en principio, como les digo, estaba orientada a las sociedades cotizadas, pero la realidad es que aquí se han producido dos fenómenos; un primer fenómeno normativo que es que hay una primera modificación de esta ley que apunta a la extensión de su ámbito subjetivo de aplicación, de tal manera que no sólo se va a aplicar a las sociedades cotizadas, sino también a las no cotizadas que participan en el mercado de valores, es decir, a las emisoras de títulos, en este caso emisoras de obligaciones, podría llegar pues hasta empresas familiares, empresas de un solo socio y también incluso, por qué no, a empresas públicas; es decir, que las empresas públicas en la medida que apelásemos al mercado de valores para financiarse, entrarían de lleno en el ámbito de aplicación de esta Ley.

Pero sin embargo, de lo que os he dicho hasta ahora, probablemente alguno de vosotros o muchos de vosotros pensaréis que todas estas cuestiones poco o nada tienen que ver con la empresa pública, y probablemente tendríais razón o sea,

aparentemente la empresa pública tiene un conjunto de características que hace difícil su encaje en el ámbito de aplicación de la norma.

Evidentemente, son sociedades normalmente de un accionista único, a veces es un accionista único claro, a veces es un accionista único de la mano de distintas personificaciones del Estado, o sea, es Patrimonio, es SEPI, puede ser algún organismo autónomo, es decir, que a veces se oculta esa condición de accionista único pero la realidad es que por detrás hay un capital único, con lo cual hay una unidad en el nombramiento de presidente y de miembros del consejo de administración que lógicamente hace difícil que existan conflictos de intereses y desde luego los conflictos de carácter frontal que se han producido en otras latitudes en otro tipo de sociedades.

Otro segundo fenómeno es que las sociedades estatales, y vosotros lo sabéis eso mucho mejor que yo, de por sí se encuentran sometidas a unos controles y unos deberes de información muy robustecidos en relación con lo que ocurre en el ámbito de la empresa privada, tanto a través de la IGAE como en última instancia del Tribunal de Cuentas y, por supuesto, el control parlamentario que deriva de la actividad de las propias Cámaras. Todas estas circunstancias y el hecho de esta propia proximidad al sector público provoca un fenómeno de inhibición, permitidme que lo llame así, en el funcionamiento de los consejos de administración de las empresas públicas, nuestros consejeros se sientan en las sociedades sintiendo que la labor de control de las sociedades se realiza desde otras instancias, es decir, que a través de los distintos mecanismos que he comentado es desde los que se realiza el control del funcionamiento de la sociedad y existe así un relajamiento, por decirlo en términos coloquiales, de la función de control que es básica de los consejos de administración y en ese sentido, los deberes de información están debilitados porque se entiende que el flujo de información está derivando en el caso de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales hacia sus órganos gestores, en el caso de la Dirección General de Patrimonio hacia la Subdirección General de Empresas. Entonces, evidentemente la tentación por parte de los integrantes de los vocales de los Consejos de Administraciones es sentir y pensar que esa labor de seguimiento y control del funcionamiento de las sociedades públicas se realiza desde sus órganos y que, por lo tanto, no es necesario digamos dar lugar a situaciones en el más grave de los casos de conflicto con los gestores de la compañía exigiendo información y realizando una actuación activa de control.

De todas formas, este panorama idílico, por decirlo de alguna manera, de las sociedades públicas habría que matizarlo en algún sentido relevante, al margen de que son efectivamente sociedades de socio único, pero también hay matices o hay situaciones que requieren o que determinan alguna singularidad. Por ejemplo, como conocéis vosotros perfectamente, hay una especie de doble dependencia respecto de la mayoría de las sociedades, es decir, por un lado pertenecen o están en el ámbito del Ministerio de Hacienda a través de SEPI o de la Dirección General de Patrimonio, digamos como entre comillas “socio capitalista”, es decir que dependen de nosotros desde ese punto de vista, pero sin embargo, a la vez, como normalmente todas las sociedades que quedan una vez culminadas las privatizaciones son sociedades instrumentales al servicio de todo tipo de políticas públicas, la realidad es que suelen depender de otro ministerio, el que la nueva Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas denomina ministerio de tutela, con el cual hay unas relaciones que vienen a complicar un poco esa función de control, de tal manera que a veces no está claro quién y hasta qué punto tiene que realizar esa labor de control siempre necesario en el funcionamiento de toda sociedad aunque en este caso se trate de sociedades públicas o sea que en ese sentido hay un primer matiz y en el seno del Consejo de Administración pueden existir distintas sensibilidades u orientaciones totalmente legítimas pero que tienen su origen como digo en esa distinta preocupación o en el cumplimiento de ejecución de distintas políticas públicas como corresponde a los órganos, tanto a SEPI como a la Dirección General de Patrimonio como a los ministerios sectoriales que son, en última instancia, aquellos cuyas políticas son ejecutadas a través de estas sociedades estatales.

Este mismo hecho que comento determina que en el seno del consejo se produzcan asimetrías de información, hay algunos consejeros que están más cercanos a los órganos gestores, a los órganos de control de la sociedad o a los ministerios de tutela, que conocen más del funcionamiento de la sociedad. La sensación por parte de los otros miembros de que son estos los que están más cercanos a los que van a realizar esa labor de control etc., etc., supone que al final el consejero, yo tengo la sensación, de que tiene dudas respecto de cuál es su papel, de que a veces no se atreve a pedir información a la que con la Ley de Sociedades Anónimas tendría perfecto derecho porque, insisto, al final todo lleva a pensar que esta tarea de control, de seguimiento, de vigilancia, etc., se está realizando desde otros ámbitos y no desde el órgano de administración de la sociedad.

Pero a mí me parece que el hecho de que se trate de sociedades públicas, de sociedades estatales, no debe cambiar esencialmente la naturaleza y las normas de funcionamiento del órgano de administración de los consejos de administración de las sociedades; es decir, que esa función de control del día a día de la gestión de las sociedades se tiene que realizar con independencia de que luego haya otros controles de todo tipo. Se tiene que realizar, en primer lugar, desde el órgano natural de control, desde el órgano que desde la legislación tanto pública como privada tiene el primer deber de responsabilidad en ese control, en ese seguimiento, y en última instancia, que también es responsable lógicamente o corresponsable de las decisiones que se toman, de las decisiones que se adoptan en el ámbito de esa sociedad, y en ese sentido, se hace necesario, se hace conveniente, reforzar el funcionamiento de los consejos de administración, también en el ámbito de las sociedades públicas. En ese sentido, la reflexión que hemos hecho en paralelo desde la SEPI, la Dirección General de Patrimonio y la IGAE era que valía la pena apostar por un reforzamiento de los instrumentos, de los mecanismos de control, puestos a disposición de los consejos de administración de las empresas públicas, de tal manera que esa función de control, de seguimiento, de vigilancia, de contraste, pudiera realizarse con plenitud desde los mismos.

Desde un punto de vista jurídico, el modo en que ese reforzamiento podía producirse o debía producirse varía como podéis saber perfectamente. Por un lado, había que actuar a nivel legislativo. Lo que se refería sobre todo a las relaciones de los accionistas, la relación entre el Ministerio de Hacienda y ministerios de tutela, etc. debía ser normada, con una norma con rango de Ley y así lo hemos hecho en la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas en la que, como conocéis, hay un capítulo dedicado al sector público empresarial que trata de explicar cómo o hasta qué punto debe ejercitarse la función de control y se asume responsabilidad respecto de las grandes decisiones de la compañía por parte de los distintos ministerios que intervienen en las mismas. Otros instrumentos, para el caso de otras modificaciones menos importantes, eran las puras modificaciones estatutarias para adecuar los órganos de las sociedades y, en último término también en cuanto al funcionamiento, en cuanto a la mera actuación, el tercer instrumento, el menos intenso desde el punto de vista jurídico pero quizá el que permitía un mayor detalle, eran las instrucciones que con distinta denominación y formalización jurídica han emanado tanto de la Dirección General de Patrimonio del Estado como de la dirección de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales.

Hay algunas líneas maestras en todo este conjunto normativo aunque luego me referiré concretamente a las medidas, pero sí hay unas líneas maestras de las que quisiera dejar constancia: la primera es un conjunto de actuaciones destinadas a reforzar, como decía, el papel de los órganos de las sociedades y en particular el Consejo de Administración, se trata de proporcionar a los consejeros instrumentos, mecanismos, apoyaturas, en definitiva para que puedan realizar en plenitud la tarea de control que legalmente tienen encomendada; en segundo lugar, hay un conjunto de actuaciones, de medidas, destinadas a mejorar la capacidad de control que tiene la Administración General del Estado respecto de funcionamiento corporativo, es decir, la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales como en lo que atañe directamente a la Subsecretaría o la Dirección General de Patrimonio del Estado y por último, como decía, actuaciones tendentes a mejorar la delimitación de la competencia y la responsabilidad de los distintos accionistas o, lo más importante, del accionista único cuando coexiste con un ministerio en la línea que os he señalado.

¿Cuáles son las medidas que desde la Dirección General de Patrimonio se han ido adoptando en este sentido?.

La primera, en cuanto a ese primer grupo de medidas de reforzamiento del Consejo de Administración, ha sido la reforma de los estatutos sociales para asegurar que las decisiones más relevantes en la vida societaria sean al menos conocidas por los miembros del Consejo de Administración. En este sentido, una temprana instrucción de la Dirección General de Patrimonio del Estado de 1 de febrero de 2001, estableció un conjunto de competencias societarias que quedaban estatutariamente reservadas, sin posibilidad de delegación, al Consejo de Administración de las sociedades estatales. Esta instrucción establecía además un reforzamiento del deber de información al Consejo de Administración de las sociedades, es decir, se trataba de establecer un núcleo indelegable de competencias del Consejo de Administración de forma que no se produjeran episodios que hemos conocido como contratos importantes que no eran conocidos por el Consejo de Administración sino que se adoptaban las decisiones desde otro ámbito de decisión distinto en la sociedad, pues bueno, se ha querido asegurar que como primera medida de garantía el Consejo de Administración tenga por lo menos conocimiento, cuando no capacidad de decisión, respecto de las grandes decisiones de la gestión de la sociedad.

Como medida complementaria a ésta había una tarea impropia, como era la revisión de los poderes que se habían emitido, que se habían formalizado en las distintas sociedades al objeto de revisar que esos poderes se adecuasen a esas previsiones estatutarias, porque claro, el segundo fenómeno era que antes de estas reformas estatutarias que os comento, había un sinnúmero de poderes otorgados ya en los cuales se establecía o se apoderaba a los órganos de una sociedad para realizar todo tipo de actuaciones, bueno, pues ha habido una tarea muy importante, que se ha realizado desde la Subdirección General de Empresas como digo, que ha sido la revisión de esos poderes para constatar que las competencias que se otorgaban unos y otros eran respetuosos con el principio de prevalencia del Consejo de Administración de las sociedades.

Una tercera actuación ha sido el reforzamiento de la figura del secretario del Consejo. El secretario del Consejo tiene un deber legal de asesoramiento jurídico al Consejo, especialmente relevante en aquellos supuestos en los que, aunque son lógicamente excepcionales, puede haber una discrepancia de criterios entre los órganos de la sociedad y los miembros del Consejo de Administración. A nosotros, y en esto acogimos la recomendación tanto del Código de Olivencia como del Código Aldama, nos ha parecido muy importante que el secretario no estuviera sujeto a una relación de jerarquía o de dependencia contractual con los órganos de la sociedad. Es decir, que no fuera un miembro de la sociedad, que no fuera una persona contratada por la sociedad, sino que fuera una persona que tuviera criterio independiente, respecto del cual todos los miembros del Consejo de Administración pudieran tener la certeza de que cuando está asesorando legalmente lo está haciendo en derecho, con independencia de cuáles fueran los intereses en un determinado momento puntuales desde la presidencia o desde los órganos de la sociedad. En ese sentido, y generalizando lo que era ya una práctica muy mayoritaria en el caso de la Dirección General de Patrimonio, pues de veinticinco sociedades sobre veintiuna ya había abogados del Estado en activo ejerciendo las tareas de secretarios de Consejo de Administración, hemos decidido formalizarlo, generalizando este caso, lo cual está produciendo ya que esa figura del secretario deje de ser el abogado de la compañía, por decirlo claramente, y que pase a ser una persona independiente del funcionamiento de la sociedad.

Y la cuarta medida de reforma de reforzamiento del Consejo de Administración que también venía recomendada por los Códigos Olivencia y Aldama, como venía diciendo, era la creación de los comités de auditoría en el ámbito de la sociedad.

Como parte de la reflexión de las sociedades que venía realizando, y esta es una que vale tanto para el ámbito de la empresa pública como de la empresa privada, se produce un fenómeno cual era el de la inhabilidad en muchos casos de los miembros del Consejo de Administración para la comprensión acabada y para el seguimiento y una vigilancia efectiva de las decisiones económicas de la sociedad y sobre todo, de su reflejo contable. En ese sentido, lo que se ha decidido ha sido generar unos órganos especializados en la estructura del propio consejo de administración como son los comités de auditoría, que tenían ya desde el 2001 encargada fundamentalmente o delegada la competencia de hacer una primera o de hacer un examen exhaustivo, una revisión, un control y un seguimiento, de esas decisiones de carácter económico y financiero, sobre todo, insisto, de su reflejo contable una vez al año.

Esta idea ya estaba presente desde el 2001 como digo, pero la novedad en este sentido que se ha producido el año pasado ha sido la de atribuir o de establecer el principio de que en todas las sociedades públicas dependientes de la Dirección General de Patrimonio y de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales, que ha tomado la misma decisión en su ámbito, pasen a establecerse los comités de auditoría en primer lugar y en un segundo término pasen a estar integrados por un Interventor Auditor de la IGAE, también evidentemente en activo, que pasará a ocupar la presidencia de ese comité de auditoría. De esta forma, la Dirección General de Patrimonio y la SEPI añaden a sus controles habituales un instrumento hábil como es el de contar con profesionales tan cualificados como sois vosotros, como primera garantía o como mejor garantía para que los miembros del Consejo de Administración estén seguros de que tienen información suficiente como para decidir acerca del reflejo contable y en general de la gestión económica y financiera de las sociedades.

Tengo que decir, y creo que este es un foro especialmente adecuado para hacerlo, que en contra de lo que pudiera prima facie pensarse, no se trata de una medida de carácter corporativo, ni de signo corporativo, es decir, que aquí fundamentalmente prima el propio interés de la Dirección General de Patrimonio del Estado de establecer y de garantizar que existan instrumentos de control suficientes respecto del funcionamiento de las sociedades que complementen los que, como digo, con carácter general ya tenemos. O sea que en definitiva somos nosotros claramente ganadores o los grandes beneficiarios de esta apuesta, porque dormiremos más tranquilos todos sabiendo que en las distintas sociedades públicas paulatinamente

se irán incorporando interventores que realizarán esa labor de control prima facie y sobre todo desde el conocimiento y desde la experiencia que todos vosotros tenéis acreditada.

La segunda pata de este conjunto de medidas han sido las medidas de reforzamiento del control del Ministerio de Hacienda sobre el funcionamiento corporativo de las sociedades estatales y en ese sentido daros noticia de que en los últimos años la Dirección General de Patrimonio ha ido estableciendo distintos criterios en la actuación de las sociedades que se refieren en primer lugar a deberes de información bastante exhaustivos respecto del funcionamiento de las sociedades.

Concretamente la Instrucción de 1 de febrero de 2001 estableció lo que llamamos el programa especial de seguimiento y control por objetivos, cuyas siglas, lamentablemente, dan lugar a la palabra “pesco” que no sé si es una palabra muy afortunada.

Este programa lo que establecía era un protocolo de información que debía ser suministrada regularmente a los órganos de la Dirección General de Patrimonio, a la Subdirección General de Empresas, que permite que desde allí se esté haciendo el seguimiento constante de todas las decisiones, de todas las actuaciones realizadas en el ámbito de la sociedad. También se han establecido, vosotros lo sabéis perfectamente, criterios de inversión de la Tesorería disponible, en el sentido de que esa Tesorería tienda a invertirse en Deuda Pública fundamentalmente, es decir, que no se pretenda desde el ámbito de las sociedades estatales “hacer negocios financieros” con lo cual a veces sale muy bien, pero a veces no sale tan bien. No parece que el destino natural de la Tesorería sea la especulación cuando además desde el punto de vista de la contabilidad nacional, como vosotros sabéis perfectamente, tiene un efecto mucho más positivo el hecho de que esa Tesorería esté invertida en Deuda Pública.

En definitiva, se trata de un conjunto de mecanismos tendentes a asegurar que a pesar de que hemos reforzado esos primeros instrumentos de control también en la segunda línea, en lo que son las competencias de la Dirección General de Patrimonio y de la Subdirección General de Empresas nos aseguremos de que contamos con todos los instrumentos necesarios para realizar esa labor de control.

Y el tercer bloque, como ya os he anticipado reiteradamente, ha sido el ejercicio de delimitación que hemos realizado en la Ley de Patrimonio de las Administraciones

Públicas, desde el punto de vista de las relaciones entre los Ministerios de tutela y la Dirección General de Patrimonio en nuestro caso. En este sentido, partíamos de este hecho de una situación de doble dependencia, lo cual evidentemente, como todos sabéis, genera dudas sobre hasta qué punto son ellas las que deban realizar el control, el seguimiento la vigilancia, hasta qué punto son responsables de las decisiones adoptadas, etc. Como digo, la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas ha tratado de dar respuesta estableciendo un catálogo de las funciones que cada uno de los Ministerios desempeña o pasa a desempeñar respecto de las sociedades estatales. Con esto no se agota la panoplia de las actuaciones que estamos realizando, me consta y de hecho tenemos reuniones convocadas en esta semana que la IGAE, tanto en el grupo patrimonio como la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales, está trabajando ya en unos protocolos de actuación para delimitar con mas concreción cuáles son esas funciones de los comités de auditoría, cuáles son las funciones desempeñadas por el presidente, es decir, que en este sentido se trata de dotar de la máxima eficacia y también de la máxima seguridad al ejercicio de esas funciones que para todos nosotros son tan relevantes y también dejaros noticia de que desde la Subsecretaría hemos creado un grupo de trabajo que está a punto de culminar ya sus estudios para aprobar reglamentos de consejo de administración para las sociedades públicas del Grupo Patrimonio.

Nos parece importante que existan unas reglas del juego que sean transparentes, claras, conocidas y que sirvan para que los consejeros tengan la certeza de qué es lo que pueden esperar y a qué tienen derecho, cuáles son sus deberes, cuáles sus responsabilidades en el ejercicio de sus funciones en los consejos de administración.

Yo tengo una experiencia, que probablemente sea compartida con muchos de vosotros, que es la de llegar a algún consejo de administración de una empresa pública en el que nadie te ha dicho cuáles son tus instrucciones, hasta dónde tienes que realizar una labor de control, qué se puede preguntar, qué información se puede recabar, etc.. Lo que queremos es tratar de generalizar esa información, de tal manera que no quede al arbitrio de los distintos presidentes y de las propias decisiones de los consejeros el recabar un tipo de información o realizar con mayor intensidad o menor esa labor de control.

En definitiva, creo que esta es una medida que encaja bien en ese aire de reforzamiento de los papeles o de las funciones de la IGAE que nos ha anticipado la Interventora, que encaja muy bien con las previsiones normativas contenidas tanto

en la Ley General Presupuestaria como en la Ley de Subvenciones que en ambos casos encarnan o significan un reforzamiento del papel de la IGAE en el conjunto del sector público, pero básicamente también, y esta es la gran novedad, en el sector público estatal.

Y en este sentido, pienso que para nosotros, es una pieza más en este mecanismo que, no significa la trasposición sin más de las conclusiones de estos informes corporativos y estos códigos de buen gobierno y esta legislación mercantil que, como ya insisto, está pensada para otros conflictos, para otro tipo de sociedades, para otro tipo de consejos de administración; pero que pueden darnos unas pautas adecuadas, unas lecciones y orientaciones positivas que pueden utilizarse o aprovecharse en el ámbito del sector público estatal, para hacerlo mas eficiente, cuestión que lógicamente es lo fundamental, pero también para garantizar un funcionamiento mas transparente y un mejor control de la labor que aquí se realiza.

Quisiera terminar agradeciéndolo a la Interventora General la colaboración que hemos desarrollado y estamos desarrollando en este ámbito. Creo que antes de que termine la legislatura tendremos un modelo totalmente cristalizado, que es de lo que lógicamente se trata y es lo que el deber de seguridad jurídica exige y, en este sentido, yo creo que ha habido una comprensión y una colaboración que va a dar lugar al establecimiento de un mecanismo verdaderamente eficaz de control para las sociedades públicas que, y eso es importante decirlo, lógicamente cuenta con vuestra experiencia y, sobre todo, con vuestro interés para poder llevarlo adelante y, para que de verdad, sea una pieza eficaz en el objetivo final que es mejorar la transparencia en el funcionamiento de las empresas públicas.

Un giro obligado en el control correspondiente al Tribunal de Cuentas

D. Juan Velarde Fuertes

Consejero del Tribunal de Cuentas

Mucho agradezco que, en esta reunión de altos expertos en el control de las cuentas públicas, se me haya convocado para que exponga mis opiniones sobre algo tan fundamental para el buen funcionamiento del Sector Público. No es posible olvidar lo que, para aclarar la decadencia o la opulencia de la *polis*, señalaba Sócrates, en su diálogo con Glaucón recogido en los *Recuerdos de Sócrates* de Jenofonte: “Dejemos para otra ocasión el proyecto de enriquecer a la Ciudad, porque, en efecto, ¿cómo podríamos pensar en ello antes de conocer el monto de sus gastos e ingresos?” Ese papel lo ha hecho a la perfección el Cuerpo de Interventores del Estado. Aprendí a admirarlo allá en la lejanía de 1944, a través de un compañero de pupitre en la recién nacida Facultad de Ciencias Políticas y Económicas, legendario en las filas de ustedes, don Ignacio Díaz. Él fue el licenciado de más edad en la I Promoción de Licenciados en Ciencias Económicas y yo el más joven, y quizá por eso más de una vez me tomó bajo su protección y, aparte de darme buenos consejos, como el de que si deseaba libertad de verdad debería optar por la Administración Pública y no por la empresa privada, me explicó el orgullo que suponía, en su caso, ser entonces el Interventor del Ministerio de Educación Nacional. Desde entonces, hasta ahora mismo, he trabajado mil veces con Interventores y me han admirado tanto por su competencia técnica como por su celo, y por un conjunto de datos simultáneos de flexibilidad y rectitud que no dudo en calificar de ejemplares.

También en el Tribunal de Cuentas me he encontrado con un excelente conjunto de funcionarios que merecían los mismos epítetos, sin rebajar un adarme, dedicados a tareas semejantes en multitud de sentidos.

Ambas cosas son, como pretendo exponer a continuación, muy importantes porque es, en este momento cuando ha surgido un muy serio conjunto de problemas que, a mi juicio debe abordar el Tribunal de Cuentas para ser tan operativo como demanda la opinión pública. Por una parte se encuentra toda una exigencia de colaboración

en su acción fiscalizadora, a través de una auténtica división del trabajo, con la Intervención General de la Administración del Estado, y por supuesto con la ONA, de modo continuo; con los diversos órganos de Control Externo que han surgido en las Autonomías y con el Tribunal de Cuentas Europeo. Pero siendo esto importante, aun lo es más que, del mismo modo que el viejo Tribunal o Contaduría Mayor de Cuentas, tuvo todo su sentido en el Antiguo Régimen y un nuevo Tribunal de Cuentas adquirió todo su sentido tras el cambio drástico, radical, revolucionario, experimentado en el borde de los siglos XVIII y XIX, ahora es preciso alterar, quizás a fondo, la realidad del Tribunal de Cuentas. Recordemos que en el siglo XIX, la ciencia económica que defendían los clásicos, y sobre todo los neoclásicos y marginalistas, no había sido capaz de resolver la paradoja de lord Lauderdale, cuestión que trasciende en que Edgeworth, excelente economista y estadístico, como todos sabemos, no fue capaz de unir las orillas de la economía marginalista con los datos empíricos proporcionados por la estadística, porque hasta 1936, con Keynes, no iba a hacer irrupción la macroeconomía, como algo diferente de una serie de sumas de las magnitudes microeconómicas. Por eso no se pudo plantear la cuestión del impacto en el conjunto de la economía de la marcha del Sector Público. El Tribunal de Cuentas sencillamente vigilaba que el Ejecutivo, en el presupuesto, no desbordase el marco señalado por el legislativo.

España tiene que ser una servidora en su política económica de todas estas novedades, y a ese servicio tiene que estar el Tribunal de Cuentas, so pena de dejar desasistido al poder legislativo, y de quedar enfeudados, lo que en estos tiempos de globalización económica quizá no fuese dramático, en poderes internacionales. El Tribunal de Cuentas no es posible que deje a un lado el control de las cuentas del sector público en términos de Contabilidad Nacional, porque de otro modo no se comprenderá cómo influyen en el conjunto de la economía. Tenemos unas informaciones buenas para, por ejemplo, el enjuiciamiento, pieza clave en esa etapa de la Primera Revolución Industrial, pero tras cabalgar a lomos del asombroso cambio generado en ella, en la actual situación globalizada y como país miembro de la Unión Europea, en la que una de las cuestiones batallonas es el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, tener en cuenta la auténtica magnitud del déficit del Sector Público, de acuerdo con las normas del SEC-95, es fundamental.

Al mismo tiempo, la subida notabilísima de la media educativa de los ciudadanos respecto a la etapa histórica anterior de la Revolución Industrial, como consecuencia de la acción del Estado del Bienestar, así como la difusión extraordinaria de los

medios de comunicación, con la incorporación de la televisión y el Internet, genera una exigencia de claridad y explicaciones en el manejo de las cuentas que tiene poco que ver con lo que hasta mediados del siglo XX era adecuado. Términos como Producto Interior Bruto, déficit por cuenta corriente, variaciones en los diversos índices de precios, tasas de ahorro, formación bruta de capital, evolución de la productividad, y por supuesto déficit del Sector Público, que eran prácticamente enigmáticos casi todos ellos en el léxico habitual, hoy son de empleo general y corrientísimo. Las consultas sobre estas magnitudes macroeconómicas a los expertos, son continuas, y en ocasiones de crisis, incluso seguidas ávidamente. La extensión de un amplio capitalismo popular en España y su vinculación con fenómenos globalizadores, junto con el hecho de que las inversiones foráneas de las empresas españolas, han entrado ya en los mercados globalizados, amplía la cuestión.

Poco a poco la opinión pública ha percibido que en economía –y si se me apura-, en el comportamiento social, “todo está enlazado con todo”, que no hay relaciones causales sino funcionales en el terreno que le interesa, y que a cada ciudadano le importa muchísimo conocer lo que defienden, y lo que consiguen, los diversos partidos políticos y Gobiernos, para premiarlos o castigarlos en las urnas. Los modelos derivados de Alesina sobre el comportamiento electoral, por todo esto, son cada vez más complicados. Por tanto, además de la explicación de las cuentas en una Comisión Mixta Congreso-Senado, con presentación posterior en recónditos y casi inalcanzables *Boletines Oficiales* o *Diarios de Sesiones*, lo que se exige de manera creciente es que todo eso se traduzca en relación con la marcha de la economía en términos de Contabilidad Nacional, sin perjuicio, naturalmente, del examen por esa Comisión con todas sus consecuencias, y sin perjuicio de la acción de enjuiciamiento que pudiera derivarse, así como de las muy importantes fiscalizaciones parciales que, de modo obligado, son connaturales con el Tribunal de Cuentas y en las que es preciso el enlace, para alcanzar óptimos, con los OCEX, con el Tribunal de Cuentas Europeo y con la Intervención General de la Administración del Estado para que no suceda aquello que denunció el miembro del Tribunal de Cuentas Europeo, Reynders, así: “Imaginemos una pequeña empresa instalada en una región española elegible para un objetivo de los fondos estructurales y que se beneficia de un crédito otorgado por el Banco Europeo de Inversiones con una cláusula de bonificación de interés financiado con una subvención del presupuesto comunitario. La empresa podría, además, recibir una subvención otorgada por el Estado o por la Comunidad Autónoma. Pues bien, esta

empresa podría –Dios no lo quiera- ser controlada el mismo año por los siguientes organismos: el Banco privado que gestiona el crédito o el propio Banco Europeo de Inversiones; la Consejería de la Comunidad Autónoma responsable de los fondos estructurales; la unidad de evaluación de la Dirección General de la Comunidad Europea, *Regio*; el Servicio de Auditoría Interno de la Comisión; la Intervención General de la Comunidad Autónoma; el Tribunal de Cuentas Europeo; el Tribunal de Cuentas de España; el OCEX de esa Comunidad Autónoma... y ninguno de estos organismos se pronunciará sobre los resultados obtenidos por los fondos públicos puestos a disposición de la empresa”

A mi juicio el Tribunal de Cuentas no puede olvidar que a quien debe emular, además de a Eurostat, es al Fondo Monetario internacional. Como ya se ha publicado¹, el Fondo “empezó a promover la transparencia fiscal en los países miembros como reacción a las crisis financieras de 1997 y 1998. Aquel año aprobó el Código de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal, que fue revisado en 2001. Los informes ROSC –Informes sobre la Observancia de Normas y Códigos- constituyen un paso adelante en esta política: certifican los principios y prácticas de transparencia fiscal al tiempo que lanzan recomendaciones para su mejora. Al principio, los informes se centraban en el compromiso de seguir buenas prácticas en cuatro áreas:

- Claridad de funciones y obligaciones. Se debe diferenciar claramente el Sector público en general del resto de la economía, definiendo las funciones de política y de gestión del sector público, que debe darse a conocer públicamente.
- Disponibilidad pública de información. Hay que facilitar al público información completa sobre la actividad fiscal pasada, presente y prevista del Gobierno. Los países deben expresar públicamente el compromiso de proporcionar oportunamente información fiscal.
- Actividad presupuestaria abierta. La documentación presupuestaria debe especificar los objetivos de política fiscal, el marco macroeconómico, las medidas de política en que se funda el presupuesto y los principales riesgos fiscales identificables.

¹ En *Expansión*, 23 diciembre 2003, pág. 43.

- Garantías de integridad. La información fiscal debe cumplir ciertas normas aceptadas de calidad y estar sujeta a verificación independiente”. Pero desde 2001, los informes del Fondo Monetario Internacional “han evolucionado para hacer valoraciones más concretas. Además de estos criterios, cubren las estadísticas de Contabilidad Nacional, de los precios de consumo y de producción (industrial, agrícola), las cuentas financieras de las Administraciones Públicas, las cuentas monetarias y la balanza de pagos”.

España ya ha reaccionado ante esto, y lo ha hecho al margen del Tribunal de Cuentas. Por supuesto, no ostento aquí su representación, pero he de decir que me parece que como tal Tribunal no ha sido consultado por el Gobierno. El Ministerio de Hacienda ha señalado en ese sentido que España se someterá desde este año 2003 al control del Fondo Monetario Internacional, pues el citado Ministerio ha solicitado al organismo citado “que examine las cuentas del Estado mediante los criterios de transparencia fiscal del ROSC”, agregando que “este dictamen que se publicita con el aval del FMI pretende asegurar que las estadísticas y datos que proporciona España corresponden fielmente a la realidad; sirve, además, para garantizar al público y a los mercados que se dispone de un panorama claro de la estructura y las finanzas del Gobierno y que puede evaluarse con fiabilidad la solidez de la política fiscal”.

Por supuesto que el Gobierno es muy dueño de solicitar esta auditoría externa, e incluso considero que puede resultar muy conveniente, por su repercusión, dentro del actual panorama globalizado, para aliviar la carga financiera del Sector Público. Ello no es óbice para que el Tribunal de Cuentas se introduzca en el largo camino iniciado por el Ministerio de Hacienda al comenzar, desde su Secretaría General Técnica, la serie de la Contabilidad Nacional continuada hoy por el Instituto Nacional de Estadística más la del Banco de España, iniciada por Juan Sardá, continuada y ahora mejorada muy notablemente, en forma de la serie de Cuentas Financieras de la economía española, que culmina, hasta ahora, con la publicación por esta institución, en 2003, del volumen *Cuentas financieras de la economía española 1990-2002. SEC-95. Series trimestrales y anuales*.

Todo se concita para que las cosas se alteren en relación con las cuentas públicas. Por una parte, no es posible olvidar que estamos en pleno cambio de la Contabilidad

pública. Leandro Cañibano² nos relata cómo “en 1990 se constituyó la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, cuyos trabajos dieron lugar a ...la modificación del Plan General de Contabilidad Pública en 1994”. Tras éstas y otras disposiciones se clarifica la normativa contable que deberá ser aplicada en el sector público.

En el paralelo ámbito de las Comunidades Autónomas, como señala “la LOAPA de 1983, el Plan General de Contabilidad Pública se considera como un marco aplicable al sector público autonómico, ... Bajo dicha perspectiva a las entidades públicas, empresariales y sociedades mercantiles, y a las fundaciones de competencia o titularidad autonómica, les resultan aplicables el Plan General de Contabilidad para la empresa y para las entidades sin fines de lucro, respectivamente... Las Corporaciones Locales están sujetas, igualmente, al Plan General de Contabilidad Pública, existiendo una Instrucción de Contabilidad Local de 1990, de aplicación generalizada. Con respecto a las empresas y fundaciones de competencias o titularidad local, cabe decir lo que se acaba de indicar para las de índole autonómica, en cuanto a la utilización en la contabilidad de las mismas del Plan General de Contabilidad”.

Señala también Cañibano que la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) “promovió en 1999 la creación de una Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público, en la que se han integrado representantes de la práctica totalidad de las esferas administrativas, incluidos los órganos de control público estatal y autonómico. Su primer documento versa sobre el *Marco conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas* (2001), pudiendo constatarse su inspiración en el *Marco conceptual* previamente emitido por AECA para las empresas mercantiles. A partir del mencionado documento, la citada Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público seguirá emitiendo otros sobre diferentes temas, con objeto de servir de guía profesional a la cada vez más intensa práctica contable profesional en el ámbito público”.

Todo esto indica de qué modo complicado avanza, como expone Vicente Montesinos³, la Contabilidad pública en España. Éste, expone las tres etapas que cabe concebir en la

² Cfs. Leandro Cañibano Calvo, *Contabilidad de entidades mercantiles y contabilidad pública. ¿Es necesaria su adaptación?* en el volumen coordinado por Guillermo Sierra Molina y Eduardo Ruiz García, *La Contabilidad y el control de la gestión pública*, Cámara de Cuentas de Andalucía. Civitas, Madrid, 2002, págs. 25-27.

³ Cfs. Vicente Montesinos Julve, *Situación y reforma de la Contabilidad Pública en España: análisis desde una perspectiva autonómica*, en el volumen coordinado por Guillermo Sierra

evolución de la contabilidad administrativa: de 1812 (Constitución de Cádiz con el punto clave de la Ley General de Contabilidad y Administración de 1911) a 1977 (Ley General Presupuestaria Barea); de 1977 a 1991 (etapa de la implantación de la partida doble); finalmente, desde entonces hasta ahora, etapa que denomina Montesinos “de homologación de la Contabilidad pública con los principios contables generalmente aceptados”, amén “de comparabilidad internacional e influencia de la Contabilidad Nacional”, extremo en el que “existen... estudios y documentos que persiguen una aproximación conceptual y un marco de referencia común para la contabilidad pública de los países integrados en las organizaciones en cuyo seno se desarrollan estos trabajos. En concreto, a nivel europeo desarrolla este tipo de actividades la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE), a través de su comité del sector público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). En ambos casos, las tareas se desarrollan por iniciativa de organizaciones profesionales de contadores, y sus documentos no tienen nunca carácter coercitivo u obligatorio. Más que de normalización, procede hablar de *armonización internacional en contabilidad pública*, que también fue en gran medida el enfoque aplicado por el Comité Internacional de Normas Contables (IASC, ahora IASA) cuando inició su andadura en materia de armonización internacional de la contabilidad de las empresas”.

En medio de todo eso, la aplicación de los criterios alternativos de devengo o de caja no está definitivamente dilucidado. Me parece, en este sentido, muy puesta en razón Inmaculada Lucuix García cuando señala que, a pesar de su auge creciente por doquier, “la contabilidad de devengo no puede ser considerada como un sistema que anula la información suministrada por la contabilidad de caja tradicional, sino como un sistema que completa y mejora las posibilidades analíticas de ésta. Su adopción en contabilidad pública, con más o menos modificaciones, es una cuestión que debe estar relacionada con las necesidades de información y los aspectos de rendición de cuentas que se pretenden abarcar”⁴.

Pero todo eso, en estos momentos, ha de pasar por el contraste que señalábamos anteriormente, de la necesidad que tiene el Tribunal de Cuentas de ofrecer enlazado,

Molina y Eduardo Ruiz García, *La Contabilidad y el control de la gestión pública*, Cámara de Cuentas de Andalucía. Civitas, Madrid, 2003, págs. 34-38.

⁴ Cfs. Inmaculada Lucuix García, *Los métodos de reconocimiento de las transacciones como base del sistema contable público*, en el volumen coordinado por Guillermo Sierra Molina y Eduardo Ruiz García, *La contabilidad y el control de la gestión pública*, Cámara de Cuentas de Andalucía. Civitas, Madrid, 2003, pág. 127,

todo ese mundo que se agita en el terreno de la Contabilidad Pública, convertido en datos de Contabilidad Nacional, para que, de esta forma, sea el poder legislativo el que puede comprobar adecuadamente, si el comportamiento del Sector Público en su conjunto, o parcialmente, encaja, o no, en la política económica que el ejecutivo dice defender, todo ello apoyado en las cifras que se obtienen del Sector Público por parte del Tribunal de Cuentas. Al mismo tiempo éste, de tiempo ha, señala críticamente qué alteraciones, a su juicio, deberían hacerse en las de la Intervención General de la Administración del Estado, al efectuar el análisis de la Cuenta General del Estado, pero no he sabido nunca si sus recomendaciones han servido para que la Intervención, al ofrecer la información del Sector Público al Instituto Nacional de Estadística altere o no sus informaciones. Hace años intenté convertir la relación lineal IGAE-INE en un triángulo en el que estuviese presente el Departamento, hoy de mi responsabilidad, de la Administración Económica del Estado del Tribunal de Cuentas. Las conversaciones primarias que llevamos a cabo con el INE a nada parecían conducir. Sin embargo, en el plazo que va de la transformación de las cifras provisionales a las definitivas de la Contabilidad Nacional, bien podrían introducirse estas matizaciones, y si no se hace, el Tribunal de Cuentas debería advertir a las Cortes Generales de la cuestión, e incluso a la opinión pública.

Para eso era preciso tener un punto de apoyo jurídico. Este es el ofrecido, en primer lugar por la Ley 18/2001, de 12 de diciembre⁵. Algunos de los párrafos de su exposición de motivos son ya clarísimos a este respecto, pues el legislador señala: “En definitiva, el equilibrio presupuestario va a ser la gran contribución de la política presupuestaria a la estabilidad macroeconómica que posibilita seguir desarrollando el verdadero potencial de crecimiento y de generación de empleo de la economía española y con ello avanzar en el proceso de convergencia real con los países más desarrollados... Nuestra integración económica y monetaria en la zona euro aumenta necesariamente la responsabilidad que han de asumir los otros componentes nacionales de la política económica, fundamentalmente la política presupuestaria y las políticas estructurales, para asegurar la compatibilidad del equilibrio macroeconómico con la política monetaria única”. Pero la veracidad de todo esto, sólo puede comprobarse, por lo que respecta al presupuesto, en términos de Contabilidad Nacional, que es la que permite comprobar si existe, o no, ese equilibrio macroeconómico.

⁵ *Boletín Oficial del Estado* de 13 de diciembre de 2001, nº 298.

Claro es que esto no puede referirse exclusivamente al Estado central, porque como continúa señalando esta exposición de motivos, “el proceso descrito sería inútil en un país fuertemente descentralizado como España, si el esfuerzo del Estado no fuese simultáneamente realizado por el conjunto de las Administraciones Públicas, pues, en caso contrario, la presión sobre los mercados financieros vendría ejercida por éstas con los consabidos efectos negativos... Así, en virtud de lo dispuesto en los artículos 149.1.13ª y 149.1.18ª de la Constitución, el marco de la estabilidad presupuestaria que la presente Ley regula tiene carácter básico, resultando en consecuencia aplicable a todas las Administraciones públicas en sus distintas personificaciones, al objeto de que la actuación presupuestaria coordinada de todas ellas, puesta al servicio de la política económica del Gobierno, permita conseguir la imprescindible estabilidad económica interna y externa, como base para el mantenimiento del escenario económico actual”.

Todo esto resplandece en el artículo 1 de esta ley, al enunciar el ámbito de aplicación objetivo, que señala: “Constituye el objeto de la presente Ley el establecimiento de los principios rectores a los que deberá adecuarse la política presupuestaria del sector público en orden a la consecución de la estabilidad y crecimiento económicos, en el marco de la Unión Económica y Monetaria, así como la determinación de los procedimientos necesarios para la aplicación efectiva del principio de estabilidad presupuestaria, de acuerdo con los principios derivados del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, y en virtud de la competencia del Estado respecto de las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica”.

La lectura, en relación con este artículo, de la Resolución del Consejo comunitario sobre el Pacto de Estabilidad y Crecimiento –Amsterdam, 17 de junio de 1997-, del Reglamento comunitario 1466/97 del Consejo, de 7 de julio de 1997 relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las prácticas económicas, y del Reglamento comunitario 1467/97 del Consejo, también de 7 de julio de 1997, sobre la aceleración y clasificación del procedimiento de déficit excesivo, nos afirma cada vez más en la necesidad de examinar el déficit presupuestario desde el punto de vista del control externo, para que el Poder legislativo pueda enjuiciar adecuadamente la marcha de la actuación del Poder ejecutivo. Ese examen del déficit presupuestario se ha de hacer desde el punto de vista de la Contabilidad Nacional, y esto afecta, por el artículo 2.1, de esta Ley General de Estabilidad Presupuestaria al examen de las cuentas “de los siguientes grupos de agentes: a) La Administración General del Estado, los

Organismos autónomos y los demás entes públicos dependientes de aquellos que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, así como los órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado; b) Las Entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social; c) La Administración de las Comunidades Autónomas, así como los entes y Organismos públicos dependientes de aquélla, que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales; y d) Las Entidades Locales, los Organismos autónomos y los entes públicos dependientes de aquellas que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales”. Como sintetiza Rosario Martínez Manzanedo⁶, “el término de déficit público válido a los efectos del Procedimiento (o Protocolo) de Déficit Excesivo se determina en el propio Reglamento (3605/93 del Consejo de 22 de noviembre de 1993), y se corresponde con el concepto de necesidad o capacidad de financiación del sector Administraciones públicas, de acuerdo ... (con) las definiciones establecidas por el Sistema Europeo de Cuentas tanto en el ámbito objetivo como el subjetivo”.

Además por el artículo 2.2, “el resto de las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de derecho público dependientes de la Administración del Estado, de las Administraciones de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales y no comprendidos en el número anterior, tendrán asimismo consideración de sector público y quedarán sujetos a lo dispuesto en el Título I de esa Ley y a las normas que específicamente se refieren a las mismas”.

No hay otro remedio, a mi juicio, que adoptar esta perspectiva de la Contabilidad Nacional, si se tiene en cuenta que el artículo 3.1 de esta Ley, taxativamente señala que “la elaboración, aprobación y ejecución de los presupuestos de los distintos sujetos comprendidos en el artículo 2 de esta Ley se realizará en un marco de estabilidad presupuestaria, de acuerdo con los principios de Estabilidad y Crecimiento”. ¿Cómo las Cortes Generales y las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas pueden conocer rápidamente si lo que han aprobado, desde el punto de vista de la Contabilidad Nacional, se ha desviado, o no, de lo

⁶ Cfs. Rosario Martínez Manzanedo, *Seguimiento de los objetivos previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria*, en *Presupuesto y Gasto Público*, 2001, nº 27, págs. 117-122. Lo entrecomillado en la pág. 117.

elaborado y ejecutado, si no saben la cuantía de lo ejecutado, desde el punto de vista de la Contabilidad Nacional.

Por si era poco todo lo señalado, en el artículo 3.2 de esta misma Ley se lee: “En relación con los sujetos a los que se refiere el artículo 2.1 de esta Ley, se entenderá por estabilidad presupuestaria la situación de equilibrio o de superávit, computada en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales –o sea, el SEC-95-, y en las condiciones establecidas para cada una de las Administraciones públicas”, regulándose para las Comunidades Autónomas en el punto 1 de la Disposición Adicional Única de la Ley Orgánica Complementaria, por el que se modifica la letra b) del apartado 1 del artículo 2 de la LOFCA.

Lo expuesto se ha consolidado con la nueva Ley General Presupuestaria que se aprobó por el Congreso de los Diputados el 6 de noviembre de 2003. Para comprender que se apuntala esta orientación de observar y controlar los presupuestos en clave de los grandes planteamientos de la política económica de búsqueda de la convergencia dentro de la estabilidad, conviene tener en cuenta su artículo 28, titulado *Escenarios presupuestarios plurianuales y objetivo de estabilidad* que reza así: “1. Los escenarios presupuestarios plurianuales en los que se enmarcan anualmente los Presupuestos Generales del Estado, constituyen la programación de la actividad del sector público estatal con presupuesto limitativo en la que se definirán los equilibrios presupuestarios básicos, la previsible evolución de los ingresos y los recursos a asignar a las políticas de gasto, en función de sus correspondientes objetivos estratégicos y los compromisos de gasto ya asumidos. Los Escenarios Presupuestarios Plurianuales determinarán los límites, referidos a los tres ejercicios siguientes, que la acción de gobierno debe respetar en los casos en que sus decisiones tengan incidencia presupuestaria”, teniendo en cuenta que, “2. Los Escenarios Presupuestarios plurianuales se ajustarán al objetivo de estabilidad presupuestaria correspondiente al Estado y a la Seguridad Social establecido de acuerdo a lo previsto en el artículo 8 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria”, teniendo además en cuenta que el “Escenario de Ingresos tendrá en cuenta los efectos tendenciales de la economía, los coyunturales que puedan estimarse y los derivados de cambios previstos en la normativa que los regule”.

La lectura del artículo 125.2, *Competencias de la Intervención General de la Administración del Estado* muestra cómo ésta tiene dos papeles diferentes: Por una parte “formar la Cuenta General del Estado”, pero por otra, “elaborar las cuentas nacionales de las unidades que componen el sector de las Administraciones Públicas de acuerdo a los criterios de delimitación institucional e implantación de operaciones establecidos en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales”, y en su virtud, pasa a “elaborar el informe sobre el grado de cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria en los términos previstos en el artículo 9 de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria”, a más de “elaborar las cuentas nacionales de las unidades que componen el Subsector de las Sociedades Públicas no financieras y de las Instituciones financieras Públicas de acuerdo a los criterios de delimitación institucional e imputación de operaciones establecidas en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales”.

La organización concreta de esta tarea de la Intervención General de la Administración del Estado ha sido muy bien expuesta por Rosario Martínez Manzanedo, en su trabajo *La IGAE de puertas adentro. Subdirección General de Análisis. Cuentas Económicas del Sector Público*⁷, en el que se destaca cómo “en España hay tres Instituciones públicas encargadas de cumplir con las responsabilidades inherentes a la contabilidad nacional: el Instituto Nacional de Estadística (INE), el Banco de España y la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). La coordinación entre las tres Instituciones está garantizada por la existencia de “Grupos de trabajo” creados con carácter permanente e integrados por personal experto en los métodos de la contabilidad nacional que pertenecen a la Subdirección General de Cuentas Nacionales del INE, al Servicio de Estudios del Banco de España y a la Subdirección General de Análisis y Cuentas Económicas del Sector Público de la IGAE”⁸. Precisamente a esa Subdirección General cuya importancia, como veremos, es notable, corresponde realizar “el cálculo de los déficit públicos, previstos y reales, en el marco del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, información que los Estados miembros de la Unión Europea tienen que notificar a la Comisión dos veces al año de acuerdo a los requerimientos establecidos por el Reglamento (CE) N° 3605/93 del Consejo de 22

⁷ En *Cuenta con IGAE*, junio 2001, n° 1, págs. 46-52.

⁸ Art. cit., pág. 46.

de noviembre de 1993, que ha sido parcialmente modificado por el Reglamento (CE) N° 475/2000 del Consejo de 28 de febrero de 2000 para adaptarlo al SEC 95⁹.

Aparte de eso, esa importante Subdirección General “tiene el encargo de elaborar la Estadística sobre Finanzas Públicas que anualmente se remite al Fondo Monetario Internacional, trabajo que se realiza siguiendo los criterios de una metodología específica diseñada y normalizada por dicho Organismo para todos los países. De igual modo lleva a cabo la elaboración de la *Estadística de Ingresos Fiscales* de la OCDE que se envía dos veces al año, con datos provisionales y definitivos, de acuerdo a las reglas de un método propio de la OCDE para contabilizar estos ingresos”¹⁰. Aún tiene otra tarea, relacionada con “el compromiso de cumplir los requisitos establecidos por la Data Dissemination Standard Division, organismo dependiente del propio FMI, para que los países participantes suministren determinada información económica y financiera a escala nacional”.

Lo que no queda claro en este artículo es en qué medida en las tres etapas de la elaboración de las cuentas dentro de la Contabilidad Nacional de las Administraciones públicas, *Avance*, *Cuentas provisionales*, y *Cuentas definitivas* se tienen en cuenta las observaciones, a veces de mucha importancia, que, en el terreno de contabilidad presupuestaria, efectúa el Tribunal de Cuentas a la Cuenta General del Estado presentada por la IGAE. Casi la misma cuestión puede plantearse respecto a las cuentas de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales¹¹. Dígase otro tanto de los documentos críticos que sobre estas últimas cuentas presentan los OCEX.

Así se crea una dualidad. El buen hacer de la IGAE, que no cabe discutir, la ha convertido, de acuerdo con el artículo 135 de la nueva Ley General Presupuestaria, en interlocutor de las Cortes Generales, lo que, a poco que las cosas sigan por ahí, transformará a IGAE no en una institución relacionada con el control interno, sino con el externo, algo así como lo que tuvo lugar con el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública de Calvo Sotelo. El artículo 135, bajo el epígrafe de *Información a remitir a las Cortes Generales*, señala que “sin perjuicio de la facultad de las Cortes Generales de solicitar del Gobierno la información que estimen oportuna, la

⁹ Art. cit., pág. 47.

¹⁰ Art. cit., *ibidem*.

¹¹ Art. cit., págs. 48-49.

Intervención General de la Administración del Estado, con periodicidad mensual pondrá a disposición de las Comisiones de Presupuestos del Congreso de los Diputados y del Senado información sobre la ejecución de los presupuestos. Con la misma periodicidad, la Intervención General de la Seguridad Social remitirá a dichas Comisiones información sobre la ejecución de los presupuestos de las Entidades que integran el sistema de la Seguridad Social”.

El Tribunal de Cuentas, a mi juicio, impelido por las consecuencias que para la vida económica se deducen de esas informaciones, y dentro de la actitud que estamos defendiendo, en la que habrá de ser la tercera etapa de su vida, tendría que tener una noticia inmediata de estas informaciones y enviar el juicio sobre ellas a la Comisión Mixta Congreso-Senado. Dígase lo mismo de la información que se remita al Fondo Monetario Internacional recabando su juicio crítico, como acaba de aprobarse y he expuesto antes. Esto ha de servir también para aclarar las dudas que los ciudadanos puedan tener ante estas cifras. Porque los órganos todos de control externo, deben tener esto en cuenta, como consecuencia de que en el mundo occidental, en el que está inserta España, la ciudadanía recibe una gran masa de información, alguna muy cuidada dentro de un régimen liberaldemocrático. No cabe ponerse de espaldas a esto. Efectivamente, en la etapa anterior, el Parlamento quería estar informado de lo que había acontecido en la labor del ejecutivo. Ahora ese deseo ha pasado evidentemente a todo el conjunto de los ciudadanos. Acertó a exponer esto muy bien así el Presidente de la Cámara de Comptos de Navarra, Luis Muñoz Garde, en su discurso de toma de posesión el 17 de diciembre de 2003: “Los ciudadanos no se conforman con que las cuentas de una entidad reflejen su actividad y que se cumpla la legalidad. Con ser objetivos necesarios, no son suficientes. Los ciudadanos del siglo XXI demandan mayor eficacia, quieren que cada euro de dinero público que aportan se gestione de la mejor manera posible”. Y necesitan conocerlo con claridad.

Yo, viejo funcionario, pues entré al servicio de la Administración, y en ella he servido ininterrumpidamente, nada menos que desde el ya lejano 2 de abril de 1951, conozco de sobra la tendencia que tienen las diversas instituciones del Sector Público en convertirse en compartimientos estancos. También este más de medio siglo de trabajo en ella me ha llevado a la convicción de que el diálogo entre colegas tiene una importancia capital para crear puentes sobre los que suelen ser fosos profundos defensivos. Por eso creo que urge a partir de un indispensable impulso institucional superior, sin el que nada se podría hacer, la conversación continua y

amistosa de funcionarios del Instituto Nacional de Estadística, de la IGAE, incluso del Banco de España, con el Tribunal de Cuentas, para que aumente la eficacia de la función pública. De este modo se esfumaría toda duda posible sobre algo que me atrevo a decir como economista, que se palpa en el ambiente, pero que necesita quedar adecuadamente demostrado, sobre la concreción del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria en el Presupuesto para 2004. En el *Informe Económico y Financiero* que le acompaña se puede leer alguna aclaración en este sentido¹²: “El déficit en términos presupuestarios asciende a 6.763'84 millones de euros, resultado de unos ingresos no financieros de 110.496'20 millones de euros y unos gastos no financieros de 117.260'04 millones de euros. Los principales ajustes que deben tenerse en cuenta para determinar el saldo en Contabilidad Nacional son los que resultan de la diferente valoración de los intereses, dado que una parte de ellos sólo tiene efecto en el presupuesto de caja, y de las diferencias de ejecución respecto a las previsiones presupuestarias iniciales. El conjunto de estos ajustes, junto con otros de menos significación cuantitativa, se ha estimado en 3.276'27 millones de euros, que deben computarse como menor necesidad de financiación del Estado. De ello resulta un déficit en Contabilidad Nacional de 3.487'57 millones de euros. Esta necesidad de financiación es equivalente al 0'4% del PIB, con lo que el Presupuesto del Estado cumple el objetivo aprobado por las Cortes Generales para el Estado en el año 2004”.

En los Presupuestos Generales del Estado consolidados esto se ratifica, pues el saldo presupuestario presenta un déficit de 3.683'84 millones de euros que “queda absorbido por los ajustes conforme a la estimación que se ha realizado..., lo que lleva a una capacidad de financiación de 261'57 millones de euros en términos de Contabilidad Nacional”, saldo que en porcentaje del PIB supone un 0'0%”¹³.

Ahora bien, el Tribunal de Cuentas y me atrevería a insinuar que la propia IGAE, al emplear en sus juicios como es lógico, el SEC-95, tiene que estar muy atento, críticamente atento diría yo, a los debates de los economistas sobre estas cuestiones. Ha de estar, sencillamente, al día. Sin ir mas lejos, y de la mano de un excelente ensayo de María Teresa Costa Campi¹⁴ creo que es preciso profundizar

¹² En las págs. 138-139.

¹³ *Informe Económico y Financiero*, cit., págs. 139-140.

¹⁴ Cfs. El importante artículo de M^a Teresa Costa Campi, *Sobre la Ley General de Estabilidad Presupuestaria*, en *Revista Española de Control Externo*, enero 2002, vol. IV, nº 10, págs. 15-30.

en el *efecto ilusión fiscal* que puede derivarse del concepto de déficit público: “Para Easterly¹⁵, en la línea de los trabajos de Buitter *et al.*¹⁶, todo ajuste tiene un *efecto ilusión fiscal* si la reducción del déficit o de la deuda pública no mejoran el *net worth*, es decir, la riqueza real, que podríamos definir como el conjunto de obligaciones y derechos del sector público frente a terceros, considerando estos derechos en sentido amplio, tanto a corto como a largo plazo, tanto explícitos como implícitos”.

En este sentido se encuentra, en primer lugar, el caso de las privatizaciones. Yo he criticado, hace años, incluso con mucha dureza, el orgulloso modelo de Cavallo que consideraba había logrado un déficit adecuado en Argentina, al reducir el peso de la deuda en el PIB¹⁷. Precisamente en el artículo citado de Buitter *et al.* se afirma “en relación a la forma en cómo deben proceder los países para reducir su déficit público, que Maastricht induce a la ingeniería financiera, incluso cuando la privatización es deseable por razones de eficiencia, (porque) es una mala decisión económica si se toma por razones de financiación”.

La profesora Costa Campi alude también a que “otra forma para realizar el ajuste es reducir los recursos públicos destinados a un conjunto de partidas directamente relacionadas con el crecimiento económico (que) podrían.... agruparse con las de ilusión fiscal, ya que sus ventajas para reducir el déficit se valoran en el momento actual, pero no tienen en cuenta los costes futuros. N. L. Hicks¹⁸ -no John Richard ni Ursula- demuestra, en relación a este punto, que las reducciones en el déficit público, tanto en los países en vías de desarrollo como en los de la OCDE, se han alcanzado con disminuciones del orden, en el primer grupo de países, de un 27’8%

¹⁵ Cfs. W. Easterly, *When is fiscal adjustment an illusion?* en *Economic Policy*, 1999.

¹⁶ Cfs. W. Buitter, G. Corsetti y N. Roubini, *Excessive deficits: sense and non sense in the treaty of Maastricht*, en *Economic Policy*, 1993.

¹⁷ “Así no se sostiene”. Juan Velarde (España) opina que el plan de convertibilidad es técnicamente insostenible y que hay que prepararse para amortiguar el golpe, declaraciones a A. Mices para la información *El Plan Cavallo bajo la lupa*, que contiene también declaraciones de Rudiger Dornbusch, Paolo Sylos Labini y Jean Luc Chalumeau, en *Gente*, 17 noviembre 1994, n° 1.530, págs. 96-99. En una conversación que tuve con él en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas el 14 de diciembre de 1994 me dijo Cavallo, ante unas críticas bastante suaves que le había hecho a su plan de clavar el peso argentino en el dólar, “Nosotros hemos conseguido ya el déficit presupuestario cero, mientras que ustedes no logran rebajarlo más que muy poco a poco”. Respondí a esto último señalando que a Dios gracias la eliminación del déficit español no se hacía fundamentalmente con “la simple venta de la plata de la casa”, o sea, con privatizaciones

¹⁸ Cfs. N. L. Hicks, *Expenditure reductions in developing countries revisited?*, en *Journal of International Development*, 1991.

de las inversiones en capital frente a un 7'2% de los gastos corrientes... En la medida en que en la ejecución presupuestaria la inversión pública no se contempla como un aumento de capital acumulado, se olvida la elevada tasa de retorno que en el futuro tiene dicha inversión y los efectos que sobre el crecimiento económico supone su reducción o aplazamiento. El Banco Mundial¹⁹ estimó en el año 1994 que la inversión pública en carreteras y autopistas tenía una tasa de retorno del 29%, y en telecomunicaciones del 19%, porcentaje este último que es hoy presumiblemente muy superior. Nos encontramos, pues, como señala Easterly²⁰, con reducciones anuales de gastos que conllevan costes muy elevados en el crecimiento económico futuro... El deterioro de las infraestructuras (carreteras, telecomunicaciones, hospitales, escuelas) y la no incorporación de nuevas tecnologías conduce a un empobrecimiento de la economía... En definitiva, las prácticas descritas, algunas aceptadas en la Contabilidad presupuestaria al uso y otras al margen de ésta, ponen de manifiesto las enormes dificultades que se plantean para conocer el valor real del déficit público y el alejamiento de aquéllas de los principios básicos del análisis económico... (Por tanto vemos cómo, dado) que la literatura defiende de forma unánime que la solución óptima es determinar los cambios habidos en el *net worth* – o sea, de acuerdo con la que creo buena traducción del profesor Lozano²¹, el *activo neto*, *valor neto*, *patrimonio neto*, y también, *riqueza* y *patrimonio*, sin más-, estableciendo las variaciones en la estructura del activo, del pasivo y de los saldos presupuestarios y concebir el déficit desde un enfoque intertemporal... para Easterly²², los gobiernos de la UEM deberían revisar los criterios vigentes... y eliminar la tentación de alcanzar mejoras ilusorias en el déficit, a través tanto de reducciones de los activos –vía desacumulación-, de su calidad y de su incorrecta valoración como (al transformar)... los compromisos de pago -deudas ocultas (o modelo alemán de pago a proveedores)- o el uso del *leasing* (generalmente en material informático). El objetivo de los países de la Unión Económica y Monetaria debería ser corregir el déficit estructural considerando los cambios intertemporales... El saneamiento presupuestario no es simplemente una operación contable, sino que

¹⁹ Cfs. World Bank, *The Old Age Crisis*, Policy Research Report, Oxford University Press, New York, 1994.

²⁰ Art. cit.

²¹ Cfs. José María Lozano Irueste, *Nuevo Diccionario Bilingüe de Economía y Empresa. Inglés-Español. Español-Inglés*, Pirámide, Madrid, 3ª edición revisada y ampliada, artículo *net*, págs. 271-272.

²² Easterly, art. cit.

exige tener en cuenta la riqueza real de la economía y el coste que *la ilusión fiscal* tiene en el crecimiento económico futuro”.

Para concluir con esta cuestión de la estimación del déficit del sector público y la deuda pública, lo que no puede olvidar el Tribunal de Cuentas es que ya está formalizado todo eso en un *Manual*²³, que, como señala Fernando Carrasco Canals²⁴, fue consecuencia de un “trabajo de un grupo de expertos de todos los Estados miembros de la Unión Europea, así como del Banco Central Europeo, y de la propia Comisión a través de Eurostat y de su Dirección General de Economía y Finanzas... La importancia tanto del Sistema Europeo de Cuentas como de este *Manual* radica en que determina el marco conceptual de referencia para conseguir datos comparables de los Estados miembros para evaluar la convergencia nominal que fue objeto de examen en la primavera de 1998 y la estabilidad presupuestaria a partir de la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria”. El Manual del 2000 fue objeto de una revisión en el 2001 en el que, entre otras novedades, se incluían modificaciones en torno a la renegociación de la deuda pública. Gracias a esto parece que tenemos aceptablemente claros, en relación con el SEC-95, los puntos clave de la delimitación del sector de las Administraciones Públicas, las relaciones entre las Administraciones públicas y las empresas públicas, con especial consideración de las privatizaciones; el que el criterio de devengo “es el principio general que se aplica en el SEC-95 para fijar la fecha de registro de las operaciones (flujos) entre los agentes”²⁵, mientras que el criterio de caja sólo se utiliza excepcionalmente, aunque, respecto a impuestos y cotizaciones sociales, el Reglamento 2.223/96 del Consejo, por el que se aprobaba la metodología del SEC-95, se ha modificado por el Reglamento 2.516/2000 con relación a ambos conceptos. Deberían así quedar claras “las repercusiones en la capacidad/necesidad de financiación de las Administraciones Públicas derivadas de los impuestos y (que) las cotizaciones sociales registradas en el sistema, no incluirán los importes cuya recaudación sea incierta”²⁶, más una serie de cambios relacionados con la búsqueda de que “las repercusiones en la capacidad/necesidad de financiación de las Administraciones Públicas derivadas de los impuestos y las cotizaciones sociales

²³ Cfs. Eurostat, *Manuel SEC-95- pour le déficit public et la dette publique*, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 2000.

²⁴ Cfs. Fernando Carrasco Canals, *Las cuentas del sector público y el SEC-95*, en *Revista Española de Control Externo*, enero 2000, vol. IV, nº 10, págs. 53-77.

²⁵ Cfs. Fernando Carrasco Canals, art. cit., pág. 65.

²⁶ Cfs. Fernando Carrasco Canals, art. cit., pág. 66.

registradas en el sistema, tomando como base el principio del devengo serán, durante un periodo razonable, equivalentes a los importes correspondientes efectivamente recaudados²⁷; también, finalmente, debe resultar nítida la cuestión de las infraestructuras financiadas y explotadas por el sector sociedades, y el cálculo de la deuda pública.

Todas estas cuestiones las ignora en sus análisis el Tribunal de Cuentas. En cambio, son las corrientes en la IGAE, y no tendría mucho sentido explicárselas a ustedes, que son los que han publicado, de acuerdo con las normas del SEC-95 en lo que ha llegado a mi poder, las *Cuentas de las Administraciones Públicas. 2000*²⁸, las *Cuentas Regionales. 2000*²⁹ y las *Cuentas de las Empresas Públicas. 2000*³⁰, salvo para presentar el hueco que he señalado anteriormente, entre la labor del Tribunal de Cuentas y sus obligaciones, que se derivan de las dos leyes glosadas, General de Estabilidad Presupuestaria –con su complemento de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre- y Ley General Presupuestaria. He pretendido indicar, por tanto, que debe ampliar su competencia en este terreno, lo que le exige, para comenzar, asumir la información basada en términos de contabilidad pública, que es la que juzga y examina, y trasladarla en términos de contabilidad nacional, que son los que, además, en mi opinión, le van a permitir exhibir credibilidad ante los problemas actuales. En ese sentido debe aceptar, o discrepar de los cuadros de conversión que la IGAE tiene de la Contabilidad Pública en Contabilidad Nacional³¹. Lo primero considero que sería lo razonable, porque debe aprovechar las economías externas derivadas del magnífico trabajo de la IGAE, ratificado por expertos en Contabilidad Nacional, y por supuesto en el Sistema Europeo de Cuentas, como es el caso del citado profesor Carrasco Canals³². Será obligado, para eso, una transformación interna de los Reglamentos hasta ahora existentes. Así es como se

²⁷ Cfs. Fernando Carrasco Canals, art. cit., *ibidem*.

²⁸ Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos. Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, s.f.

²⁹ Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos. Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, s.f.

³⁰ Ministerio de Hacienda. Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, 2003.

³¹ Dentro de las anuales *Cuentas de las Administraciones Públicas*, Intervención General de la Administración del Estado, véase en las correspondientes a 1995, el anexo IX, págs. 360-387.

³² De Fernando Carrasco Canals, véase también su obra básica sobre las cuestiones, *Fundamentos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales SEC-95*, Pirámide, Madrid, 1995, y además *Las cuentas del sector público y el SEC-95*, art. cit, y *Las Administraciones Públicas en el Sistema Europeo de Cuentas*, en *Revista Española de Control Externo*, mayo 1999, vol. II, n1 2, págs. 127-172.

puede conocer la opinión del Tribunal de Cuentas sobre la significación de las Administraciones Públicas en la actividad económica, “es decir, cómo afecta su actuación en el circuito producción, renta y gasto”³³, sin llegar a analizar, por supuesto, el enfoque técnico-económico de las Administraciones Públicas, “cuya finalidad es conocer las características de los procesos de producción” de éstas, cuestión que se aborda con el análisis de insumo-producto³⁴. No propongo, conviene dejarlo claro, la publicación por el Tribunal de Cuentas de algo paralelo al utilísimo documento que mensualmente edita la Intervención General, con el título de *Principales Indicadores de la Actividad Económica y Financiera del Estado*, sino un enjuiciamiento, paralelo en parte al que, por ejemplo, se contiene en el documento de la IGAE, *Ejecución del Presupuesto del Estado (Resumen)*, que “ofrece una visión de la situación económico-financiera de la Administración del Estado, tanto en términos de Contabilidad Nacional como de Contabilidad Pública”.

De este modo, además, será posible acercar el Tribunal de Cuentas actual a una tarea, la asesora, que plantea así María José de la Fuente al referirse a los problemas derivados del desequilibrio entre los poderes ejecutivo y legislativo, como consecuencia de que “la crisis parlamentaria se ha reflejado en tres campos fundamentales. Por una parte, se ha reducido progresivamente la función normativa de los Parlamentos, al asumir los Gobiernos la iniciativa por razones de urgencia o delegación a través de las deslegalizaciones o del uso de su propia potestad reglamentaria. En segundo lugar, se ha recortado la tradicional función de control parlamentario sobre el presupuesto y gasto público al minimizarse la iniciativa de las Cámaras y producirse *fugas* de los principios presupuestarios y de control clásicos. Finalmente, deben subrayarse las dificultades que surgen por el poco eco que a veces encuentran en los Parlamentos los informes y observaciones de los órganos de control financiero externo, lo que origina una rutina y distanciamiento funcional que desemboca en una «interacción de ineficacia»³⁵. Para que esa brecha no se

³³ Cfs. Fernando Carrasco Canals, *Las Administraciones Públicas en el Sistema Europeo de Cuentas*, art. cit., pág. 128.

³⁴ Cfs. Fernando Carrasco Canals, *Las Administraciones Públicas en el Sistema Europeo de Cuentas*, art. cit., pág. 129.

³⁵ Cfs. M^a José de la Fuente y de la Calle, *Hacia una función consultiva del Tribunal de Cuentas en España*, en *Revista Española de Control Externo*, mayo 2001, vol. III, n^o 8, págs. 139-159; los tres campos fundamentales de la crisis parlamentaria M^a José de la Fuente los basa, sucesivamente, en Jürgen Habermas, *Strukturwandel des Öffentlichkeit*, Frankfurt, 1962; Michael Paul, *Les Finances de l'Etat (budget, comptabilité)*, Editorial Economique, Paris, 1981, y Boyón Marimé, *Aprobación y control de los gastos públicos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

amplíe, la famosa *Declaración de Lima sobre líneas básicas de fiscalización*, de 1977, de INTOSAI, aconseja que las Entidades Fiscalizadoras Superiores ejerzan actividades asesoras, concretamente como se señala en el artículo 12 de esta *Declaración*: “Las Entidades Fiscalizadoras Superiores pueden, en asuntos importantes, poner a disposición del parlamento y de la Administración sus conocimientos técnicos en forma de dictámenes, incluso su opinión sobre Proyectos de Ley u otras disposiciones sobre cuestiones financieras”.

Esto ha de enlazarse con otros cambios que propugnó hace año y medio³⁶. Unos proceden del campo de acción común que sobre nuestro Sector Público tienen tanto el Tribunal de Cuentas europeo como el Tribunal de Cuentas español³⁷. Otros están relacionados con las cuentas públicas de las Haciendas territoriales y, de modo simultáneo, con el conjunto de los OCEX, órganos de control externo de ámbito comunitario, que a lo largo de los pasados veinte años no han cesado de aumentar en número y en significación de sus trabajos. En estos ámbitos autonómicos como se desprende del estudio de la evolución de su deuda, existe la tentación de disparar con pólvora del Rey. Una colaboración muy estrecha y franca OCEX-Tribunal de Cuentas puede ser muy oportuna. Indicaba yo en ese trabajo, además, que no era posible dar la espalda, en el examen de las privatizaciones, a la labor que efectúa, de modo admirable, el Consejo Consultivo de Privatizaciones. Añádase a esto que la normalidad del desarrollo del artículo 6 de la Constitución exige una atención especial proyectada sobre la financiación de los partidos políticos. Mis ideas sobre esto se incubaron en la redacción de mi voto particular sobre la postura del Tribunal de Cuentas en el asunto FILESA. Pero la clave de esta nueva orientación, que se amplía con esta orientación consultiva del Poder Legislativo que exige al Tribunal examinar críticamente las cuentas del Sector Público, no sólo en términos de contabilidad presupuestaria, sino dentro del marco del SEC-95, se encuentra en una íntima colaboración con la IGAE. Así es como será posible un bastante amplio desarrollo de esa función como órgano consultivo de las Cortes Generales.

³⁶ Cfs, Juan Velarde Fuertes, *Evolución y futuro del Tribunal de Cuentas*, en *Auditoría Pública*, septiembre 2002, nº 27, págs. 18-21.

³⁷ Sobre los problemas que tiene el Tribunal de Cuentas europeo me ocupe ampliamente en una conferencia que dicté el 4 de diciembre de 2003 en la Universidad de Oviedo como clausura de un curso sobre *Financiación y sistema fiscal europeo y de haciendas locales*, organizado por el profesor Mariano Abada, que titulé *Control de las Cuentas del Estado y Control de las cuentas de la Unión Europea*. Una síntesis de su contenido en mi artículo *Para alcanzar el control de los fondos comunitarios*, en *ABC*, 15 de diciembre 2003, año C, nº 32.155, pág. 84.

Alicia Díaz Zurro en recientes trabajos abrió muchas puertas a la colaboración entre las dos entidades básicas del control. De sus palabras finales en uno de sus artículos, me atrevo a destacar esto: “La preocupación ante el déficit público y el consecuente esfuerzo en el saneamiento de las finanzas públicas y en el logro de la estabilidad presupuestaria, que se refuerza con la aprobación de las Leyes de Estabilidad,... (exige) unos sistemas contables públicos que faciliten información suficiente, adecuada y fidedigna sobre la actividad financiera y presupuestaria, y que permitan que ésta sea verificable para garantizar el seguimiento de los objetivos de estabilidad y su medición”³⁸.

* * *

Señaló para siempre el genio de Schumpeter en ese ensayo maravilloso que es *La crisis del Estado fiscal*³⁹: “Si la voluntad del pueblo pide gastos públicos cada vez más elevados, si cada vez se utilizan más medios para fines que no son aquellos para los que los individuos particulares los han producido, si cada vez hay más poder detrás de esta voluntad, y si, finalmente todas las fracciones del pueblo son presa de ideas enteramente nuevas sobre la propiedad privada y las formas de vida, entonces el Estado Fiscal habrá completado su curso y la sociedad tendrá que depender de otras fuerzas motrices de su economía, distintas del propio interés. Este límite, y con él la crisis a la que el Estado fiscal no podría sobrevivir, ciertamente puede llegar a alcanzarse. Sin duda alguna, el Estado fiscal puede derrumbarse”⁴⁰. Ese hundimiento tendría lugar con todo lo que el propio Schumpeter señalaba, porque unido a ello, nuestro modo de vivir podría experimentar una conmoción gigantesca, porque, como se demostraba en este célebre ensayo, la crisis del Estado fiscal, significaba, nada menos que la crisis del Estado, y con ella la de la civilización occidental que conocemos, pues “solamente allí donde la vida individual lleva su propio centro de gravedad en su seno mismo, allí donde su significación descansa en el individuo y en su esfera personal, donde el

³⁸ Cfs. Alicia Díaz Zurro, *El control externo visto desde el control interno*, art., cit., pág. 111.

³⁹ Cfs. Joseph A. Schumpeter, *Die Krise des Steuerstaats, eifragen aus dem Gebiete der Soziologie*, Graz y Leipzig, 1918. Sólo se tradujo al español en *Hacienda Pública Española*, no de manera perfecta, pero legible. Lunares como creer que *alt* es *alto* y no *viejo* no impiden una comprensión del texto. Por eso me pareció oportuna su reimpresión, con autorización de *Hacienda Pública Española* en *Revista Española de Control Externo*, mayo 2000, vol. II, nº 5, págs. 147-192.

⁴⁰ Schumpeter, art. cit., pág. 174.

cumplimiento de la personalidad es su propio fin, solamente allí puede el Estado existir como un fenómeno real”⁴¹.

El riesgo existe de modo tan claro que ésta es la hora de aunar esfuerzos. Por eso yo quiero terminar con unas palabras más que pronuncié en las Jornadas de la Intervención General celebradas en noviembre de 2001, que tuvo la gentileza Alicia Díaz Zurro de aludir a ellas elogiosamente en una reunión celebrada en el Palacio de La Magdalena, en Santander: “Me atrevo a decir –indicaba yo entonces y ratifico ahora- que en este terreno, como en muchos otros, el papel del Tribunal de Cuentas junto a la Intervención General de la Administración del Estado, superando cualquier deseo de protagonismo individualizador sin sentido hoy, puede incluso ser decisivo”.

⁴¹ Schumpeter, art. cit., pág. 165.

La gestión por objetivos y el control de resultados para la mejora de la transparencia de las cuentas públicas y de los sistemas de asignación de recursos

D. Antonio Villalón Mir

Director de Planificación estratégica de AENA

Es para mi un placer y un honor compartir con ustedes dentro de estas XV Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público la experiencia de AENA en la gestión por objetivos y el control de resultados con el fin de mejorar la transparencia de las cuentas públicas y de los sistemas de asignación de recursos, pero permítanme antes de comenzar, que en nombre del presidente de AENA y en el mío propio le agradezca de todo corazón a D^a Alicia Díaz Zurro y a D. Jesús del Barco Fernández-Molina la deferencia y amabilidad que han tenido al brindarme la oportunidad de exponer nuestro empeño en esta materia.

Después de la brillante conferencia del profesor Velarde, si ya venía un poquito asustado, me encuentro todavía mas acomplejado, aunque voy a intentar salir del paso lo mejor posible y, en cualquier caso, espero no aburrirles demasiado.

AENA es un ente público que depende del Ministerio de Fomento, pero estamos intentando gestionarnos como una empresa, como una empresa pública pero una empresa en la cual hay unos objetivos, y como consecuencia de ellos tenemos un presupuesto, un presupuesto de inversiones y otro de gastos, pero está orientada a conseguir unos fines que nos está marcando, bien la sociedad, bien el Parlamento, bien el Ministerio.

Dentro de lo que es el concepto de gestión por objetivos para nosotros hay tres pilares básicos que son el sistema de planificación, el sistema de control y el sistema de gestión del desempeño.

En primer lugar hay que planificar y programar lo que hay que hacer, adecuándolo con los recursos humanos, técnicos y financieros disponibles, esto es la planificación. En segundo lugar hay que hacer un seguimiento y un control periódico de los resultados, control y seguimiento tanto interno como externo por parte de los

organismos de la Administración Central del Estado, en este caso me refiero al Ministerio de Fomento, a la IGAE, al Tribunal de Cuentas o a otros Organismos, de forma que nos permitan poner en marcha medidas correctoras en caso de desviación respecto a los objetivos y metas fijadas. Por último, en tercer lugar, la asignación personal de objetivos de forma inequívoca a los diferentes responsables para conseguir los objetivos y metas fijados.

En relación con el sistema de planificación, voy a pasar brevemente por los cuatro aspectos que entiendo que conforman lo que es nuestro plan estratégico, que es el proceso metodológico que seguimos, el marco de referencia que tenemos, en sí cómo se hace el proceso de planificación estratégica y qué resultados obtenemos.

El proceso de planificación estratégica nos permite orientar e integrar todos los esfuerzos y recursos de la organización mediante el despliegue de objetivos de estrategia y de programas, analizar y medir los progresos y corregir las desviaciones constituyendo una herramienta muy potente para la gestión y la comunicación interna.

Este proceso se materializa y se formaliza con los planes estratégicos que tienen un periodo de vigencia de cuatro años y los planes operativos con un periodo de vigencia de un año.

En la elaboración del plan estratégico se tienen en consideración, en el caso de AENA, elementos de planificación que tienen un alcance temporal superior a los cuatro años y que marcan los objetivos y directrices a medio y largo plazo, como son en el caso del transporte aéreo por un lado los planes directores de los aeropuertos, o sea la programación de lo que en un aeropuerto se ha de hacer, que fueron aprobados todos a finales del año 2001 y se hace la planificación de cómo tiene que ser el desarrollo de la estructura aeroportuaria atendiendo a las previsiones de demanda de tráfico; además está también el plan de infraestructuras, en este caso el plan de infraestructuras del Ministerio de Fomento en su apartado del modo aéreo es consecuencia de la planificación expuesta en los planes directores y luego también tenemos nuestro propio marco estratégico de qué es lo que queremos ser en AENA.

Al final se trata de una planificación a más largo plazo que se lleva a lo que es el plan estratégico general, que resume los principales elementos de los planes estratégicos de las unidades de negocio que son aeropuertos, navegación aérea, infraestructuras y espacios comerciales y de las unidades corporativas que son

administración y finanzas, jurídico, comunicación, la propia dirección adjunta, y la Dirección de planificación de infraestructuras. En el caso del plan estratégico de la unidad de negocios de aeropuerto, se aglutinan los planes cuatrienales de cada uno de los aeropuertos, que se denominan los planes de negocios de los aeropuertos. Ese es el marco con el cual vamos conformando año a año nuestro plan estratégico.

De ahí, en cascada y cada año, atendiendo al calendario, se pasa a lo que es el plan operativo anual, en el cual ya se asignan muy concretamente las actuaciones a realizar anualmente y se especifican todos los indicadores, todas las actuaciones que hay que realizar para cumplir los objetivos previstos ese año de acuerdo con lo que está estipulado en el plan estratégico y se asignan a personas, que es el último escalón, que es lo que se denomina “la gestión del desempeño”.

Aunque me imagino que para todos ustedes este tema es muy conocido, quisiera recordar un poco cuál es el ciclo anual de elaboración de la planificación, particularizándolo para el caso de AENA.

Como les he comentado, tenemos un marco general a quince años de los planes directores, un marco más concreto en el plan de infraestructuras en el Ministerio de Fomento entre los años 2000 y 2007 y tenemos nuestros planes estratégicos y planes de negocio.

A principios de julio, AENA, previa aprobación del Consejo de Administración en junio, presenta lo que es ya la siguiente propuesta dentro del plan plurianual de actuaciones, ahí ya van recogidos los elementos esenciales en el PAC que es lo que se presenta al Ministerio de Fomento. Éste lo aglutina y lo integra junto con el resto de otras entidades y lo presenta a la tramitación parlamentaria en septiembre.

Ahí, ya van los elementos fundamentales de AENA para los próximos cuatro años que tiene en cuenta tanto las directrices del Ministerio de Fomento como de la Dirección General de AENA, como del propio Gobierno.

Cuando ya se aprueban por las Cortes los Presupuestos Generales del Estado, se actualiza el plan operativo, se aprueba por el consejo de administración en enero y se presenta para su aprobación definitiva al Ministerio de Fomento, teniendo en cuenta también la actualización debida al desfase de tiempo desde el momento en que se preparó el plan, es decir, de junio a diciembre. Por ejemplo, por datos de tráfico, se preveía en junio un crecimiento del 4,6 y al final el crecimiento ha sido del

6, pues esta actualización se produce ahora, de manera que se reflejan los crecimientos en función de la realidad última que ha habido, tanto en un sentido positivo al alza como en un sentido negativo.

El proceso de planificación estratégica de AENA parte desde una aproximación general donde se tienen en cuenta el marco legal, el político, el marco estratégico, y se llega a realizar un análisis estratégico y se definen los retos a los que se va a enfrentar en los próximos cuatro años.

Como consecuencia de ese análisis estratégico y de esos retos, se establecen unos objetivos generales y una estrategia general que se envía a las unidades, a las cuatro unidades de negocio, aeropuertos, navegación, estaciones y servicios comerciales e infraestructura, para que ellos hagan un desarrollo en detalle. Se envían de nuevo a planificación estratégica y se prepara ya la planificación de los recursos y el presupuesto completo de AENA y con posterioridad se hace un control y seguimiento tanto a nivel global de AENA como a nivel de las unidades, y este control y seguimiento se hace también tanto a nivel interno como a nivel externo. O sea que todo nuestro empeño se centra en tener un mejor control interno, pero también en que haya la máxima transparencia posible y para facilitar el control externo por parte de los organismos competentes del Estado.

En resumidas cuentas, ¿qué es el plan?. El plan tiene como tres patas, una pata que es la planificación, otra que es la de actuar con eficacia; y luego hay otra que es la de comparar los resultados con las metas, se analizan las desviaciones, se identifican las causas y esto al año siguiente se considera de nuevo en la planificación general.

Profundizando un poco más en detalle en la realización de este plan estratégico, por un lado tenemos el marco de referencia legal y político, los ejes de actuación que ha establecido el Ministerio de Fomento que fueron relativos a la seguridad, a la calidad, y a la modernidad, tanto de las infraestructuras como de la gestión. Con estos elementos, y con el marco estratégico en el que consideramos nuestra visión de a dónde queremos ir, los valores, cómo queremos que se comporten nuestras personas, y las políticas y líneas y objetivos generales de actuación, se hace un análisis estratégico del sector. A continuación se hace un análisis (daño) de debilidades, amenazas, fortalezas, y oportunidades, y como consecuencia tanto del análisis del sector como del daño se obtienen los retos de AENA que son los que van a identificar en nuestro plan estratégico los programas a realizar para cumplir los

objetivos previstos. Todo esto además está basado en el modelo EFECO (European Foundation for Quality Management), modelo europeo de la excelencia en la gestión de la calidad.

Realizado este análisis interno, también hacemos un análisis externo a dos bandas; por un lado en el sector del transporte se analiza su marco legal y político, la competitividad que existe en los diversos agentes del sector, cómo está el mercado a nivel tecnológico, cómo se encuentra y, por otro, en el sector de aeropuertos y navegación aérea si existen problemas de capacidad, cuál es la evolución estratégica que están siguiendo las compañías aéreas, las compañías proveedoras del servicio de navegación aérea, el caso de España es un poco atípico porque en un solo organismo está integrada la gestión de aeropuertos y la de navegación aérea, cosa que ocurre en muy pocos países.

Concretando en los datos del plan estratégico 2004-2007 y que ha dado lugar al plan 2004-2006, tenemos varios objetivos que son: seguridad (aumentar la seguridad en las operaciones en la protección de bienes y personas y en la prevención de riesgos laborales), calidad (satisfacer las necesidades y expectativas de los clientes de la sociedad con tres objetivos concretos, aumentar la calidad en los servicios y la infraestructura, en la protección medioambiental, y en la imagen percibida por la sociedad), modernización de la infraestructura (desarrollar las infraestructuras y los servicios de aeropuerto y navegación necesarios adaptando la oferta a la demanda de los servicios), y modernización de la gestión (mejorar la eficiencia y la eficacia de la gestión de AENA a través del aumento de los recursos económicos generados y potenciando el capital humano y la innovación).

Una vez que tenemos los objetivos, deben seleccionarse los indicadores que son claves. Lo tradicional ha sido tener indicadores financieros, pero en AENA hemos dado un paso más, y hemos seleccionado indicadores de acción e indicadores de resultados. Los primeros son aquellos que evalúan el progreso hacia el logro de los objetivos estratégicos definidos, es decir miran hacia el futuro en vez de mirar hacia el pasado y, sin embargo los indicadores de resultado, reflejan el resultado de acciones ya adoptadas, informan del grado de éxito alcanzado en la implantación de la estrategia.

Los programas de trabajo mencionados anteriormente para el plan operativo del año 2004 son aproximadamente unos 200, desglosándose en acciones, metas, responsables, cada uno perfectamente identificado con su cronograma y sus hitos.

Finalmente para acabar con este apartado, mencionar que el plan estratégico al final es una declaración de intenciones a cuatro años, donde se establece qué se espera conseguir, unos determinados objetivos, indicadores de negocios, de la actividad en cuanto a seguridad, a calidad, a modernización de las infraestructuras, modernización de la gestión, y generar unos determinados recursos, tener unos determinados resultados y saber cuál es la situación del endeudamiento; por último además, se especifican los condicionantes y otros factores críticos que hacen o no posible lo anteriormente expuesto.

Una vez explicado el sistema de planificación, es necesario referirse al sistema de control. ¿Qué es lo que llamamos sistema de control?, ¿cuál es el objetivo del sistema de control?, ¿qué modelo es el que ha elegido AENA?, ¿cómo se diseña y construye un cuadro de mando integral?, ¿cómo se ha desplegado el proyecto?, ¿cómo se ha implantado?,

En una empresa de la magnitud de AENA, hay 55 centros de trabajo y 9.500 personas aproximadamente, lo que dificulta tener controlados todos los ratios, por ello en 1999 se decidió preparar un plan estratégico mucho más fuerte y sólido, decidimos abordar qué elementos de control nos iban a permitir hacer un seguimiento mucho más efectivo, tanto de la planificación estratégica como de la planificación operativa. Ello nos llevó al proyecto ARGOS, herramienta integradora de todos esos indicadores, programas, objetivos, responsables En esta situación, los datos que se introducen en el sistema no se pueden corregir y además se encuentran a disposición tanto del seguimiento interno como externo, de la IGAE, del Tribunal de Cuentas y demás.

El proyecto empezó en el año 2000, en el 2001 se concretó y su desarrollo se produjo en el 2002, en junio de ese mismo ejercicio se puso ya operativo en una aplicación informática y en el año 2003 se puso en prueba, realizándose el seguimiento de todo el plan operativo vía herramienta informática.

¿Qué es el proyecto ARGOS-CMI ? . Es un sistema que permite convertir los planes operativos anuales con los objetivos, los indicadores, las metas los programas y las actuaciones, mediante una metodología, llamada de Kaplan y Norton, en una herramienta informática donde están asignados los diversos objetivos a cada uno de los ejes estratégicos, los programas y los indicadores, de manera que todos los datos se incluyen mensualmente y los responsables de esos indicadores y de esos objetivos comunican, en función de los datos que están en la herramienta, por qué

ha pasado eso, por qué una cosa va bien, por qué una cosa va mal, ... y si tienen que tomar medidas correctoras, todo lo que es de gran utilidad cuando se prepara el siguiente ciclo de planificación

En ARGOS la metodología que hemos utilizado es básicamente la de Kaplan y Norton, pero también hemos tenido muy presente el modelo europeo para la excelencia en la gestión de la calidad. Se trata, por tanto, de un modelo mixto donde por un lado hemos tenido en cuenta cómo todas nuestras actividades obedecen a uno de los nueve apartados del modelo EFQM y cómo eso se alinea en lo que en el modelo de Kaplan y Norton llaman las perspectivas, que desde un punto de vista empresarial clasifican en cuatro niveles, empezando del menos estratégico al más estratégico.

Todas estas actuaciones nos han ayudado a comprender mejor la estrategia y a crear equipos de trabajo, de forma que ha resultado sorprendente cómo la gente ha considerado parte de su actividad el entrar en el sistema e introducir los datos necesarios que nos permitan conocer cómo va el negocio.

Los objetivos pueden verse desde el punto de vista de las perspectivas de la metodología de Kaplan y Norton o en función de los ejes estratégicos establecidos por el Ministerio de Fomento. En AENA el tema de las infraestructuras es muy importante, por lo que tenemos que tener recursos económicos suficientes para atender las necesidades de nuestros clientes, no tener clientes para obtener recursos económicos. Como puede observarse, el orden aquí es muy importante, porque al final esto conforma cómo se establecen los objetivos, siendo el último de ellos la sociedad a la que finalmente servimos. Por tanto, el mapa estratégico lo que hace es alinear los objetivos por perspectivas y ver como unos a otros van apoyándose o como un objetivo depende de que otros objetivos de grado inferior se consigan; esto que parece muy fácil, no lo es, pues es necesario acordar qué objetivo es más estratégico.

Todo este trabajo se ha ido documentando, de manera que cada uno de los indicadores, cada uno de los objetivos, las metas, tienen lo que llamamos una ficha y este es un trabajo también ímprobo, o sea que no se ve pero que es necesario para poner en producción un sistema. Con todo ello se ha conseguido hacer operativa la estrategia, lo que facilita el trabajo del personal de AENA.

¿Cuáles han sido, a mi modo de ver, los factores clave por los cuales hemos conseguido llegar a esta situación?. Primero, tenemos unos sistemas de información, y perdónenme la inmodestia, bastante potentes, que incluyen todos los datos y no sólo me refiero a los datos económicos sino a los datos de operaciones, de inversiones, recursos humanos, ... Sin estos sistemas podría llegarse a la misma situación, pero sería más costoso. Segundo, disponemos de una buena infraestructura de comunicaciones, que nos permite tener a todos nuestros centros de trabajo *on line* permanentemente, por ejemplo en la unidad de aeropuertos, entonces lo que hemos ido haciendo es construyendo los cuadros de mando de cada unidad, de cada aeropuerto, de la dirección de navegación aérea, de la dirección de infraestructura..., para luego aglutinar los datos en el cuadro de mandos integral de la unidad, de las unidades corporativas y unidades de negocio para, finalmente, integrarlos en el vértice de la pirámide en el cuadro de mando integral de AENA, logotipo que, por ello, hemos elegido.

¿Qué es lo importante en cada cuadro de mando integral?. Hemos hecho un cuadro de mando integral para cada aeropuerto y para cada dirección, para que estén perfectamente identificados qué programas hay en esa unidad, quién es el responsable de alcanzar ese programa, quién es el responsable de esos evaluadores, quién es el responsable de los objetivos, ... todo esto va en pirámide, de forma que no se pueden evaluar los objetivos hasta que no se hayan evaluado los indicadores y no se pueden evaluar los indicadores hasta que no se hayan evaluado los programas y después hay un único responsable de evaluar todos los datos de cada uno de los cuadros de mando integrales.

Esta evaluación, cualitativa y cuantitativa, está sirviendo tanto para un seguimiento periódico como también para una toma de decisiones. Así, mensualmente entre el día 20 y el día 30, se evalúa el cuadro de mando, la situación de todos los datos del mes anterior y luego se hacen unas reuniones de seguimiento semestral y una reunión anual en la que una vez evaluado diciembre procedemos a hacer un informe anual que, imagino, la IGAE verá a continuación.

Bueno, esto es el proyecto ARGOS-CMI, pero también hemos desarrollado en paralelo lo que llamamos los cuadros de mando de gestión, llevar a un nivel más de detalle si un indicador, por ejemplo el índice de riesgos laborales en un determinado mes, o a nivel de aeropuertos cómo están los niveles de los módulos de tráfico aéreo, de calidad, de datos económicos, inversiones, ...

Por último, el tercer elemento básico es el sistema de gestión del desempeño, es el que las personas nos encontremos con que de verdad tenemos unos objetivos que nos han asignado y que los tenemos que llevar a cabo. Este proyecto o sistema se ha puesto en marcha durante el año 2003, de forma que en función de estos objetivos, estas metas, estos indicadores que están en el plan operativo con responsables, se hace una ficha anual para cada responsable en la que se establecen los objetivos a alcanzar. Se hace luego un seguimiento de objetivos que no es formal, que es simplemente el acuerdo entre el evaluador y el evaluado en función del plan operativo. Posteriormente, se hace una revisión en junio-julio para ver cómo van las cosas, y luego, a final de año, se hace la evaluación de objetivos. Este año ya se ha hecho con datos de noviembre, se ha visto cuál era la situación para que quede constancia dentro de AENA de las personas que trabajan bien o no trabajan y por qué un determinado tema no se ha llevado a cabo, y en paralelo se hace el reconocimiento. Ahora estamos entrando en el ciclo de gestión del desempeño de este año, estableciéndose tres grupos de objetivos. Uno a nivel de AENA, que afecta a todo el mundo, otro a nivel de equipo que afecta sólo a la unidad y otro a nivel del propio personal. Se intenta como objetivo que pesen el 50% los valores que sean de empresa o de equipo y el 50% los que sean de ocupación personal, derivados de los propios del puesto o de la formación.

La reforma contable en la Comisión Europea

D. Luis Romero Requena

Director General de Presupuestos de la Comisión Europea

Seguramente lo que voy a decir no es cierto, pero me gusta utilizarlo para abrir los debates de contabilidad y es el problema entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad general. Lo digo porque voy a concluir esta charla haciendo una referencia a las relaciones entre el sector privado y el sector público en todo lo que se refiere a la presupuestación y a la contabilidad.

Me gustaría creer que la contabilidad es algo que se inventó fundamentalmente para el sector privado, mientras que el presupuesto es algo que se inventó básicamente para el sector público porque es la base del control democrático, del control del ejecutivo. Claramente se está produciendo en toda Europa un movimiento de conversión hacia una contabilidad pública mucho más en línea con lo que desde hace muchos años se hace en el sector privado, es decir, la contabilidad de ejercicio, y no tenemos suerte porque al mismo tiempo que estamos lanzados en ese proceso de armonización contable, empiezan a estallar escándalos contables en todo el sector privado y hay voces que se levantan para llamar nuestra atención y tratar de ver si estamos de verdad en el camino correcto.

Es difícil explicar para un director general de presupuestos, cuyo trabajo consiste fundamentalmente en decir que no y luego reflexionar, reunir todos los recursos necesarios para crear una contabilidad pública para responder a los principios generalmente admitidos, a criterios modernos de contabilidad. Al final, después de repasar todos los argumentos, el argumento que queda es que no podemos dejar de hacerlo porque una contabilidad exacta del funcionamiento del sector público es el elemento clave para crear la confianza en los controles y en algo que es un fenómeno que empieza a surgir cada vez más en Europa en esta competencia que empieza a tener entre administraciones (en España el caso es evidente, en otros países europeos la situación es mucho menos evidente), pero desde nuestro punto de vista, y ese va a ser el hilo conductor de la próxima propuesta que la Comisión va a hacer sobre las perspectivas financieras para el periodo 2007-2013, el tema de las

competencias entre las diferentes administraciones, el valor añadido de lo que se puede hacer a nivel europeo comparado con lo que se puede hacer a nivel regional o a nivel nacional es un elemento clave y estoy convencido de que no se puede entrar a hablar seriamente en ese debate si no partimos de unas administraciones que tengan un sistema de contabilidad conforme a los principios internacionalmente admitidos .

Una breve introducción del presupuesto comunitario. A mí me gusta decir que el presupuesto comunitario es un presupuesto de juguete, si entendemos ahora mismo que el nivel de gasto público en Europa está en torno al 50% del PIB, el presupuesto comunitario lo financiamos con algo menos del 1% del PIB, en definitiva, somos 50 veces inferiores al conjunto del gasto público en Europa.

En términos de contabilidad, hay que partir de la base de que somos un presupuesto un poco particular, somos el único presupuesto que tiene que estar equilibrado por disposiciones del Tratado, luego no podemos endeudarnos, solamente nos podemos endeudar para prestar y ya tenemos instituciones especializadas que hacen ese trabajo por nosotros. El presupuesto se financia con mucha literatura, pero al final de la literatura se financia exclusivamente mediante contribuciones de los presupuestos nacionales al presupuesto comunitario, eso sí, con mucha literatura porque es un sistema muy complejo basado en la desconfianza entre los Estados miembros y el equilibrio necesario entre éstos y, por lo tanto, con muchas figuras impositivas (en nuestra jerga son los recursos propios), pero al final el 80% del presupuesto se financia con contribuciones nacionales como se financian el resto de las instituciones internacionales.

En relación con los gastos que se financian a partir del presupuesto comunitario, por razones históricas el 50%, ahora ya es el 40% y dentro de poco esperamos que sea solamente un tercio, está dominado por las intervenciones de mercados agrícolas ahora acompañadas de ayudas directas; si a eso le añadimos las ayudas estructurales, los fondos de cohesión llegamos ya al 80% del presupuesto comunitario, elemento importante a tener en cuenta a efectos de contabilidad, ese 80% no lo gestiona la Comisión sola, es lo que se llama la gestión compartida entre la Comisión y diferentes niveles de administración en los estados miembros, en algunos estados miembros únicamente la administración del gobierno central y en algunos casos está totalmente descentralizada a través de las regiones e incluso a nivel de las colectividades locales, los municipios. Queda un 20% del presupuesto

que sí se hace en parte a través de la gestión directa, lo que llamamos nosotros las políticas internas, investigación, educación, etc., pero que es una parte menor del presupuesto comunitario, y en el ámbito en el que estamos yendo más lejos, en materia de descentralización de gestión, es todo el ámbito de las relaciones exteriores, en donde seguramente como una reacción a la tentación natural, al neocolonialismo, estamos dando unos pasos adelante bastante radicales y poniendo prácticamente en manos de los estados beneficiarios la gestión de los fondos comunitarios.

Por lo tanto un presupuesto de juguete, un presupuesto con unos modos de gestión muy diversificados y un presupuesto basado en un sistema de la desconfianza. Si ustedes ven el procedimiento que se utiliza para aprobar el presupuesto comunitario es de una complejidad absolutamente increíble, sobre todo cuando se analiza la diferencia en términos cuantitativos entre el punto de salida y de llegada. Así, cuando se analiza la diferencia entre lo que la Comisión propone y lo que el Parlamento dispone en el mes de diciembre para el año $n+1$, hemos hecho un procedimiento presupuestario larguísimo, complicadísimo, muy caro y el valor añadido es verdaderamente marginal. ¿Por qué?. Simplemente porque estamos basados en un sistema de desconfianza, en inglés se dice checked balances, en español yo lo traduzco por un sistema de desconfianza, nadie confía, todo el mundo debe tener un control para estar seguro de que sus intereses están representados en ese presupuesto comunitario.

Es ahora el tema de las perspectivas financieras del que la prensa española empieza a ocuparse, porque la Comisión, esperamos que el 10 de febrero, va a aprobar la primera Comunicación sobre el paquete financiero para el periodo 2007-2013 y es un tema del mayor interés para España porque evidentemente es el momento histórico en el que España deja de formar parte de los países menos desarrollados de la Unión por el efecto combinado de dos razones, primero porque España ha crecido muy rápidamente, más que la media europea en los últimos años y, además, por primera vez hacemos una ampliación a países que son notoriamente menos prósperos que los países miembros actuales; les recuerdo que cuando hablamos de ampliación no nos referimos únicamente a los diez que llegan en enero, sino que estamos hablando de Bulgaria y de Rumania que llegan el año 2007 y que son todavía más pobres y mucho más grandes, con lo cual el nivel de ayudas que hay que prever es considerable y, efectivamente, las autoridades españolas están preocupadas por el sesgo que puede tomar esa propuesta de la Comisión.

El sistema de fiscalización lo conocen ustedes mejor que yo, tenemos el Tribunal de Cuentas de Luxemburgo que es nuestro auditor externo de las cuentas y de la gestión de la Comisión. Desde el ejercicio presupuestario 1994 tiene una competencia a la que se le ha dado muchísima importancia, que es la declaración de seguridad de las cuentas comunitarias, y eso ha dado lugar a toda una serie de críticas que empezaron en el año 1996 sobre la contabilidad y sobre el sistema contable de la Comisión.

La Comisión vivió una crisis institucional de la que todavía no se ha repuesto y como consecuencia de esa crisis se ha lanzado en un procedimiento de reforma muy profundo. Hace diez años en Bruselas el reglamento financiero era un documento casi clandestino, prácticamente había media docena de expertos que sabían dónde se encontraba y para qué servía y ahora mismo mis colegas directores generales me llaman todas las semanas para decir que no están de acuerdo con la interpretación que hago del artículo 125.e porque ellos piensan que el contrato público debe poder ser hecho de esta manera o de esta otra.

En definitiva, la Comisión se está tomando mucho más en serio la gestión financiera y, curiosamente, en la reforma ha habido un elemento que ha cambiado completamente el sistema de control interno, se ha suprimido el control ex-ante centralizado y se ha descentralizado completamente a las direcciones generales. Eso ha provocado un movimiento de responsabilización y al mismo tiempo de miedo a la gestión imaginativa por parte de los directores generales que ahora tenemos que firmar cada año en torno al mes de abril una declaración explicando los problemas que tenemos y explicando que para los que no hacemos reservas u observaciones las cosas son perfectas o por lo menos van como debían en nuestras direcciones generales. Es un momento muy curioso porque hay mucha gente que nos ayuda a hacer nuestras declaraciones, pero cuando llega el momento de firmar, es él solo el que firma bajo su responsabilidad diciendo que las cosas son correctas y que la gestión responde a los principios de buena gestión y a las disposiciones reglamentarias aplicables. Evidentemente no nos hemos privado de todo sistema de control, se ha quedado el sistema de auditoría interna y, en definitiva, se ha quedado un sistema de auditoría a dos niveles, un nivel central para el conjunto de la institución, es el servicio de auditoría interna, y unos departamentos de auditoría directamente dependientes de los directores generales que son de alguna forma nuestros “médicos de cabecera”, los auditores.

Curiosamente, en toda la literatura de la reforma no hay ni una sola palabra sobre la contabilidad. He preguntado por qué a las personas que estuvieron en aquel momento redactando los textos, con el Vicepresidente Quino que fue el que personalizó todos los documentos y toda la acción de la reforma, y no hay una sola palabra sobre la contabilidad. Sólo caben dos explicaciones posibles, o bien que las personas de la reforma no daban ninguna importancia a la contabilidad o bien que los actores de la reforma sabían que la reforma de la contabilidad de la Comisión estaba ya en marcha y decidieron no interferir en ese procedimiento. Como de costumbre, supongo que debe haber 50% y 50% de razón en los dos argumentos porque la contabilidad en la Comisión ha sido, y concretamente en mi Dirección General, el pariente pobre de nuestra organización durante los últimos quince años. Sin duda ninguna, se ha dado mucha más importancia a los sectores más políticos, más visibles que permitan una mayor acción, una mayor presencia en el exterior, y el departamento de contabilidad estaba en un nivel diferente dentro de la dirección general. Eso ha cambiado completamente, este año para nosotros es el año de la modernización de la contabilidad de la Comisión porque no podemos permitirnos no tener un sistema de contabilidad que trasmite confianza y tranquilidad en cuanto a la gestión de los fondos comunitarios que se hacen a nivel europeo.

¿Por qué no se le daba importancia a la contabilidad europea hasta el año 1996?. Por ese sistema de desconfianza en que está basado el sistema europeo. A lo que se le da importancia y para lo que tenemos un sistema desarrollado, con problemas pero bien concebido y que funciona, es para la contabilidad presupuestaria; lo que es muy importante saber es que esos intereses nacionales que están reflejados en el presupuesto se ejecutan de una cierta forma y se ejecutan según el ritmo establecido y deseado por la autoridad presupuestaria. Tenemos una contabilidad presupuestaria compleja porque a diferencia de lo que sucede en los estados miembros tenemos esa doble contabilización en compromisos y en pagos, los compromisos siendo un elemento más de la contabilidad, no simplemente un elemento extrapresupuestario, sino que es un elemento de base dentro del sistema de contabilidad presupuestaria; tenemos desde hace muchos años, seguramente quince años, un sistema de validación y control de los expedientes de gasto que está informatizado, se llamaba SISCON 1 hasta el año 1997 y, a partir del año 1998 se introdujo una nueva versión mucho más desarrollada tratando de suprimir todos los pequeños sistemas especiales que existían en la medida de lo posible, SISCON 2, pero que es una contabilidad presupuestaria, nunca pretendió ser un sistema de contabilidad patrimonial, de contabilidad general, es un sistema de contabilidad

presupuestaria cuyo objetivo fundamental es garantizar a la autoridad presupuestaria que el consumo de los créditos votados se hace siguiendo las reglas aplicables y es autorizado por las personas competentes.

Evidentemente, esa contabilidad presupuestaria era una contabilidad de caja; curiosamente cuanto más se ha estado criticando ese sistema, más interés ha despertado y en los últimos meses otras instituciones que tienen sistemas menos desarrollados que el nuestro han mostrado interés y se lo hemos facilitado para que ellos también lo utilicen.

Evidentemente, con una contabilidad de caja presupuestaria es difícil llegar a un balance que sea significativo, y por tanto desde que el Tribunal de Cuentas empezó a insistir para que tuviéramos un balance y una contabilidad general que reflejara la situación patrimonial real de las instituciones, hemos hecho enormes esfuerzos para por vías extracontables constituir cada año ese balance y tratar de presentar una información válida desde el punto de vista contable. Curiosamente también, hemos pedido consejo a diversos profesores en Europa y es curioso constatar que a pesar de que cuando se hace una lista de la situación de la contabilidad en los diferentes estados miembros y en algunos no miembros de la OCDE, la Comisión consigue por vías extracontables dar en su balance información de contabilidad de ejercicio que es de mejor calidad que algunos estados miembros que dicen tener ya un sistema contable que les permite dar informaciones en contabilidad de ejercicio; no es porque creo que seamos mejores, sino porque somos más pequeños y tenemos una situación patrimonial que es mucho menos compleja que la que puede haber en los estados miembros, nosotros no tenemos escuelas, no tenemos hospitales, ni carreteras, ...la situación patrimonial es relativamente más fácil de reflejar que la que se da sin duda ninguna en los estados miembros. Ese desequilibrio hace que en estos momentos nosotros demos una información en contabilidad presupuestaria que yo creo envidiable, estamos dando semanalmente a la autoridad presupuestaria información de ejecución presupuestaria de dos tipos, la que le interesa a la autoridad presupuestaria que es únicamente sobre los créditos votados y la que se comunica al público en general que es la que tenemos que hacer por imperativo legal y que se refiere al conjunto de los créditos que gestionamos, porque no solamente gestionamos los créditos votados, sino que además fijamos los fondos por cuenta de terceros, porque curiosamente, a pesar de todas las críticas, hay estados como Suiza que ponen fondos a disposición de las instituciones europeas,

para participar en proyectos comunitarios de investigación y proyectos de educación, en donde el valor añadido de esa puesta a disposición es evidente.

Frente a esa información semanal y mucho más detallada trimestralmente, etc., es verdad que nuestra información en contabilidad patrimonial es escasísima y prácticamente se reduce al balance anual que producimos tras el cierre de las cuentas. Evidentemente, el Tribunal de Cuentas empezó a criticarnos mucho en 1996, a exigir que tuviéramos una contabilidad de ejercicio correcta y correspondiendo a los principios generalmente admitidos de contabilidad, empezamos a mejorar esa información a través de informaciones extracontables, pero al mismo tiempo nos lanzamos en un proceso de racionalización y de análisis de lo que verdaderamente podíamos hacer.

Curiosamente, la modernización de la contabilidad en la Comisión tiene bastantes nombres españoles, supongo que es el fruto de la casualidad, pero en el año 1999 lanzamos un contrato para hacer un estudio sobre la modernización de la contabilidad al cual se presentaron bastantes profesores europeos, pero lo ganó un profesor de la Universidad de Valencia, y para nosotros el estudio Montesinos sigue siendo como la biblia inicial que está en la base de todo el lanzamiento de este procedimiento; esto se tradujo en un documento de trabajo del año 2001 y, lo que es fundamental, se tradujo en la reforma del reglamento financiero que de nuevo se aprobó bajo presidencia española en junio de 2002, en donde se insiste muchísimo en la contabilidad de ejercicio, la contabilidad patrimonial, se desarrollan mucho los principios de la contabilidad y se nos impone un calendario de presentación de cuentas que, sinceramente al día de hoy, no sé si vamos a poder respetar porque es muy corto.

El elemento fundamental del reglamento financiero es que es que exige a partir del año 2005 tener un sistema de contabilidad integrado y presentar las cuentas de ese ejercicio aplicando el principio de la contabilidad de ejercicio.

Hay otro principio que crea muchos problemas, no sé si en España existe la misma problemática, pero en la Comunidad, que es una administración donde existe gran rivalidad entre juristas y economistas, el principio de que hay que dar prioridad a la naturaleza económica de los hechos económicos sobre su naturaleza jurídica es uno de mis rompecabezas cotidiano, porque evidentemente tengo cada día una opinión del contable que dice una cosa y una opinión del servicio jurídico que dice exactamente lo contrario de cómo debe considerarse un hecho concreto y todavía

no he conseguido que mis colegas directores generales comprendan que en esta materia nadie discute lo que dice el contable, que el propio reglamento financiero atribuye al contable el poder de definir las normas contables y de tomar las decisiones en materia de contabilidad independientemente de la forma jurídica que las operaciones puedan tener.

El reglamento financiero fija también cuáles son los diferentes componentes que tiene que haber en las cuentas generales que tenemos que presentar (balance, cuenta de resultados, cuadros de flujo de caja, cuadro de variaciones netas de capital, etc.), pero como les decía, el reglamento financiero nos impone un plazos absolutamente reducidos que vamos a tratar de respetar, pero que a día de hoy no tengo demasiado claro que vayamos a ser capaces de hacerlo. Las instituciones deben tener sus contabilidades listas el primero de marzo, el contable de la Comisión, es decir, el Director General adjunto de la Dirección General de Presupuestos, tiene que hacer una versión consolidada provisional de esas cuentas para el 31 de marzo, y deben transmitirse al Tribunal de Cuentas antes de ese día. El Tribunal de Cuentas tiene hasta el 15 de junio para hacer sus observaciones sobre esas cuentas provisionales, y nosotros tenemos quince días, hasta el primero de julio, para decir qué observaciones del Tribunal de Cuentas tomamos en consideración y qué observaciones no tomamos en consideración. Se pueden imaginar que con el ambiente político que ha reinado en estos últimos meses y años en la Comisión, este año hemos aceptado todas las observaciones del Tribunal de Cuentas que era posible aceptar, porque había alguna que era imposible y obedecía más bien a razones históricas, pero no nos atrevimos a no tomar en consideración ni una sola de las observaciones que eran factibles. Pero este año hemos trabajado en un ambiente de período transitorio y los plazos no han sido tan restrictivos como les acabo de señalar.

Como consecuencia de la entrada en vigor del reglamento financiero el primero de enero de 2003, nos quedaban dos años para ajustar la contabilidad, para transformar completamente el sistema de contabilidad de un sistema basado en una contabilidad de caja a un sistema de contabilidad patrimonial basado en el principio de la contabilidad de ejercicio. Ya en julio de 2002 hubo una primera comunicación, que era más un plan de acción, una especie de inventario de los problemas que había que resolver, y el 17 de diciembre de 2002 eso se tradujo en una comunicación donde se plantearon las opciones estratégicas que había que elegir, los problemas que había que resolver y ese es el contrato que como Dirección

General de Presupuestos tenemos que cumplir para estar seguros de que en el año 2005 vamos a estar en condiciones de presentar una contabilidad conforme a las nuevas reglas. Mis expertos me dicen que están convencidos de que el primer año las cuentas serán peores que las que tenemos ahora, pero eso no se lo podemos decir a la autoridad presupuestaria, pero será la novatada que tendremos que pagar por tener un sistema que queremos que sea muy bueno, pero que efectivamente el resultado para el año 2005 no tendrá la misma calidad de lo que hacemos ahora por vía extracontable.

Los objetivos fundamentales, para resumirlo, de esta modernización de la contabilidad son dos: una contabilidad patrimonial de ejercicio y una contabilidad integrada.

La contabilidad de ejercicio no es una contabilidad únicamente patrimonial de ejercicio, la Comisión ha elegido mantener un sistema dual, un sistema que va a partir de una contabilidad presupuestaria de caja para llegar a una contabilidad patrimonial basada en la contabilidad de ejercicio; eso complica más las cosas, pero evidentemente con un sistema basado en la desconfianza es muy difícil abandonar el sistema de contabilidad presupuestaria de caja y dar el salto sin más a la contabilidad patrimonial por el principio de la contabilidad de ejercicio. Además, nuestros interlocutores políticos dan mucha importancia al tema de la contabilidad presupuestaria, fundamentalmente en el Parlamento Europeo y es curioso porque no tienen el background técnico para comprender las dificultades que eso comporta, pero es una obligación del ejercicio, no podemos salir de ahí, la decisión está tomada y tenemos que mantener esas dos contabilidades siguiendo principios distintos.

La contabilidad integrada tiene desde nuestro punto de vista dos elementos fundamentales sobre los que tenemos que insistir: uno es la integración informática, nosotros a diferencia del sistema español no tenemos un sistema informático que nos permite sacar una contabilidad patrimonial de ejercicio, pero tenemos un sistema informático desarrollado que nos permite hacer la tramitación electrónica de los expedientes de gasto y toda la validación y control interno de los expedientes de gasto. Otro es la integración del perímetro contable, dentro de nuestro perímetro de consolidación no solamente están las instituciones, sino también las agencias, es un trabajo delicado y difícil, pero tenemos que hacerlo, además, hoy por hoy, todas las operaciones vinculadas a los activos no están informatizadas, están informatizadas a

nivel de gestión pero no a nivel de contabilización, con lo cual ese elemento tiene que entrar en el futuro sistema de contabilidad integrado.

Para llegar a la contabilidad de ejercicio hemos hecho un esfuerzo particular en todo lo que se refiere a la definición de las normas contables; la opción estratégica que se tomó es que había que seguir las normas internacionales, las normas de contabilidad para el sector público definidas por la IFAC. El problema que tenemos es que esas normas de contabilidad pública no han empezado a definirse hasta el año 2000, por lo tanto algunas de ellas no existen o son incompletas y hemos tenido que desarrollarlas, para lo que se ha creado un Comité de normas contables en el que hemos tenido la participación inapreciable de dos profesores externos, el profesor Montesinos, que estuvo en la base de nuestro trabajo, y el profesor británico, Hacton que es miembro del Comité del sector público de la IFAC. Además como observador del Tribunal de Cuentas Europeo participa nuestro compañero común Jesús Lázaro, que nos recuerda de vez en cuando el rigor contable y el rigor en la aplicación de los principios que tenemos que hacer en la definición de nuestras normas contables.

Creo que el trabajo que se ha hecho y que se está terminando en estos días es un trabajo excelente, hemos trabajado sobre dieciséis normas contables de fondo y dos normas contables de procedimiento para desarrollar precisamente los estándares de la IFAC, bien los del sector público o bien los del sector privado, que hemos tenido que analizar cuando no era posible contar con elementos totalmente definidos y aplicables a nosotros.

Hay que señalar que esa gestión compleja de la que hablaba al principio hace que algunos de nuestros elementos fundamentales no estén recogidos en esas normas contables y estamos teniendo que inventar nuestras propias normas.

Por ejemplo subvenciones, en todo lo que es gestión directa, las subvenciones es el 80% de nuestro volumen de trabajo y no hay normas contables aplicables sin más a nuestro sistema de subvenciones, entre otras cosas porque el sistema de subvenciones está basado en un sistema de anticipos, de prefinanciaciones, con un problema de elemento jurídico y elemento económico que hay que tener en consideración, porque aunque podemos discutir jurídicamente a quién pertenece en cada momento, lo que es cierto es que desde el punto de vista económico hasta el momento en que el proyecto no se ha finalizado esos fondos pueden ser reclamados

por la Comisión y por lo tanto hay que tenerlo en cuenta desde el punto de vista contable.

Un elemento curioso que tampoco está definido, que he descubierto que es uno de los elementos que más gusta discutir a los contables del sector público, es el tratamiento de los derechos a pensión. Al parecer las preguntas son las mismas pero las respuestas son muy diferentes y hay que desarrollar una norma contable que nos permita asegurar la continuidad del tratamiento de las pensiones, no estamos hablando de un sistema de pensiones comparable al de la Seguridad Social, simplemente el sistema de pensiones de la administración pública comunitaria, pero aún así con una dimensión mucho más reducida estamos verdaderamente confrontados a un problema porque todos los consejos técnicos que hemos podido recibir a nivel de la OCDE y a nivel de profesores independientes concluyen al final que es un tema tan político que más vale decidir a nivel político el cómo se contabilizan los derechos a pensión dentro de los balances, y está claro que hay opiniones diversas y variadas en lo que se refiere a la contabilización de las pensiones.

Esta parte teórica o intelectual del ejercicio está prácticamente terminada, esperamos que el mes que viene tengamos una definición completa de las dieciséis normas contables que estamos definiendo, esto se traduce en un manual de contabilidad que esperamos que esté preparado para el mes de marzo o abril, compuesto fundamentalmente por esas normas contables y por una segunda parte mucho más asequible para los 4.000 funcionarios de la Comisión que en un momento dado del año van a tener que introducir datos contables en nuestro sistema informático y en esa segunda parte estará el plan de contabilidad, las normas contables ya desarrolladas que se van a aplicar a partir del primero de enero de 2005 en la Comisión.

Cuando estaba recogiendo material para hacer esta charla, me encontré con una expresión en inglés que no sabíamos como traducir a ningún idioma, en definitiva es buscar soluciones técnicas a problemas contables, porque hay que poner juntos a contables, gestores e informáticos para tratar de resolver los problemas con los que nos vamos encontrando. Por ejemplo, la contabilización de los activos materiales e inmateriales cuando partes de una contabilidad presupuestaria en caja hay que inventarlo, pero hay que integrarlo en el sistema, con la ayuda de una aplicación informática disponible en el mercado hemos encontrado una solución satisfactoria,

pero estamos definiendo ahora la manera de articularla con nuestros sistemas propios de gestión para todos lo que son inventarios, inmuebles, etc...Otra solución técnica que había que encontrar era la contabilización técnica de los gastos en el sentido de cómo trasladar a la contabilidad patrimonial de ejercicio una contabilidad de gastos que se hacía únicamente por el principio de caja y ha habido que instaurar un sistema de registro de facturas en el sentido más amplio del término, que se está ya implantando en diferentes direcciones generales y que será de aplicación obligatoria en todas ellas a final del año 2004. Otro problema para el que ha habido que buscar una solución técnica es el registro de contratos y contratistas, porque hasta ahora teníamos, para un sistema de contabilidad de caja, un fichero de contratistas orientado a un fichero de cuentas bancarias, pero para asegurarnos de que el sistema de pagos era correcto, tenemos que transformar desde el punto de vista informático ese fichero en un registro de contratos y proveedores que hoy por hoy es desconocido y que tendrá que ser de aplicación antes de finales de año. Además, todo tipo de problemas referentes al tratamiento de casos concretos de, por ejemplo, todas las actividades de préstamo y empréstito que nosotros no hacemos directamente, pero que alguien hace por cuenta nuestra, por lo tanto tienen que aparecer integrados en nuestro balance a través de nuestro sistema de contabilidad.

Curiosamente, las críticas al proyecto no se han centrado tanto en los conceptos u opciones estratégicas que hemos tomado. Últimamente para nuestra satisfacción el Parlamento Europeo ha reconocido que las opciones estratégicas que hemos adoptado son correctas o están en línea con lo que se está haciendo en la mayor parte de los estados miembros, una especie de bendición por su parte, lo cual no ha sido fácil de obtener.

El gran problema y la gran crítica que estamos teniendo es en lo que se refiere a los sistemas informáticos. Hay una creencia generalmente admitida de que uno va al departamento de informática de unos grandes almacenes, pregunta por una aplicación de contabilidad, se la lleva al ministerio, la instala y rápidamente todo empieza funcionar perfectamente porque hay muchísimas aplicaciones de contabilidad informática existentes y disponibles en el mercado. Eso era falso cuando la Comisión decidió pasar de SISCON 1 a SISCON 2 en 1998, las aplicaciones informáticas disponibles en el mercado eran incapaces de responder a nuestras necesidades, de hecho sabemos que algunas de las grandes empresas europeas de software han desarrollado sistemas contables públicos porque no

fueron capaces de tener un instrumento preparado cuando la Comisión se lanzó a esta operación en 1997.

¿Cuál es nuestro problema?. Nuestro problema es que tenemos un sistema articulado en tres etapas, los sistemas locales que cada dirección general ha desarrollado para sus propias necesidades de gestión, tenemos ese instrumento de validación contable presupuestaria de validación de expedientes de gasto interno que lo hemos desarrollado en la Comisión a mediados de los años 90 y que es el registro que mantenemos a efectos de contabilidad presupuestaria para poder demostrar que cada una de las operaciones se ha tomado al nivel adecuado, que los controles adecuados han intervenidos en el momento adecuado, etc., los diferentes checked balances de ese sistema quedan perfectamente registrados para cada una de esas transacciones que aseguran el que no se superan los créditos disponibles y que hay un vínculo entre los créditos disponibles de pago y su utilización, y los créditos de compromiso que pueden ser de ejercicios anteriores para poder rendir cuentas de la ejecución de nuestro presupuesto. Y tenemos un tercer elemento, un sistema basado en el sistema R3, que es nuestro sistema de contabilidad general, a través de esas dos primera etapas la información presupuestaria se vuelca en el sistema de contabilidad central que gestiona todos los pagos de la Comisión y ese es el instrumento informático que nos permite sacar las primera cifras de la contabilidad; como el elemento de alimentación es una contabilidad presupuestaria basada en el criterio de caja, por vías extracontables hay que adaptar las cifras finales para poder presentar un balance de ejercicio.

Teníamos varias opciones para pasar de ese sistema actual que está vigente aún hoy al sistema que deberá estar vigente el año 2005, y finalmente, aceptado como la única solución viable a corto plazo, mantenemos los sistemas locales, todos los servicios de la Comisión salvo uno estaban a favor del mantenimiento de los sistemas locales, es obvio que el único que estaba en contra era el Servicio de auditoría, pero todos los servicios gestores de gasto querían mantener sus aplicaciones de gestión.

Nuestra esperanza a medio plazo es que el sistema que vamos a desarrollar haga que, poco a poco, los diferentes servicios vayan renunciando a sus sistemas locales para utilizar únicamente el sistema central, pero la batalla todavía no está ganada y lo que hemos decidido es mantener la arquitectura de los tres sistemas pero cambiando completamente todos sus elementos contables, sacarlos de ese sistema

intermedio SI2 y pasarlos al sistema contable central, el sistema basado en R3. Mantenemos el sistema intermedio porque no hemos encontrado ninguna aplicación informática disponible ni desarrollable en el mercado que nos permita hacer frente a nuestros complejos circuitos financieros, necesitamos mantener ese sistema central para reflejar nuestros circuitos financieros, las diferentes etapas de validación y control que tenemos que aplicar y vamos a centrar toda la contabilidad en ese sistema central que con la nueva versión a la que hemos dado el salto el mes de agosto, ya es capaz de dar todas las funcionalidades siguiendo la contabilidad del ejercicio y debería ser ya capaz si somos capaces de introducir la información correcta de producir unos estados financieros siguiendo la contabilidad de ejercicio.

Todo lo que es contabilidad presupuestaria, compromisos, gastos, etc., va a pasar al sistema central, los elementos hasta ahora extracontables como la gestión de los activos va a pasar al sistema central y se van a introducir esas novedades que hemos tenido que introducir en nuestro sistema de contabilidad presupuestaria que es la cuenta de proveedores y el registro de facturas, toda esa información se va a vincular directamente hacia el sistema de contabilidad central para evitar uno de los problemas más sangrantes que tenemos en estos momentos, que es que al tener elementos contables en el sistema central y en el sistema intermedio, los dos sistemas producen informaciones que no son siempre coherentes. Somos capaces de detectar las incoherencias y de corregirlas prácticamente en tiempo real, pero es verdad que seguimos teniendo dos sistemas que producen cifras que no siempre son coherentes unas con otras; esa es una de las reservas anuales en mi declaración que espero poder eliminar en el 2005. Pero insisto, ya hace un año y medio que hemos desarrollado las técnicas para encontrar en tiempo real las incoherencias y corregirlas mediante rutinas informáticas, es decir, que ha dejado de ser un problema fundamental.

Las críticas que hemos tenido en este proyecto al principio fueron fundamentalmente que teníamos una contabilidad que no era fiable, el Tribunal de Cuentas ha insistido una y otra vez para decir que con todos los defectos de nuestro sistema la contabilidad que producimos es fiable, pero insiste cada año en la necesidad de que vayamos a un sistema de contabilidad de ejercicio y ahora los hemos asociado a este proceso complejo de proyecto de modernización y la impresión que tenemos es que están contentos con la manera en que los estamos desarrollando. Ahora la crítica es la contraria, lo que les da miedo es que por ir demasiado deprisa para respetar el plazo del 2005 quizá dejemos pasar cosas importantes que luego haya

que corregir. Como funcionarios disciplinados, el reglamento financiero dice que debemos estar listos para el año 2005 y todo está dispuesto para que así sea, si hubiera algún retraso supongo que sería tener un grave problema, pero por ahora estamos respetando las diferentes etapas del proyecto y yo estoy convencido de que seremos capaces de producir las cuentas del 2005 ya a partir de una contabilidad integrada y de acuerdo con la contabilidad de ejercicio. Las críticas nos han venido mucho a través de los sistemas informáticos o de la elección de los sistemas informáticos porque, no sé la razón, pero siempre hay una especie, cuando trabajamos en el sector público, de idealización de lo que sucede en el sector privado y nos han querido a nivel político, a nivel de auditores con amplia experiencia en el sector privado imponer para nuestras necesidades de la contabilidad pública y presupuestaria unas aplicaciones informáticas que en absoluto responden a nuestras necesidades simplemente porque son las que utiliza el banco x o la sociedad y.

Creo que después de año y medio que llevo nadando y buceando en la problemática de la contabilidad pública en Europa, los grados de avance son muy diferentes, hay estados miembros, y creo que España forma parte del pelotón de cabeza en esta materia, que están muy desarrollados en cuanto a los sistemas informatizados de contabilidad pública; hay otros estados, a veces los que más lecciones dan, a veces los más ricos, que tienen sin embargo unos sistemas mucho más retrasados y que además tienen serios problemas para ponerse al día en esta materia, hay todo un grupo de profesores a nivel europeo bajo el patrocinio de una de las grandes empresas de consulting en Europa que naturalmente ven un gran mercado futuro muy importante.

Para concluir, en francés se dice que no siempre la hierba es más verde en los jardines de los otros, creo que tenemos cosas que están muy bien en el sector público, creo que tenemos que ser capaces de resistir a los cantos de sirena que nos hacen necesariamente decir que todo lo que se sucede en el sector privado, y creo que últimamente tenemos argumentos incluso mediáticos para poder decirlo, que no todo lo que sucede en el sector privado es mejor que lo que sucede en el sector público y sinceramente creo que estamos en el mismo barco con los mismos objetivos; la única cosa que me queda por decir, a parte de darles las gracias, es que si me invitan el año que viene de nuevo les podré decir si de verdad hemos respetado nuestros compromisos o no.

Política financiera y contabilidad pública en Alemania como ejemplo de un Estado Federal ¹

Dr. Uwe Plachetka

Director General del Ministerio de Hacienda de Alemania

*“La práctica consiste en que todo funcione sin que nadie sepa porqué;
la teoría estriba en saberlo todo, pero que no funcione nada .“*

(Autor desconocido)

1. Ejecución de tareas estatales

En las democracias con estructura federal, la ejecución de tareas públicas o estatales se realiza respetando la autonomía que corresponde a los distintos niveles de toma de decisiones según el Derecho constitucional. En muchos casos, sin embargo, surge la necesidad de coordinar y sintonizar mutuamente las actividades políticas, a fin de evitar tendencias divergentes. También se plantean unos requisitos similares de coordinación en una Europa que se está uniendo cada vez más estrechamente a través del Mercado Único, de la moneda común (UE) y de sus fronteras abiertas (Tratado de Schengen).

Los procesos encaminados a lograr los objetivos y los diferentes pasos de trasposición necesarios para llegar a una política común, no obstante, están regulados -o deberán regularse- de forma distinta en función de la evolución histórica y las condiciones-marco de tipo legal vigentes en cada país. La política financiera y la ejecución presupuestaria pública en Alemania pueden servir como referencia para resolver los problemas actuales también en otros países.

a) Delimitación del sector público o estatal

¹ Esta ponencia refleja exclusivamente la opinión personal del conferenciante, basada en las experiencias obtenidas durante más de 35 años al servicio de la Administración Pública alemana (en la Sección de Cuestiones Fundamentales y de Planificación del Ministerio Federal de Finanzas y como miembro de la Cancillería Federal).

En las estadísticas, el Estado en su conjunto (Administraciones Públicas) aparece como un sector independiente al lado del resto de sectores: economías domésticas, empresas y sector exterior dentro del respectivo Sistema de Contabilidad Nacional o del Sistema Europeo de Cuentas (SEC). Las distintas transacciones de estos sectores se valoran en términos monetarios en el momento en el que nacen los derechos y obligaciones y se calculan, de modo consistente, a la hora de determinar el Producto Interior Bruto (PIB) y sus componentes: formación, aplicación y distribución.

En el caso de Alemania ello implica que:

- según la Contabilidad Nacional se computan como Estado los siguientes sectores:
 1. Federación (Bund)
 2. Länder
 3. Municipios y mancomunidades de municipios
 4. Instituciones de la Seguridad Social (Seguro de jubilación de trabajadores y empleados así como seguro de jubilación para mineros; seguro de desempleo; seguro obligatorio de enfermedad y dependencia; seguro de accidentes)
 5. Fondos federales especiales: por ejemplo, *Lastenausgleichsfonds* (fondo de compensación de cargas), *ERP-Sondervermögen* (patrimonio especial ERP), *Fonds "Deutsche Einheit"* (fondo "unidad alemana"), *Erblastentilgungsfonds* (fondo de amortización de deudas heredadas), *Bundeseisenbahnvermögen* (patrimonio de los ferrocarriles federales), *Entschädigungsfonds* (fondo de indemnización), *Steinkohlefonds* (fondo para la hulla), *Versorgungsrücklage des Bundes* (fondo federal de reserva de previsión).
- En la delimitación de las estadísticas financieras (es decir, en las cuentas presupuestarias) se realiza un resumen de las transacciones financieras (gastos, ingresos, apelación al crédito y endeudamiento) de los entes territoriales (Federación, Länder, municipios y agrupaciones de municipios) y de los Fondos federales especiales, que configuran los presupuestos públicos.

De ahí se deduce lógicamente que el nivel de endeudamiento y de apelación a nuevos créditos por parte del Estado así como su ratio en términos de PIB (véanse los criterios de convergencia del Pacto de Estabilidad del euro) no pueden ser idénticos con los datos contenidos en los presupuestos públicos.

Las competencias de los diferentes niveles administrativos están reguladas y recogidas en Alemania en la Constitución (Ley Fundamental Art. 20 y ss. así como Art. 104 y ss.)

Las normas constitucionales más interesantes al respecto son:

El Art. 104 y ss. (Hacienda)

“La Federación y los Länder asumen por separado los gastos que resulten del cumplimiento de sus tareas, siempre que la Ley Fundamental no disponga otra cosa.”

El Art. 109 (Gestión presupuestaria de la Federación y de los Länder)

(1)“La Federación y los Länder son autónomos y recíprocamente independientes por lo que respecta a su gestión presupuestaria.”

(2)“La Federación y los Länder deberán tener en cuenta en su gestión presupuestaria las exigencias del equilibrio global de la economía.”

Los entes territoriales y las instituciones de la Seguridad Social financian sus gastos de diferentes formas:

- Los ingresos de las entidades territoriales se componen fundamentalmente de impuestos, tasas y contribuciones, ingresos por ventas y, en medida limitada, apelación al crédito (regulada en el Art. 115 de la Ley Fundamental).
- Las instituciones de la Seguridad Social se han creado en Alemania como organismos autónomos. Se nutren de cuotas relacionadas con sueldos y salarios –cotizaciones de trabajadores y empresarios- al tiempo que reciben asignaciones del Estado.

En cuanto a la aplicación concreta de la política financiera y las exigencias de coordinación entre los distintos niveles autónomos de gestión, sólo se mencionarán unos cuantos ámbitos de posibles conflictos:

- El objetivo de lograr la reducción de los tributos estatales y, sobre todo, de los costes laborales no salariales, con el fin de salvaguardar la competitividad internacional y fomentar la creación o el mantenimiento de puestos de trabajo, sólo se puede conseguir mediante rebajas impositivas, siempre y cuando no se produzca al mismo tiempo un aumento de las cotizaciones (motivado, en su caso, por un incremento del gasto en el seguro de pensiones y enfermedad como consecuencia de la evolución demográfica).
- La reunificación alemana de comienzos de los años noventa ha generado considerables cargas para los presupuestos públicos. A fin de impulsar el proceso de recuperación en los nuevos Länder federales y de mejorar las condiciones de vida, trabajo y vivienda en estas regiones, se han realizado importantes transferencias financieras desde la parte occidental a la oriental. A ello también ha contribuido la reordenación consensuada de la compensación financiera entre Länder. A posteriori, ha surgido un problema derivado del pago de pensiones de jubilación a beneficiarios en los nuevos Länder, pagos realizados por los seguros de pensiones sin contar en sus arcas con las correspondientes cotizaciones de estas personas. Ello ha supuesto un considerable aumento de los costes laborales no salariales. Quizás hubiese sido mejor haber integrado, de forma abierta y completa, estas y otras transferencias sociales destinadas a personas de los nuevos Länder en los presupuestos públicos y haberlas financiado mediante ahorros en otros gastos o a través de ingresos fiscales. Pero por aquel entonces la política no deseaba actuar con “crueldad” (para afianzar la reelección del Gobierno federal), al margen de que estas medidas resulten difíciles de explicar a la población en una democracia.

b) El cambio en las tareas del Estado

Lo que sigue a continuación no pretende ser una descripción científicamente correcta de la evolución en el cumplimiento de las tareas del Estado a lo largo del tiempo. Al hilo del título de la conferencia, a continuación se van a mencionar sólo unas pocas etapas a modo de ejemplo.

En las monarquías de las primeras épocas, los ingresos aduaneros y las tasas/accisas servían para financiar a la Corte y el ejército (sobre todo, en la época del mercantilismo y cameralismo de los siglos XVI-XVIII), aparte de los ingresos propios del monarca derivados de sus posesiones y su patrimonio (latifundios).

Actualmente, el presupuesto se ha convertido en las democracias prácticamente en el “libro contable de la nación”, con derecho de decisión y de control por parte del Parlamento. Pero a lo largo de las últimas décadas aquí también han cambiado notablemente las exigencias que se plantean en materia de política financiera pública y de gestión contable y presupuestaria.

Hasta la reforma presupuestaria de 1969, la Federación y los Länder se regían en Alemania fundamentalmente por las normas del Reglamento Presupuestario del Reich de 1922. Este Reglamento se basaba en los principios prusianos de una adecuada gestión presupuestaria y regulaba la cobertura de las necesidades fiscales del Estado. Pero las deficiencias de este Reglamento quedaban tanto más patentes cuanto más aumentaba la participación del sector público en el Producto Nacional (el porcentaje de los gastos públicos sobre el PNB se denomina cuota estatal), influyendo sobre la evolución económica nacional. La doctrina científica dominante y la mayoría de los economistas de la época partían de la convicción de que el Estado podía mejorar con sus actividades las condiciones de crecimiento de una economía de forma duradera y, sobre todo, suavizar las oscilaciones al alza o a la baja del ciclo coyuntural (la llamada política económica y financiera de la demanda basada en las teorías de J. M. Keynes, conocidas en la literatura económica como “keynesianismo”).

Se trataba de hacer visibles mediante leyes o contratos aquellas cargas futuras que incidirían sobre los presupuestos públicos, además de los ingresos y gastos anuales del Estado contemplados en los presupuestos. Ello permitiría llegar a una planificación y gestión económica coordinada a lo largo de varios años.

Esto planteó nuevas exigencias respecto de la sistemática presupuestaria de los entes territoriales. Se pretendía hacer más transparentes y visibles las consecuencias económicas globales de las decisiones presupuestarias. A ello se añadió la necesidad de simplificar la contabilidad y de acelerar la rendición de cuentas.

A mediados de los años sesenta, los debates de reforma dieron lugar a la aprobación de la Ley de Estabilidad y Crecimiento (StWG de 1967), cuyo objetivo consistía en contribuir, mediante una estructuración de las finanzas públicas, al logro del llamado triángulo mágico (Art.1 de la Ley), que posteriormente se convertiría en un cuadrángulo o polígono:

- estabilidad del nivel de precios
- elevado grado de empleo
- equilibrio exterior con crecimiento económico constante y adecuado
- justicia redistributiva (en el sentido de la economía social de mercado).

Las Leyes sobre Reforma Presupuestaria (1969) introdujeron, fundamentalmente, las siguientes novedades:

- La Federación y los Länder deberán velar, en su gestión presupuestaria, por cumplir con las exigencias del equilibrio económico general.
- En una situación coyuntural normal, los ingresos provenientes de créditos no podrán superar a la suma de gastos de inversión contemplados en los presupuestos (Art. 115 de la Ley Fundamental). Por tanto, sólo se podrá recurrir al crédito hasta el montante de gastos que favorezcan el desarrollo futuro. Sólo se admitirán excepciones cuando se trate de evitar una perturbación seria y duradera del equilibrio económico general o cuando exista una amenaza inminente de desajuste.
- Tanto la Federación como cada uno de los Länder contarán en su gestión presupuestaria con una planificación financiera quinquenal al margen del presupuesto anual.
- Se instaura un Consejo de Planificación Financiera, con la participación de todos los Ministros de Hacienda de los Länder y presidido por el Ministro Federal de Hacienda a la vez que integrado por representantes del Ministerio de Economía y del Bundesbank como asesores. El Consejo formula, debate y aprueba las recomendaciones para la coordinación de la planificación financiera entre la

Federación, los Länder y los municipios/ agrupaciones de municipios (Art. 51 de la Ley de Principios Presupuestarios).

- La transparencia de los presupuestos públicos se ve impulsada por el principio del devengo, es decir que en los presupuestos sólo podrán aparecer aquellos ingresos y gastos que presumiblemente se vayan a obtener o devengar (en caja) durante el ejercicio presupuestario.
- A cada tipo de ingreso y de gasto se le asigna un número correspondiente al grupo y a la función. La clasificación por grupos indica el contenido económico del capítulo presupuestario y recoge el efecto económico global de las decisiones presupuestarias. El plan funcional muestra hasta qué punto el gasto permite cumplir con una tarea pública concreta. La gestión presupuestaria de las Administraciones Públicas sólo se podrá valorar con criterios homogéneos, si la sistemática presupuestaria de la Federación y de los Länder se aplica de modo uniforme y se coordina también con los municipios.
- A fin de mantener un Derecho presupuestario y una sistemática presupuestaria uniformes entre la Federación y los Länder, los posibles desarrollos del Derecho y de la sistemática se coordinarán en el Comité de Trabajo sobre “Derecho presupuestario y sistemática presupuestaria“, que se reúne con regularidad con el objetivo de lograr una actuación homogénea. Aquellas modificaciones del Derecho presupuestario y de la sistemática presupuestaria que inciden sobre los municipios se coordinan en el Grupo de Trabajo sobre “Derecho presupuestario municipal“ de los Ministerios de Interior de los Länder.

A ello le siguió una Ley de Desarrollo del Derecho Presupuestario de la Federación y los Länder de 1997, que pretendía garantizar una mayor flexibilidad en los presupuestos públicos, en concreto a través de una ampliación de la capacidad de cobertura y una sustitución del principio de anualidad facilitando el traslado de gastos a ejercicios futuros (fortalecimiento de los derechos presupuestarios de determinados ministerios a fin de mejorar la eficacia o evitar el aumento del gasto a finales de un ejercicio, efecto conocido como la llamada “fiebre navideña”).

En principio, la distribución de tareas entre los distintos entes territoriales públicos está establecida en Alemania en la Constitución (Ley Fundamental). No obstante, esta delimitación clara se ha visto quebrada por una serie de financiaciones mixtas (por ejemplo, financiación de la construcción de universidades, protección de las

costas, ayudas para situaciones de catástrofes), lo que ha incrementado la necesidad de coordinación y sintonización en el sector público. A modo de crítica, cabe señalar aquí que ello ha dado lugar, casi automáticamente, a una creciente participación del *Bundesrat* (la llamada Segunda Cámara, encargada de velar por los intereses de los Länder) en las leyes alemanas. A mi juicio, sin embargo, la política de oposición se debería ejercer en el Parlamento (*Bundestag*) y no en el *Bundesrat*.

Mientras han ido surgiendo muchas resoluciones y recomendaciones del Consejo de la UE, que ejercen una influencia adicional sobre la coordinación de la política económica y financiera en los Estados miembros. Aquí cabe señalar, sobre todo, los siguientes puntos:

- Estrategia de empleo coordinada (Luxemburgo, 1997)
- Control de los desarrollos en la política estructural (Cardiff, 1998)
- Diálogo macroeconómico (Colonia, 1999)
- Creación de un espacio económico competitivo (Lisboa, 2000)
- Mejora en la coordinación de la política económica (Barcelona, 2002).

En los debates actuales sobre el cumplimiento de tareas por parte de los entes públicos cabe destacar sobre todo lo siguiente:

1) Unión Europea:

Al margen de las obligaciones derivadas del Pacto de Estabilidad y Crecimiento (por ejemplo, cumplimiento del límite del 3% sobre el PIB para el déficit del Estado) y de las propuestas de la Convención sobre la reforma de la Constitución de la UE, hay una pregunta cuya respuesta preocupa cada vez más en el ámbito de la política financiera y presupuestaria. ¿Cómo se va a lograr el cumplimiento de tareas según el principio de subsidiariedad, después de la ampliación de la UE con diez nuevos miembros prevista para 2004? ¿Cómo se podrán aunar los esfuerzos de consolidación en los presupuestos públicos nacionales con los gastos adicionales que se derivarán de la ampliación a escala europea? Aparte de las reformas necesarias en el ámbito de la UE (sobre, todo, en el sector agrícola), cabe señalar que en el pasado la burocracia de Bruselas ha regulado

demasiados detalles de forma comunitaria. Aquí sería urgente concentrar los esfuerzos en la formulación de unas condiciones marco comunes. En mi opinión, habría que llegar a una definición comunitaria en la Política Exterior y de Seguridad Común (PESC) y de su legislación marco, en la coordinación de la política presupuestaria y financiera, así como en el establecimiento de una vinculación entre las consecuencias del Mercado Único y una correcta política de crecimiento (mediante aumento de la productividad), integrando también a la política monetaria del BCE respetando, no obstante, su autonomía.

2) Alemania:

Actualmente, se observan en Alemania una serie de tendencias que van a ejercer una considerable influencia sobre la futura configuración de la gestión presupuestaria pública.

- Paso a paso está avanzando la privatización de antiguas empresas monopolísticas del Estado (correos y telecomunicaciones, ferrocarriles).
- El “*outsourcing*” de actividades estatales (sobre todo, abastecimiento municipal de aguas y eliminación de aguas residuales, recogida de basuras, limpieza de edificios) ha permitido descargar parcialmente los presupuestos públicos.
- Hoy por hoy hace falta una reforma en la recaudación de tributos, ya que no resulta excesivamente eficaz al perseguir demasiados objetivos, a veces incluso contradictorios como:
 - obtención de ingresos,
 - objetivos ecológicos,
 - objetivos de política regional y
 - de política estructural,
 - consideración de “criterios de justicia”
- Dadas las exiguas mayorías parlamentarias, ¿acaso cabría lograr el apoyo político para una ampliación de la base imponible (mediante eliminación de desgravaciones fiscales, supresión de transferencias y subvenciones sociales no

acordes con los tiempos actuales), una reducción de la tarifa del impuesto o una introducción de un tipo impositivo proporcional (*flat rate*) o de un impuesto dual sobre la renta (*dual income tax*)?

- ¿Se podría conseguir una mayor eficacia y economía en la ejecución de las tareas estatales mediante los modernos métodos de gestión (*controlling*) y la participación del sector privado en la financiación de los modelos PPP (*Public Private Partnership*)?

c) Procesos de decisión

Las leyes las aprueban los parlamentos. Pero en Alemania se toman decisiones en todos los entes territoriales públicos (Federación, 16 Länder y alrededor de 8000 municipios y mancomunidades de municipios). En todas las leyes que aprueba la Federación hace falta la aprobación del *Bundestag* y del *Bundesrat*. El debate previo se celebra en las correspondientes comisiones y en sesiones con audiencia de expertos y representantes de las asociaciones de intereses (*lobbistas*).

En el ámbito de la política económica y financiera contamos con los siguientes gremios que se encargan de los necesarios procesos de coordinación, sin que esta lista sea cerrada:

- En la UE: Comité de Política Económica y Consejo ECOFIN,
- En Alemania y, con ello, a escala nacional: el Consejo de Planificación Financiera y en algunos casos el llamado Pacto por el Trabajo (un foro de debate con representantes de la patronal y los sindicatos).
- No obstante, queda por mejorar la integración de la política monetaria en las decisiones de política económica. Aunque las instituciones de la política monetaria (BCE y bancos emisores nacionales) son jurídicamente independientes, sus decisiones sobre tipos de interés y de descuento ejercen una influencia nada desdeñable sobre las decisiones de inversión y, por ende, sobre las futuras condiciones de crecimiento.

2) Exigencias a la contabilidad pública y la Contabilidad Nacional

a) *Evolución histórica*

En los tiempos del cameralismo, teóricamente bastaba con recoger y anotar los ingresos aduaneros o los recursos financieros disponibles en forma de un libro de caja.

En las democracias, se necesitaba un presupuesto y su desglose en un presupuesto de gestión y de inversión, a fin de conocer los gastos corrientes y de consumo así como los gastos de inversión. Otro de los objetivos consistía en limitar la apelación del Estado al crédito (según el Art. 115 de la Ley Fundamental o mediante la autorización de los presupuestos municipales por parte de los Presidentes de Gobierno de los Länder), a fin de garantizar la futura capacidad financiera.

En su versión moderna, la rendición de cuentas y la orientación de la contabilidad pública se han encaminado hacia una consideración cada vez mayor de los aspectos económicos. En Alemania se consigue añadiendo una clasificación a cada partida presupuestaria mediante un código de función y un grupo de gasto.

Ejemplo:

A los alquileres y arrendamientos del Ministerio Federal de Hacienda se les añade una numeración complementaria -0801/518 01 – 011- para los gastos previstos y aprobados.

Ello permite hacer la siguiente lectura:

Ministerio:	08	Ministerio de Hacienda
Grupo de gasto:	5	Gastos administrativos materiales, etc.
Grupo funcional:	0	Servicios generales

La mayor orientación de los presupuestos públicos hacia tareas de futuro (por ejemplo, educación, formación y perfeccionamiento, fomento de la ciencia, creación de empresas, política de apoyo a hijos y familia, política financiera sostenible de consolidación y fomento del crecimiento) llegará a suprimir la tradicional distinción entre presupuesto administrativo y de inversión. El creciente desplazamiento de los

gastos hacia inversiones en capital humano supondrá una reorientación de los presupuestos públicos, que también se plasmará en la rendición de las cuentas públicas. La construcción de nuevas escuelas, universidades y jardines de infancia carecería de sentido si no se contemplasen las contrataciones adicionales de personal necesarias para su uso.

Actualmente, el desarrollo de la contabilidad pública en dirección hacia el “*controlling*” -en el sentido de una clasificación por categorías de costes, secciones de costes y cuentas de costes- se encuentra en fase de prueba en Alemania al igual que una evaluación del logro de los objetivos. Por ello, en los ministerios se produce un amplio debate interno, a fin de establecer los elementos necesarios: por ejemplo, cálculo preciso de tiempos de trabajo y asignación a productos, definición de objetivos estratégicos y operativos, tipos de trabajos conceptuales y su volumen, planificación del tiempo, el espacio y los recursos.

Un paso adicional podría consistir en llegar a la autogestión de sub-presupuestos como en Nueva Zelanda (con el fin de lograr una autofinanciación completa de las prestaciones públicas a través de contribuciones o tasas de utilización) o a introducir elementos de gobierno electrónico (*E-Government*) en todo el territorio (por ejemplo, emisión de pasaportes y documentos de identidad, entrega de declaraciones de impuestos mediante ordenador o por correo electrónico). Estas serían sólo unas pocas de las consecuencias del cambio de mentalidad, en caso de que se considere al Estado como principal proveedor de servicios.

b) Mayor atención a los criterios económicos en los presupuestos públicos y sus consecuencias

La orientación económica y la gestión de los presupuestos públicos no sólo exigen un conocimiento sobre la clasificación de las partidas presupuestarias, sino también sobre su agregación. Las actividades de la política financiera de los distintos entes públicos y del Estado en su conjunto las recogen en Alemania los órganos de la administración, los institutos de estadística de los Länder y la Oficina Federal de Estadística. Se analizan todo tipo de publicaciones y también de accesos vía Internet y se valoran estadísticamente los proyectos de presupuestos, los planes presupuestarios, las cuentas presupuestarias y la planificación financiera a medio plazo de los entes territoriales públicos.

Además, en Alemania se publican regularmente una serie de informes especiales como información complementaria: por ejemplo,

- estudio presupuestario segmentado de la Federación,
- informe financiero (Ministerio Federal de Hacienda),
- informe sobre subvenciones de la Federación (transferencias y bonificaciones fiscales),
- resumen del endeudamiento de la Federación,
- informe sobre participaciones de la Federación; se está trabajando en una estadística patrimonial en la que la propiedad en acciones no plantea problemas al disponerse de su valor bursátil, mientras que todavía existen dificultades considerables para obtener una valoración actualizada de las infraestructuras públicas (tales como escuelas, universidades, carreteras, puentes y túneles).

Como ya se ha mencionado, la política financiera y presupuestaria de la Federación, los Länder y los municipios viene obligada a observar las exigencias de la economía nacional, según la Ley de Estabilidad y Crecimiento de mediados de los sesenta. Ello supone que todos los entes territoriales deben trabajar en la misma dirección y de forma coordinada.

De ahí que se instaurase el llamado Consejo de Planificación Financiera. Este Consejo considera que es necesario un consenso sobre actuación homogénea (vía recomendaciones) como condición previa esencial para cumplir con la tarea de elaborar unas perspectivas uniformes de política económica y financiera para los planes presupuestarios y financieros de la Federación, los Länder y los municipios.

Esto supone, salvaguardando la autonomía y la independencia de la Federación y los Länder en su economía presupuestaria, que las deliberaciones deben realizarse, además, sobre la base de unas ideas ampliamente concordantes de sus miembros en cuanto al objetivo de evolución económica general y evolución de la política financiera de los entes territoriales.

Ello también exige que todos los entes territoriales apliquen una sistemática homogénea en la clasificación de ingresos y gastos (esquema común), a la vez que

resulta imprescindible que la correspondiente información esté disponible con tiempo.

En aras a conseguir una orientación común de los presupuestos públicos y de facilitar la comparación de los datos resulta imprescindible que las decisiones acerca de los planes presupuestarios y financieros de los entes territoriales se presenten con tiempo y se tomen a tiempo, de modo que a comienzos del año ya estén aprobados todos los presupuestos. Conviene resaltar que a lo largo del año 2004 habrá 14 elecciones en Alemania (incluidas las elecciones al Parlamento Europeo) y que todos los nuevos gobiernos suelen tender a tomar sus propias decisiones financieras y presupuestarias. En consecuencia, durante el año 2004 va a resultar difícil disponer de una visión general de la planificación presupuestaria actual y aplicar las recomendaciones del Consejo de Planificación Financiera con eficacia.

c) Objetivos centrales y ritmo de la presupuestación

La gestión y la comparabilidad de los presupuestos públicos exigen unos objetivos centrales respecto de determinados criterios o ámbitos de actuación. En Alemania, se aplican, sobre todo, los siguientes criterios en los presupuestos anuales o en la planificación financiera a medio plazo (planes quinquenales en el sentido de planificación de las perspectivas financieras):

- aumento lineal de sueldos y salarios para los funcionarios públicos,
- tipos de interés (para la apelación al crédito y las deudas),
- ingresos fiscales (resultados del Grupo de Trabajo "Previsión de ingresos tributarios").

El ritmo de la toma de decisiones a lo largo del año sería, idealmente, el siguiente:

(1) Previsiones económicas generales:

A lo largo del ejercicio, los institutos económicos de investigación y las organizaciones internacionales (UE, FMI, OCDE) publican sus estimaciones y pronósticos económicos individuales.

Dos veces al año, en primavera y en otoño, se reúnen los expertos de una selección de institutos nacionales de investigación y presentan un informe conjunto.

En otoño de cada año, el Consejo de Expertos para la Evaluación de la Situación Económica General publica sus previsiones junto a una valoración de medidas políticas alternativas.

En primavera y en otoño se reúne el Grupo de Trabajo Interministerial sobre Previsiones Económicas Generales y elabora el pronóstico oficial del Gobierno como base para el Grupo de Trabajo sobre Previsión de ingresos tributarios.

A comienzos de cada año, se le entrega al *Bundestag* el llamado Informe Económico Anual. Este informe contiene la proyección de evolución económica general que es un pronóstico realizado con base en todas las previsiones económicas disponibles al tiempo que también incluye en sus estimaciones las medidas anunciadas por el Gobierno Federal (por ejemplo, reforma del mercado de trabajo o reducciones de impuestos).

(2) Calendario para las estimaciones en el ámbito de la economía pública

Las estimaciones fiscales oficiales del Ministerio de Hacienda (realizadas por el Grupo de Trabajo sobre Previsión de ingresos tributarios) deberán elaborarse, en la medida de lo posible,

- en primavera para la planificación presupuestaria del ejercicio siguiente y con un horizonte a medio plazo y
- en otoño para actualizar la previsión presupuestaria del ejercicio en curso (como base para un posible presupuesto suplementario) y/o de los ejercicios siguientes.

(3) Coordinación de la planificación presupuestaria

Las reuniones del Grupo de Trabajo y del Pleno del Consejo de Planificación Financiera se celebran más o menos a mediados de mayo para el horizonte a corto y medio plazo y en noviembre/ diciembre (horizonte a corto).

La intervención de cuentas se realiza en Alemania a lo largo de todo el año y de forma separada según entes territoriales. El Tribunal Federal de Cuentas se encarga de fiscalizar a la Federación, aplicando un procedimiento en dos fases:

- El control de las cifras lo ejerce el propio Tribunal Federal de Cuentas o alguna de sus instituciones de control (desde 1998).
- El control político incumbe a la Comisión de Intervención de Cuentas (una subcomisión de la Comisión del *Bundestag* y de la de Presupuestos). La aprobación es responsabilidad del *Bundestag* y *Bundesrat*. El Tribunal Federal de Cuentas se ha instaurado como máximo órgano federal a la vez que como institución independiente de control financiero. El Tribunal decide por sí mismo cuándo, a quién y qué auditar. Los Tribunales de Cuentas de los Länder gozan de las correspondientes competencias.

3) Los debates actuales

Hoy en día, se plantean dos debates que sirven como ejemplo para ilustrar los problemas que suscita la coordinación de la política financiera y económica en un Estado federal como el alemán, es decir respetando la autonomía presupuestaria y cumpliendo con la obligación de actuar con la misma orientación.

a) Objetivos presupuestarios del Pacto de Estabilidad y Crecimiento de la UE

Los acuerdos contenidos en el Tratado de Maastricht (1991/1992) sobre creación de una Unión Monetaria Europea pretendían lograr y garantizar una moneda estable y común para los Estados miembros de la UE. Se establecieron los llamados criterios de convergencia para el acceso a la UME y al euro. El fin de estos acuerdos consistía en afianzar la estabilidad tanto en el interior como el exterior.

Las condiciones de adhesión definían el logro de una serie de magnitudes monetarias (nivel de precios al consumo y de tipos de interés, estabilidad del tipo de cambio) a la vez que unos objetivos presupuestarios (déficit público por debajo del 3% del PIB y deuda pública inferior al 60% del PIB).

El Pacto de Estabilidad y Crecimiento amplió el cumplimiento de estos criterios al periodo posterior a la introducción del euro. En caso de incumplimiento de los objetivos presupuestarios, cabía imponer sanciones bajo determinadas condiciones.

No obstante, en Alemania el Ministro Federal de Hacienda sólo es el responsable de la elaboración del presupuesto federal, pero no de los presupuestos de los Länder ni de los municipios. El Pacto de Estabilidad y Crecimiento, sin embargo, fija unos límites en materia de finanzas públicas en su conjunto. Aquí conviene destacar que se producen una serie de desviaciones metodológicas al convertir el déficit que aparece en los presupuestos públicos en el déficit del conjunto de las Administraciones Públicas en términos de Contabilidad Nacional. Entre ellas figuran fundamentalmente las siguientes:

- diferencias sectoriales: en ambas contabilidades se computan de forma diferente, por ejemplo, las instituciones de la Seguridad Social, las empresas municipales y la vivienda pública;
- diferencias en los flujos de pagos: la concesión de préstamos, la venta y la adquisición de participaciones o demás activos patrimoniales (acciones, bienes inmuebles) no se consideran como ingresos o gastos del sector Estado, ya que se trata de un mero cambio de activos (sin modificación en la situación patrimonial neta);
- diferencias temporales: se trata de recoger de los presupuestos públicos los impuestos, los intereses, las financiaciones provisionales y definitivas de proyectos de inversión en el periodo correcto (es decir, en el momento del nacimiento de derechos y obligaciones).

En el Consejo de Planificación Financiera resulta difícil debatir las necesarias conversiones metodológicas y estadísticas así como establecer las consecuencias que éstas tendrán sobre la evolución de las finanzas en los entes territoriales de cara al cumplimiento del Pacto de Estabilidad de la UE.

En el pasado, el Consejo de Planificación Financiera ha vivido considerables discusiones en torno a los diferentes enfoques sobre la política financiera a seguir:

- ¿Hasta qué nivel de déficit pueden llegar los distintos entes territoriales (que deciden autónomamente)? ¿Existe una definición generalmente aceptada de déficit público coyuntural y estructural? ¿Cuándo surge el peligro de una política paralela provocada por unas medidas de consolidación demasiado estrictas en una fase de recesión coyuntural? ¿Qué orientación básica debería seguir la

política financiera: la más bien neoclásica o neoliberal, o la de oferta, keynesiana?

- ¿Qué objetivo de crecimiento del gasto estatal debe fijarse -con su desglose para los distintos entes territoriales- siguiendo las recomendaciones del Consejo de Planificación Financiera?
- ¿Hasta dónde debe llegar la actuación bajo responsabilidad propia de todos los niveles de la administración pública (por ejemplo, privatizaciones, ahorro de gastos, denuncia de los acuerdos contenidos en los convenios colectivos a fin de mejorar la propia situación del personal y la salarial)?
- ¿Qué mecanismos de sanción debería haber en los distintos entes territoriales en caso de incumplimiento de los acuerdos nacionales o del Pacto de Estabilidad de la UE?

Consecuencias en un caso concreto: ¿Qué influencia puede ejercer la Federación sobre la elaboración del presupuesto de Berlín (es decir, qué consecuencias se extraen del hecho de ser la capital federal, de resultar insolvente la *Berliner Bankgesellschaft*, de contar con instituciones culturales supraregionales y de tener unos contratos válidos de larga duración que conceden una considerable subvención a la vivienda y cuyo plazo va más allá de la unificación alemana)?

¿Qué calificativo merece la situación que se produce cuando la Federación decide reducir subvenciones (transferencias y ayudas fiscales) por razones de consolidación presupuestaria, pero lo rechaza el *Bundesrat*, pero a continuación va la oposición y utiliza la nota de advertencia de la Comisión de la UE por incumplimiento del Pacto de Estabilidad a efectos partidistas y con gran eco publicitario en el *Bundestag*?

b) Reforma del federalismo

En Alemania se ha creado una Comisión Constitucional Mixta del *Bundestag* y del *Bundesrat* que elaborará y presentará sus propuestas sobre reforma del federalismo a lo largo del año 2004.

Estas propuestas analizarán los siguientes contenidos:

- Modernización del ordenamiento federal (sobre todo, número de Länder federales y de ciudades-estado),
- Logro de una mayor eficiencia y transparencia en los procesos de decisión interestatales así como en el cumplimiento de las tareas estatales,
- Asignación más clara de las responsabilidades políticas.

Se mencionan expresamente los siguientes aspectos:

- Reordenación de la asignación de competencias legislativas entre la Federación y los Länder.
- Agilización de los procedimientos legislativos mediante una reducción de las exigencias de aprobación por parte del *Bundesrat*.
- Corrección de fallos en el ámbito de la financiación mixta.
- Delimitación de competencias entre Federación y Länder en materia fiscal.
- Consideración de la evolución de la UE y de la situación especial de los municipios y mancomunidades de municipios.

Se dedicará especial atención a:

- Crear estímulos para lograr una actuación presupuestaria bajo responsabilidad propia en todos los niveles estatales (evitando una nivelación a través de las normas de compensación financiera).
- Apoyar el establecimiento de empresas.
- Evitar una competencia fiscal desleal.
- Limitar la exigencia de aprobación de las leyes por parte del *Bundesrat* (evitar la posibilidad de que la oposición ejerza una política de bloqueo en el *Bundestag*).

Las correspondientes propuestas y la aceptación de nuevas reglas tendrán una gran influencia sobre la política financiera y, a su vez, sobre la contabilidad pública en

Alemania. Los demás países tendrán que ver qué consecuencias pueden extraer de todo ello.

Las Cuentas de las Administraciones Públicas y su relación con la Economía Nacional

D.ª Carmen Alcaide Guindo

Presidenta del Instituto Nacional de Estadística

IN
INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA

LAS CUENTAS NACIONALES Y SU RELACIÓN CON LA ECONOMÍA NACIONAL

INTRODUCCIÓN

- 1- EL MODELO CONTABLE DE LA UE: SEC-95**
- 2- RELEVANCIA DE LOS AGREGADOS Y CUENTAS AA.PP.**
- 3- PROCEDIMIENTO SOBRE EL DÉFICIT EXCESIVO**

CONCLUSIONES

2

El título de la conferencia se refiere a las cuentas de las AAPP en relación con la economía. Sin embargo, voy a centrarme más en el método con el que se integran las cuentas elaboradas por la IGAE con el sistema de Cuentas nacionales que a su vez servirá de instrumento para el análisis económico.

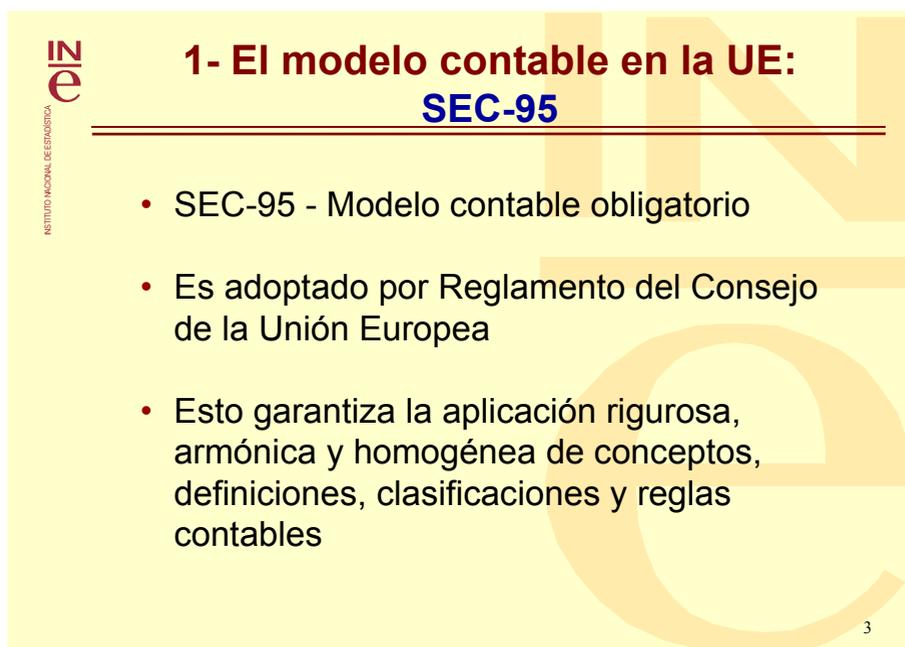
Mi intervención constará de tres partes:

- En primer lugar, explicaré de forma esquemática el modelo contable aplicado (SEC-95) que es el referente en toda la UE.

- En segundo lugar, entraremos en el análisis de la relevancia de los agregados y cuentas de las AAPP.
- En tercer lugar, me referiré al procedimiento seguido sobre el déficit excesivo, tema como todos ustedes conocen de actualidad en la UE y en España.

Terminaré con algunas conclusiones.

1. EL MODELO CONTABLE DE LA UE: SEC-95



IN
e
INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA

1- El modelo contable en la UE: SEC-95

- SEC-95 - Modelo contable obligatorio
- Es adoptado por Reglamento del Consejo de la Unión Europea
- Esto garantiza la aplicación rigurosa, armónica y homogénea de conceptos, definiciones, clasificaciones y reglas contables

3

En estos momentos, como es de todos conocido, el modelo contable que utilizan los sistemas de cuentas nacionales de los Estados miembros de la UE es, obligatoriamente, el SEC-95. Nos encontramos, pues, con la primera novedad del actual sistema de cuentas: ha sido adoptado en forma de Reglamento del Consejo de la UE, lo que en teoría garantiza la aplicación rigurosa, armónica y homogénea de los conceptos, definiciones, clasificaciones y reglas contables que constituyen el modelo.

(Esta forma de implantar una estadística fue pionera y ahora todas las operaciones se adoptan de la misma manera)

La razón para aplicar este procedimiento legal fue la importancia estratégica debido a las nuevas aplicaciones del SEC-95. Con motivo de la creación de la Unión Monetaria la información estadística cobró más valor utilizándolas para analizar y evaluar la estructura y evolución temporal de las economías europeas y compararlas entre sí.

Una de las aplicaciones de SEC para representar la economía de los países es la utilización de Sectores Institucionales.

IN
e
INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA

Sectores de la Economía Nacional

- **Sociedades no financieras y financieras, AA.PP, Hogares, Instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares** (Resto del mundo)
- **Papel de las AA.PP**
 - Regular relaciones socio-económicas entre Unidades
 - Redistribuir renta y riqueza
- **Papel de las AA.PP en el marco de la CN**
 - Elemento pivote
 - relaciones intersectoriales
 - medición de los flujos entre unidades
 - Información exhaustiva y contable *precisa*

4

- El SEC-95 define los diferentes Sectores Institucionales de la economía nacional. Entre ellos están las sociedades financieras y las no financieras, las Administraciones públicas, los Hogares, sin fines de lucro..., el Resto del Mundo.
- El papel de las AAPP desde el punto de vista de la economía es fundamentalmente el de regular las relaciones socio-económicas entre las diferentes unidades y la redistribución de la renta y la riqueza.

- El papel redistribuidor de las AAPP se expresa habitualmente a través de las prestaciones sociales y en particular de las transferencias sociales en especie de bienes (medicamentos...) y servicios (educación, sanidad, servicios sociales...) que proporcionan a los hogares en el marco de la cobertura de determinados riesgos y necesidades sociales.
- Es decir, se trata de bienes y servicios que son consumidos por los hogares pero cuya financiación corresponde a las AA.PP.
- En el marco de las Cuentas Nacionales, el papel de las AAPP es hacer de pivote en las relaciones intersectoriales así como es esencial para la medición de los flujos contables entre unidades. Por todo ello es absolutamente necesario disponer de una información exhaustiva y contablemente precisa de las AAPP.
- Se puede afirmar, sin temor a equivocarse, que el tratamiento del citado sector (sus unidades, operaciones y activos) en el SEC-95 ha sido el que ha experimentado mayores modificaciones con respecto a los anteriores sistemas y en particular al SEC-70/79.
- En nuestra opinión las causas de estos cambios han sido precisamente:
 - La conveniencia de definir el comportamiento de las unidades susceptibles de pertenecer al sector AA.PP a partir de criterios de eficacia y eficiencia.
 - La necesidad de definir y medir con mayor precisión el papel redistribuidor de la renta y la riqueza nacional que desempeñan las AA.PP en el ejercicio de su actividad. Una tercera razón que, implícitamente al menos, está tras los cambios propuestos es que la sostenibilidad de las finanzas públicas. Se necesitan en consecuencia normas claras y uniformes para medir homogéneamente las variables déficit y deuda pública.

Como hemos visto hasta ahora, para la elaboración de las cuentas de las AAPP se explica la necesidad de definir y analizar el comportamiento de las Unidades susceptibles de pertenecer al sector de las AAPP. Para ello funciona un grupo de coordinación para las cuentas de las AAPP y su tratamiento en el marco del SEC-95.

Elaboración cuentas AA.PP

- **Grupo de coordinación para las cuentas de las AA.PP y su tratamiento en el marco de la CNE (INE, IGAE, BE)**
 - Delimitar sector
 - Definir operaciones y su tratamiento contable
- **Estimación de cuentas AA.PP**
 - IGAE y BE recopilan datos a partir de unidades primarias
 - IGAE y BE elaboran cuentas no financieras y financieras de la AA.PP
- **Coordinación metodológica e integración en el marco contable general (INE)**

5

Dicho grupo está formado por la IGAE, el Banco de España y el INE. Los objetivos son delimitar el sector de las AAPP y definir las operaciones y su tratamiento contable. (De acuerdo con el Reglamento y Manual).

La IGAE y el Banco de España elaboran las cuentas financieras y no financieras de las AAPP y el INE coordina la aplicación metodológica en el marco contable general con el resto de los sectores Institucionales.

El primer objetivo es delimitar el Sector.

En definitiva, lo que se trata es de determinar paso a paso:

Si la entidad es unidad institucional. (Autonomía de decisión y disposición de cuentas).

Si la unidad institucional es privada o pública (controlada o no por las AA.PP con capacidad de determinar la política general).

Delimitación de las Administraciones Públicas

- **Criterio mercado / no mercado**
 - Determinar si la entidad es *unidad institucional* (autonomía de decisión y disposición de cuentas)
 - Determinar si la unidad institucional es privada o *pública*
 - Determinar si la unidad institucional pública es de mercado o *no de mercado* (50% de los costes explotación)

6

Si la unidad institucional pública es de mercado o no de mercado: precios económicamente significativos, regla del 50 por ciento (la Institución debe cubrir con sus recursos más del 50 por ciento de los costes de explotación).

2. RELEVANCIA DE LAS CUENTAS DE LAS AAPP.

Pasamos ahora al segundo punto de mi intervención para analizar la relevancia de las cuentas de las AAPP en la economía.

En primer lugar me referiré brevemente al ámbito interior. Dichas cuentas son básicas en la definición y seguimiento de la política económica nacional. La política de estabilidad presupuestaria establecida en el programa de Estabilidad de España (2003-2007) refleja la importancia de estas variables: Ingresos y gastos públicos, déficit y deuda (Probablemente el Ministro se habrá referido a los resultados obtenidos en los últimos ejercicios).

Todos ustedes conocen la importancia de la Política Presupuestaria como documento directriz de las políticas a aplicar en los diferentes ámbitos del Gobierno

IN
e
INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA

2- Relevancia de las cuentas AA.PP

- **Ámbito interior**
 - Definición y seguimiento de la política económica nacional
- **Ámbito europeo**
 - Seguimiento y encauzamiento de la política monetaria europea
 - * Criterios de convergencia de la UE
 - * Pacto de estabilidad y crecimiento

7

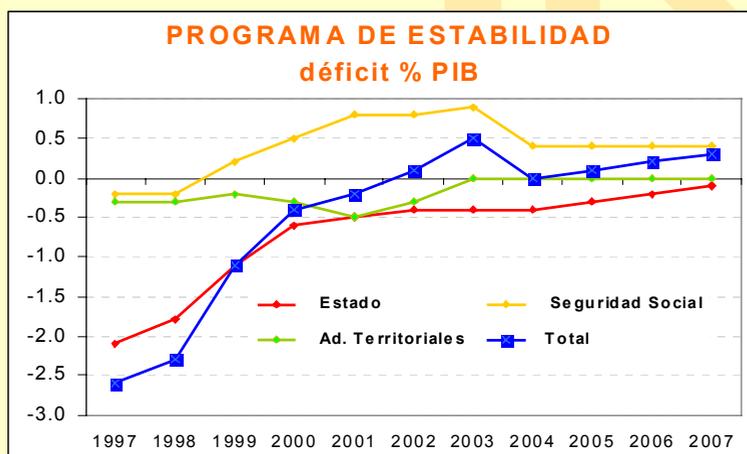
En el ámbito europeo, las cuentas de las AAPP han sido y son esenciales en la definición y el seguimiento de la Política monetaria: definición de los criterios de convergencia de la UME y la definición del Pacto de Estabilidad y crecimiento.

En los criterios de convergencia dos variables de las AA.PP (déficit y deuda) fueron elegidas como criterios básicos de convergencia.

El pacto de estabilidad y crecimiento estableció la necesidad de tender hacia el equilibrio presupuestario (Déficit cero) y señaló sus límites según el momento del ciclo económico.

Por otra parte las cuentas de las AAPP son esenciales en el cálculo de los recursos propios de la UE. El tercer recurso del IVA con un tipo medio calculado a través de los datos de la CN y el cuarto recurso con los datos de PNB/RNB y por tanto las contribuciones relativas de los países. En suma su incidencia en el cálculo de los recursos totales para establecer los porcentajes correspondientes a cada país.

Programa de Estabilidad de España 2003-2007



8

2- Relevancia de las cuentas AA.PP

(Continuación)

• **Ámbito europeo**

– **Efectos derivados de su inclusión en el cálculo del PIB / RNB**

- ✳ Cálculo de los recursos propios de la UE
 - Recursos totales
 - Tercer recurso propio (IVA)
 - Cuarto recurso propio (RNB)
- ✳ Concesión de ayudas financieras a los Estados y regiones
 - Fondos de cohesión y estructurales

9

Por último todas estas variables al incidir en las cifras finales del PNB también son determinantes para la concesión de ayudas en la UE.

3. SOSTENIBILIDAD PRESUPUESTARIA. PROCEDIMIENTO DÉFICITS EXCESIVOS.

Es el problema estadísticamente más sensible que ha tenido que afrontar el SEE para la puesta en marcha de la UME: Cálculo de la deuda y el déficit sobre bases fiables y armonizadas.

Permítanme que inicie este punto señalando que la decisión de utilizar las variables déficit y deuda pública en el marco PED (y por consiguiente en el ámbito de los criterios Maastrich, para decidir los países que integrarían la UME, y del actual Pacto de estabilidad y crecimiento) se tomó sin que ambas variables, ni su entorno conceptual, estuvieran clara y nítidamente definidos.

Se estableció la norma sin definir a priori unas reglas claras y uniformes para su aplicación, lo cual supuso problemas de nuevo cuño y la aparición de *contabilidades creativas, ingenierías contables, ...* etc.

3- Sostenibilidad presupuestaria
Procedimiento sobre el déficit excesivo

- **Marco Legal**
 - Reglamento (CE) 3605/93 — SEC 79**
 - Reglamento (CE) 475/00 — SEC 95**
 - Notificaciones (1 de marzo, 1 de septiembre)
 - Definiciones, criterios de aplicación (ambigüedad)

10

El problema se ha abordado, como siempre, a posteriori y mediante los correspondientes manuales cuya elaboración ha dejado un reguero de sucesos estadísticos más o menos agradables, que son los que han permitido que el proceso sea relativamente armónico y homogéneo.

En consecuencia, los criterios contables utilizados para medirlas de manera homogénea y fiable se han ido estableciendo a medida que se han presentado situaciones no contempladas en el SEC-79 y el SEC-95 que son, teóricamente, las herramientas conceptuales que figuran en los Reglamentos 3605/93 y 475/2000 relativos al PED.

¿Cómo convivir con los fenómenos de ingeniería contable y contabilidad creativa que, como hemos podido comprobar, superan ampliamente el ámbito de lo público (AA.PP)?.

¿Cómo el Sistema Estadístico Europeo (SEE) ha abordado el problema del cálculo del déficit y la deuda sobre bases fiables y armónicas?

IN
e
INSTITUCIÓN NACIONAL DE ESTADÍSTICA

Efectos Administrativos

- **Organismos implicados**
 - EUROSTAT, BCE, INEs, Bancos Centrales y Ministerio de Hacienda
Comité de Estadísticas Monetarias Financieras y de Balanza de Pagos (CMFB)
 - Ministerios de Economía y Hacienda
Comité de Económico y Financiero (CEF)
ECOFIN

11

En primer lugar tuvo unos efectos administrativos a través de la organización y definición de roles de los organismos implicados, se establecieron los sistemas de consulta y se elaboraron los manuales específicos para el tratamiento de las AAPP.

IN
e
INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA

Efectos Administrativos

(Continuación)

- **Organización de los sistemas de consulta**
(Directas / Indirectas)
- **Necesidad de elaborar Manuales específicos**
(SEC-79; SEC-95)
- **Transparencia con los medios**
(News Release sobre tratamientos contables y Notificaciones anuales)

12

El cambio de ciclo y los problemas que comporta sobre el cumplimiento del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, son algunos de los elementos que están tras la finalización de este período de relativo relax sobre estos temas y del resurgir de la cuestión sobre la monitorización del procedimiento PED, estableciéndose un conjunto de nuevas líneas de actuación.

¿Dónde estamos ahora?

En los casos para los que las normas establecidas no permiten determinar con nitidez el tratamiento a aplicar a un determinado flujo / stock, existe un procedimiento de consulta del CMFB, recientemente aprobado, que básicamente se compone de los pasos ó etapas siguientes:

(No olvidar que, aunque EUROSTAT es el Organismo que toma la decisión sobre un tratamiento y lo difunde, la consulta al CMFB es necesaria aunque no vinculante).

Nuevas líneas de actuación

- Creación de Task Forces sobre tratamientos contables (1)
- Establecimiento de los procedimientos de consulta del CMFB en el marco del PDE
- Código de buenas prácticas sobre compilación y transmisión de datos en el contexto del PDE aprobado por el ECOFIN

(1) Inyecciones de Capital, Gastos militares, Fondos de pensiones, ayudas de la UE.

13

ETAPAS

Remisión, Investigación, Consulta, Decisión
y Comunicación

PROCEDIMIENTOS

Amplio (\approx 60 días laborables)

Rápido (\approx 30 días laborables)

14

Remisión

- ¿Quién hace la petición de una consulta formal?
 - EUROSTAT a petición de un Estado Miembro
 - La Comisión por iniciativa propia o a petición del Consejo o de algún Comité
 - El Propio CMFB a petición de uno de sus miembros

15

Creación de una Task Force de expertos (SEE, SEBC, BCE) *equilibrada* y presidida por EUROSTAT(BCE)

(Proporciona una visión general del tema y las opciones de tratamiento)

Reuniones de los Grupos de Trabajo de Cuentas Nacionales y de Cuentas Financieras (INE, BC, IGAE)

(Comentan la propuesta de la TF)

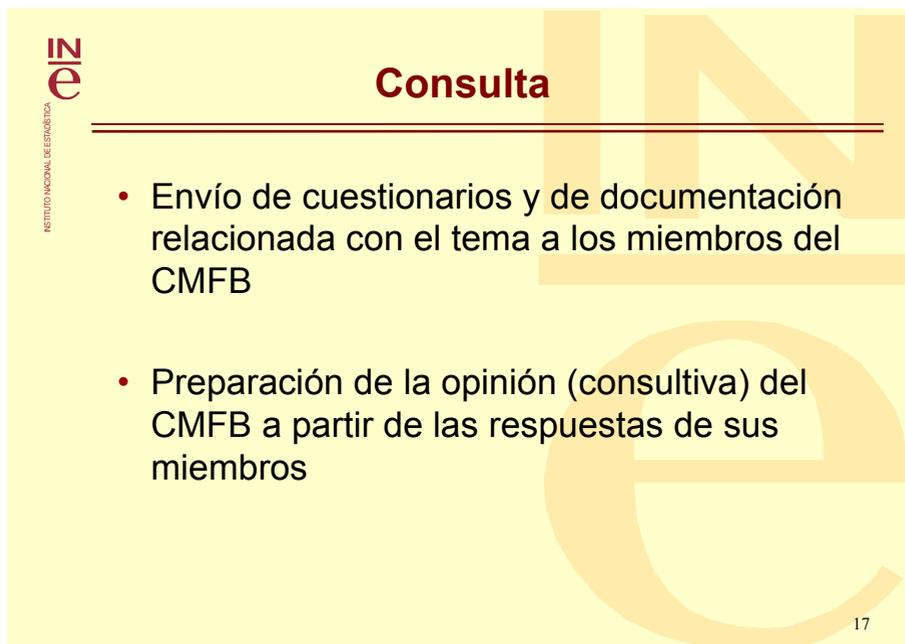
TF incorpora comentarios de los Grupos de Trabajo y elabora el cuestionario de consulta

16

El concepto de equilibrada se entiende por país, institución, etc.

(La etapa de remisión comprendería la recepción de la petición y la información del lanzamiento de la consulta a todos los miembros del CMFB).

Los grupos de trabajo incluyen a delegados de todos los países.



Consulta

- Envío de cuestionarios y de documentación relacionada con el tema a los miembros del CMFB
- Preparación de la opinión (consultiva) del CMFB a partir de las respuestas de sus miembros

17

NEW RELEASES.

Para entender el funcionamiento de todo este procedimiento es necesario referirse al código de buenas practicas asumido por todos los países de la UE.

Decisión

- EUROSTAT elabora *la decisión* en su condición de autoridad estadística
- Comenta sus efectos contables
- Indica el momento de su entrada en vigor
- Publica la decisión junto con la opinión del CMFB

18

Aprobado por el Consejo ECOFIN el 18/02/03

Objetivo: clarificar y racionalizar procedimientos

(rol desempeñado por cada agente: EM, Comisión, Comités)

Respetar definiciones, calendario y obligaciones establecidas en Reglamentos

19

Código de Buenas Prácticas

(Continuación)

- **Cuatro apartados**
 - **Compilación por los Estados Miembros**
(datos efectivos y previstos)
 - **Transmisión de datos a la Comisión**
(calendario, tablas y revisiones)
 - **Salvaguardia de la calidad de los datos**
(guía inventario, resolución temas metodológicos, seguimiento)
 - **Publicación de los datos por la Comisión**
(datos efectivos, previstos, informe al CEF)

20

Código de buenas prácticas sobre compilación y transmisión de datos en el contexto del PED

ASPECTOS A DESTACAR

Compilación:

- Organismos intervinientes en la elaboración de los datos:
INE, BC, IGAE (Ministerio de Hacienda)
- Independencia científica:
- Garantía de disponibilidad de los datos

Transmisión:

- Notificaciones en sus fechas (INEs, BC, MH)
- Nuevas tablas más detalladas a partir de 2004

- Información sobre revisiones (documentarlas)

Salvaguardia de calidad

- Guías inventario (INE, BC, IGAE)
- Resolución problemas metodológicos
(Discusión previa en los países)
(Casos de duda → procedimiento CMFB)
(Casos *claros* → resuelve EUROSTAT ¿MINTRA?)
- Seguimiento
(Misiones en los países)

Conclusiones

- Obligatoriedad de utilizar el SEC-95
- Potenciación del grupo de coordinación
(INE, BC, IGAE)
- Importancia de las cuentas de las AA.PP
Política Presupuestaria
- Mejora de la comunicación institucional
 - Administración Central
 - Administración CC.AA
 - Otras

21

Publicación por la Comisión

- Datos Específicos
- Dos semanas después de la fecha de Notificación.

- Reservas deben ser conocidas previamente por EM
- Datos Previstos
- No se publican, se comunican al CEF
- Informe al CEF

Clausura

D.ª Alicia Díaz Zurro

Interventora General de la Administración del Estado

Me gustaría hacer una pequeña reseña, antes de acabar, de cómo se han desarrollado estas Jornadas. Ayer, en primer lugar, tuvo el Ministro la gentileza de inaugurarlas resaltando, cosa que le agradecemos, la contribución de la Intervención General a la consecución de determinados objetivos, en concreto de los objetivos de estabilidad presupuestaria. A continuación el Subsecretario de Hacienda hizo referencia a la importancia de la transparencia en el funcionamiento de la Administración y en concreto de las empresas públicas, cosa que se está consiguiendo a través de dos vehículos que, como resaltó son, en primer lugar, la información que las empresas dependientes de la Dirección General de Patrimonio deben rendir a este centro y, por otro lado, la creación de los Comités de auditoría que presididos por un interventor y auditor del Estado tienen un deber de conocimiento e información a los miembros del Consejo de administración y a la sociedad en materia financiera más profundo de lo habitual.

Seguidamente, el Consejero Juan Velarde expuso la necesidad de una mejor coordinación entre el Tribunal de Cuentas como órgano de control externo y la IGAE, nombrando también al INE y al Banco de España. Yo creo que hacía énfasis en esta cuestión intentando una integración de lo que son las observaciones que viene haciendo el Tribunal de Cuentas anualmente en su Cuenta General del Estado, que esa información o esas deficiencias detectadas se puedan incorporar de mejor forma a la contabilidad pública y a la nacional.

En la última intervención de la mañana, el Director de Planificación Estratégica de AENA nos expuso cuál es la forma desde la que en ese ente público realizan el seguimiento de sus objetivos y conocer en profundidad la planificación de esta entidad.

Por la tarde se desarrollaron en paralelo tres mesas redondas sobre distintos temas relacionados con la contabilidad pública, poniendo de manifiesto una serie de conclusiones.

En primer lugar la necesidad de la reforma de la contabilidad pública continuando la emprendida por la IGAE en 1990 y, en el ámbito local, la necesidad de adaptar la contabilidad local a los principios generales del Plan de Contabilidad Pública del año 1994.

En materia de contabilidad de costes, también se reflexionó sobre la necesidad de seguir avanzando en esta materia porque sabemos que una vez establecido el presupuesto, elemento fundamental, es necesario también establecer la prioridad de los gastos y determinar cómo son de eficientes, esto es lo que conseguimos con una adecuada contabilidad de costes; desde la IGAE se está trabajando en varios proyectos vinculados a este tema, por mencionar alguno, RTVE, Correos y Telégrafos, o el Parque Móvil del Estado. De todas formas, creo que es uno de los grandes desafíos que tiene planteados la contabilidad pública.

Respecto a la tercera mesa, se destacó la necesidad de lograr la mayor armonización posible en materia contable. Como reto para la IGAE se planteó que hay que lograr mejorar la información contable rendida por el Estado y concluyó la mesa de trabajo con una frase que resume lo allí tratado, “lograr la unidad dentro de la diversidad en materia de contabilidad pública”.

Por lo que se refiere al día de hoy, el Director General de Presupuestos de la Comisión Europea nos ha trasladado los retos que existen actualmente en la Unión Europea en materia de contabilidad, reseñando que los objetivos que se persiguen fundamentalmente son la fiabilidad de la contabilidad pública de cara a los contribuyentes y la integración de la contabilidad presupuestaria y la contabilidad patrimonial. Nos ha hablado de un plazo de referencia en la Comisión para estas reformas que se sitúan en torno al año 2005.

A continuación, el Dr. Plachetka ha hecho una exposición contándonos cómo en Alemania funcionan las relaciones financieras o contables entre el estado central y los landers. Respecto a la planificación económica, ha explicado que el Ministerio de Hacienda formula las directrices correspondientes al seno de un comité similar a lo que viene a ser nuestro Consejo de Política Fiscal y Financiera, y en dicho comité hay representación de todos los landers que adoptan en común todas las estrategias a desarrollar.

Finalmente, la Presidenta del INE, nos ha ilustrado sobre la importancia del desarrollo de una contabilidad pública armonizada como soporte para la elaboración

de las cuentas nacionales reiterando algo que ya hemos tenido ocasión de oír en este mismo foro, la necesidad de la mejora de la comunicación institucional entre las administraciones, entre la Administración central y las territoriales, tanto las Comunidades Autónomas como Corporaciones Locales; por supuesto, flujo de información a mejorar en ambos sentidos y entendiendo que es también uno de los retos planteados en esta materia.

Finalmente, me gustaría destacar que a pesar de que el título de estas Jornadas ha sido “los múltiples fines de la contabilidad pública”, la IGAE tiene otras materias en las que trabaja, básicamente centradas en el control, materias en las que tenemos también planteados unos retos en los que debemos trabajar en los próximos años.

Estos últimos años, en concreto el anterior, ha venido marcado por la actualización de normas que son básicas para nosotros como las leyes de estabilidad presupuestaria, la Ley General Presupuestaria y la Ley General de Subvenciones, debemos seguir adelante con estos trabajos y desarrollar normativamente los aspectos que quedan pendientes o que pueden ser objeto de mejora.

Para terminar, agradecer a todos vuestra asistencia, vuestra paciencia, como compañeros, como amigos, a los ponentes sus estupendas y brillantes exposiciones. También a los organizadores de las Jornadas, especialmente a la Subdirección General de Coordinación de la IGAE, representada por Mercedes Vega, que ha puesto mucho empeño en que esto haya salido tan bien y, como no, a la Asociación Profesional de Interventores y Auditores del Estado que ha contribuido notablemente a que las Jornadas tengan también un aspecto más personal y humano entre todos nosotros.

MESAS DE TRABAJO

Reforma de la contabilidad en la Administración Local. Nuevas Instrucciones de Contabilidad

Moderador:

D. José Antonio Godé Sánchez

Director General de Costes de Personal y Pensiones Públicas

D. José Antonio Godé Sánchez

Director General de Costes de Personal y Pensiones Públicas

Abordamos una mesa de trabajo en la cual vamos a hablar de la reforma de la contabilidad en la administración local y en concreto las nuevas instrucciones de contabilidad.

Se trata de un paquete importante de modificaciones en la contabilidad de las corporaciones locales, que suponen una modernización significativa partiendo de la experiencia y del empujón que se le dio a la contabilidad de las Administraciones locales en los 10, 12 últimos años, y que merece la pena llevar a cabo, de una parte porque la experiencia ha permitido corregir algunos de los defectos de los planteamientos, y, por otra, se va a permitir adaptar la contabilidad a algunas de las necesidades que estaba planteando la diversidad que presenta nuestra administración local con sus 8.000 corporaciones de distinto tamaño, de distinta composición, de distinto énfasis a la hora de abordar sus obligaciones legales y su obligación frente a los ciudadanos. Además, es imprescindible el traer a la contabilidad de las corporaciones locales la modernización que por su parte ha sufrido el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de las Administraciones Públicas que resulta de obligado cumplimiento en las corporaciones locales.

Por ello, creo justificado el abordar el tema de la reforma y de las instrucciones de contabilidad que, como los ponentes tendrán ocasión de explicar, tratan de diversificar en tres planos:

- una instrucción de contabilidad normal para los ayuntamientos que pueden o se atreven con ella por razón de su tamaño o razón de su presupuesto;
- la instrucción simplificada que ya existía, que es un paso intermedio para los ayuntamientos o corporaciones de tamaño medio
- y, quizá la novedad más principal, la instrucción básica para aquellos ayuntamientos donde ya desde el principio, en los años 90, se vio que no tenían

medios personales ni materiales para llevar adelante una contabilidad con todo el detalle y que por otra parte desde los fines que persigue la contabilidad, tanto del seguimiento de la realidad económico-financiera de las corporaciones, como de la necesidad de comunicar la realidad de los ayuntamientos a los ciudadanos, realmente no había una necesidad de gran detalle.

Por lo tanto, esta es la diversificación que creo que acomete fundamentalmente este paquete de medidas que están ya en muy avanzado grado de elaboración y que vamos a abordar en esta mesa redonda.

Contamos en la mesa con Francisco Bosch i Ferré, Doctor en Ciencias Económicas y también licenciado en Derecho, auditor de cuentas con gran experiencia como profesor, ha colaborado con la Escuela Nacional de Administración Pública y con la de Cataluña, y pertenece por corporación al Cuerpo de Interventores de Administración Local y al de Interventores de la Generalidad de Cataluña, por lo tanto su experiencia como interventor e históricamente como contable es tremenda.

D. Adolfo Doderó Jordán, licenciado en Económicas y Empresariales, Doctor en ciencias económicas, profesor, también enamorado yo creo de esta materia, y además ha participado en dos o tres Comisiones de expertos que el Ministerio de Hacienda ha establecido para poner en marcha el estudio de estos proyectos de la contabilidad, ha participado también en las leyes de estabilidad presupuestaria y en el reglamento que todavía está pendiente de aplicación de estas leyes a las corporaciones locales; ha representado a la Federación Española de Municipios, ha sido profesor de la materia y también es un apasionado de los temas de contabilidad y de los temas de los ayuntamientos.

D. Jesús Lizcano Álvarez, catedrático de economía financiera y contabilidad, director de varias revistas de contabilidad, presidente de la comisión de auditoría de contabilidad y gestión de AECA, dirige un master en la Autónoma de Madrid sobre auditoría económica, contable y financiera, por lo que desde una perspectiva quizás mas teórica que los demás, es también un experto, lleva muchos años dedicado a esto, ha escrito mas de una docena de libros sobre el tema y sobre todo de alguna asignatura pendiente que yo creo que hay en las administraciones públicas, que es el estudio de objetivos, la delimitación de indicadores.

Y por último, D. Víctor Nicolás Bravo, Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad de la IGAE, del Cuerpo Superior de Interventores y

Audidores del Estado, licenciado en económicas y empresariales; su experiencia profesional, yo creo que en buena medida, la ha desarrollado en torno a la contabilidad, primero en puestos de apoyo y de brega y ahora ya bastantes años como Subdirector General, por lo que también está en el centro, en el ojo del huracán de todos los estudios que se están llevando a cabo con ocasión de esta puesta a punto de la contabilidad. Ha estado como representante de la Intervención en la comisión de expertos que ha estudiado la reforma de la contabilidad de las haciendas locales en las comisiones sobre documentos contables públicos.

En definitiva yo creo que tenemos aquí “cuatro primeros espadas”, cuyas intervenciones se van a desarrollar, por razones metodológicas y funcionales, de la siguiente manera: primero intervendrá Víctor Nicolás para explicar brevemente cómo está en este momento el panorama de las instrucciones de contabilidad en estos tres ámbitos de las corporaciones locales, y luego ya veremos en este mismo aspecto y entraremos en las críticas desde el punto de vista de un catedrático experto en la materia, para luego dejar a los teóricos expertos y, en alguna medida, sufridores de la contabilidad, para que nos digan cuáles son los problemas que hay hoy día en la contabilidad y, si en su percepción, éstos se pueden resolver o no con el modelo de contabilidad que en el futuro vamos a tener.

D. Víctor Nicolás Bravo

Subdirector Gral. de Planificación y Dirección de la Contabilidad de la IGAE

En esta intervención trataré de hacer una exposición sobre lo que es la reforma de la contabilidad local que se ha emprendido desde la Intervención General de la Administración del Estado y que es una continuación de la gran reforma que se emprendió con las Instrucciones de 1990. En aquel momento se pasó de una contabilidad en las Entidades Locales eminentemente presupuestaria a una contabilidad con diferentes objetivos y con una contabilidad con partida doble, una contabilidad patrimonial. Aquél sí que supuso para las Entidades Locales un periodo de adaptación y un proceso de cambios verdaderamente importantes.

Desde la Intervención General entendemos que la reforma del año 2004 debe ser bastante más llevadera para las Entidades Locales, evidentemente habrá que adaptar los sistemas contables, los sistemas informáticos contables de las Entidades Locales y esto llevará sus periodos de estudio, pero entendemos que no debe suponer traumas o los problemas que sin duda se produjeron con la reforma de 1990. Concretamente desde la Intervención General se han elaborado unas instrucciones, unos proyectos de órdenes ministeriales que aprueban las instrucciones de contabilidad que deben sustituir a las que están actualmente en vigor de 1990.

En relación con la tramitación de estas normas, nos hubiera gustado que hubiera estado aprobada a final del mes de diciembre pasado, pero no ha sido así porque alguno de los informes se han retrasado; concretamente, el de la Comisión Nacional de la Administración Local, que es un informe complejo al tratarse de un órgano en el que participan tanto las entidades locales como el Estado, y que por diferentes motivos de cambios en la FEMP incluso también en la secretaría de la Subcomisión se ha retrasado. También queda pendiente el informe del Consejo de Estado. Como objetivo seguimos teniendo que se pueda aprobar, si es posible, dentro de este trimestre, pero dependerá de la obtención de estos informes.

En esta exposición quiero retratar, de forma muy general, cuáles son los aspectos de la reforma, que queden enunciados y luego profundizar más o entrar en debate sobre algún aspecto concreto.

Los factores que inspiran fundamentalmente esta reforma son tres: por una parte, ya lo ha comentado el moderador al principio, pretendemos que la contabilidad local se adapte a los principios generales de la contabilidad pública que están recogidos actualmente en el Plan General de Contabilidad Pública de 1994.

Este Plan como todos conocemos se aprobó como un plan marco aplicable a todas las Administraciones Públicas; sin embargo, sólo se estableció su aplicación obligatoria al año siguiente para las administraciones públicas estatales. Se tomó la decisión en aquel momento de que las Entidades Locales tenían muy poca experiencia en la aplicación de la reforma de 1990, que además había costado tanto implantarla como hemos comentado antes, y se cree más conveniente esperar un poco para cambiar el régimen contable local con tan poca experiencia en la reforma anterior. Han pasado unos cuantos años y lo que pretendemos es que ese plan de 1994 se pueda aplicar con carácter general a todas las Entidades Locales.

En segundo lugar, pretendemos también que se apruebe un modelo reducido muy abreviado para las entidades locales más pequeñas, porque la experiencia que se ha puesto de manifiesto en estos años de aplicación de la reforma de 1990, es que estas entidades locales tienen verdaderas dificultades para cumplir con las obligaciones contables del modelo que se les exige actualmente, que es un modelo simplificado, pero que tiene bastante contenido en cuanto a registros y a cuentas anuales, lo que se ha traducido en un descenso en rendición de cuentas por parte de las mismas, que cada vez es mayor. Desde la Intervención General pensamos que son entidades locales muy pequeñas, que no tienen medios materiales ni personales suficientes para cumplir con las obligaciones actuales, por lo que aprobando un nuevo modelo contable más reducido, más abreviado, “modelo básico”, creemos que se les puede facilitar el cumplimiento de sus obligaciones.

Y como tercer factor a tener en cuenta, nos planteamos como objetivo intentar complementar de alguna forma la información contable tradicional que se ha venido incluyendo en las cuentas anuales de la entidades locales, incluso que es la que está también en el Plan de Contabilidad Pública del 94. Intentamos complementarlo con otra información que sea más accesible a otros interesados en la actividad pública local, como pueden ser, por ejemplo, los ciudadanos, que al fin y al cabo son

los que financian esa actividad. De una forma modesta pretendemos que entre la información que incluyen las cuentas anuales por primera vez, porque no se ha regulado para ninguna administración pública en España, se incluya alguna información de indicadores de gestión en cuanto que puedan aportar datos del funcionamiento de los servicios públicos locales. Entendemos que es una información muy resumida, muy reducida, pero puede ser un buen comienzo. Vamos a empezar por algo que pueda ser asequible para las Entidades locales más grandes y, en los años siguientes, a medida que se vaya implantando y vaya rodando la nueva reforma, el objetivo sería ampliar estos indicadores.

En cuanto a los modelos contables que van a figurar en el nuevo régimen contable local, vamos a tener tres, por una parte el modelo contable normal que es el más complejo y que es el que va a sustituir al de la Instrucción de contabilidad local, a la Instrucción General que está actualmente en vigor del año 90. Por otra, con base en la habilitación que tenemos en el artículo 184 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, se van a definir dos modelos contables simplificados, uno es el propio modelo simplificado heredero del modelo simplificado actual y otro es el modelo básico al que ya hemos hecho referencia.

La redacción primitiva del artículo 184 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales hacía referencia a la obligación de regular un modelo simplificado para las Entidades con menos de 5000 habitantes. Ese artículo 184 se cambió con la Ley de Medidas del año 1996 para que existiera la posibilidad de poder regular esos modelos simplificados con otros parámetros, no solamente con el parámetro de la población y así se pretende, además del uso de esa variable, utilizar otra correctora, que es la variable presupuesto, concretamente el presupuesto aprobado por la entidad local en términos consolidados porque así creemos que se puede fijar de forma más clara cuál es el volumen de gestión real de la entidad local y por tanto que pueda aplicar el modelo que se ajusta mejor a esa dimensión. Tenemos el ejemplo de los municipios turísticos que pueden ser municipios con una baja población censada, pero sin embargo por la afluencia de turistas en determinados momentos, en determinados meses del año, su volumen de gestión es elevado.

Entonces desde la Intervención General hemos preparado tres instrucciones de contabilidad precisamente una para cada modelo contable, que son las que estamos tramitando en estos momentos.

En cuanto a la del modelo normal, que como decíamos es el más complejo, es el modelo que aplicarán las entidades locales más grandes, por una parte los municipios con un presupuesto superior a tres millones de euros y también aquellos municipios que tengan un presupuesto superior a 300.000 euros y menor o igual a 3.000.000 euros siempre que su población sea superior a 5.000 habitantes. Y el resto de entidades locales, provincias, islas, comarcas, mancomunidades, etc., aplicarán el modelo normal siempre que tengan un presupuesto superior a 3.000.000 de euros, en este caso, no varía lógicamente la población.

Por lo que se refiere a los Organismos Autónomos, la regla general que establecemos en toda la normativa nueva de contabilidad local es que deben aplicar el modelo contable que aplique la entidad de la que dependen.

Sin embargo, en la normativa contable local se recoge también una posibilidad de flexibilidad en la aplicación de modelos contables, de tal forma que las entidades locales que no estén obligadas a aplicar este modelo normal, voluntariamente porque tienen medios o porque tienen apoyo, pueden aplicarlo con total flexibilidad y sin ningún tipo de prohibición. En este caso, los Organismos Autónomos tendrán que aplicar también el modelo normal si la entidad local, aunque no estuviera obligada, ha optado por aplicar el modelo normal.

En cuanto al modelo simplificado, es heredero del modelo simplificado actual regulado en la Instrucción de contabilidad para entidades de menos de 5000 habitantes. Lo que hace es simplificar alguno de los aspectos recogidos en la Instrucción de contabilidad del modelo normal. En cuanto a las entidades que están obligadas a aplicar esta Instrucción serían, por una parte los municipios con un presupuesto inferior o igual a 300.000 euros y aquellos con un presupuesto superior a 300.000 euros y que no superen los 3.000.000 de euros y la población tampoco supere los 5.000 habitantes. Y luego por lo que se refiere al resto de entidades locales como decíamos antes, mancomunidades, comarcas..., aplicarán el modelo simplificado siempre que su presupuesto no supere los 3.000.000 de euros. En cuanto a los Organismos Autónomos, como decíamos antes, deberán aplicar el mismo modelo contable que la entidad de la que dependen. Por tanto, si alguna de estas entidades optase por aplicar voluntariamente el modelo normal, el Organismo autónomo debería aplicar el mismo modelo contable.

En cuanto a los criterios de simplificación que se establecen en el modelo simplificado con respecto al modelo normal, pueden destacarse por ejemplo, en el

plan general de cuentas se han eliminado las cuentas de segundo orden en la misma línea que se hizo en el modelo simplificado en el año 90; también se elimina el tratamiento de algunas operaciones poco comunes como puede ser el tema del intercambio financiero o el de empréstitos, el tema de administración de recursos por otros entes, etc. ... etc, es decir, operaciones que se pueden dar en alguna entidad en el modelo simplificado pero que no son habituales; en lo que se refiere a las cuentas anuales, a la información de las cuentas anuales, este tipo de información que tiene relación con las operaciones poco comunes tampoco figura en las del modelo simplificado.

Con respecto al modelo básico, que como decía es el más novedoso de los que se incluyen en la nueva regulación contable local, ya hemos comentado que el objetivo que tenemos es que se pueda aplicar por las entidades locales más pequeñas, las que tienen unos medios muy modestos para cumplir con sus obligaciones contables. En principio lo hemos definido como un modelo de aplicación opcional, es decir, no es obligatorio como en los otros dos modelos, sino que siempre que algún Ayuntamiento pequeño se quiera acoger al mismo, lo podrá hacer pero sin ningún tipo de obligación.

En cuanto a las entidades que podrán aplicarlo estarían aquellas con un presupuesto que no supere los 300.000 euros y siempre que no dependa de la misma ningún Organismo Autónomo o Sociedad Mercantil. Este límite lo hemos cambiado últimamente, precisamente como consecuencia de las discusiones de la normativa contable en el marco de la comisión nacional de la administración local y con los representantes de la FEMP y de las entidades locales. El que teníamos anteriormente era de 150.000€ y se nos pidió desde las entidades locales si se podía aumentar porque realmente el presupuesto al que equivale era bastante pequeño, con lo cual pasaban muy pocas entidades o estaban en situación de aplicarlo muy pocas entidades.

En cuanto a las novedades que podemos destacar de este modelo básico, en primer lugar se reducen bastante tanto las obligaciones de registro contable como las obligaciones de la información contable que tienen que presentar con sus cuentas anuales, para empezar, por ejemplo, desaparece el criterio de registro por partida doble, es decir, fundamentalmente lo que van a llevar es un seguimiento de la ejecución del presupuesto de gastos e ingresos y también una serie de registros para operaciones no presupuestarias, tesorería, endeudamiento y recursos

afectados; además, se establece también la aplicación supletoria del modelo simplificado para aquellas operaciones que se puedan presentar en el ámbito del modelo básico y que no se ha previsto que la entidad tenga que registrarlas.

Desde la IGAE en lo que se refiere a modelo simplificado y modelo normal no se ha entrado a desarrollar una aplicación informática que pudiera ser llevada por parte de las entidades locales y de cara a la nueva reforma se va a continuar con la misma política. En lo que se refiere al modelo básico sí se va a intentar desarrollar una aplicación informática que dé solución a la instrucción de contabilidad del mencionado modelo.

Entrando, con carácter muy general, en las novedades que introduce la nueva normativa contable local podemos decir, en primer lugar, que desaparece la obligación de obtener y conservar los libros de contabilidad tradicionales en papel o en otros soportes por parte de la entidad, en la instrucción de contabilidad se recoge expresamente que las bases de datos del sistema informático donde están soportados los registros contables son soportes suficientes para la llevanza de la contabilidad.

Otra novedad es que se establece un plazo específico para la obligación de conservar la documentación contable, los justificantes y los documentos contables de la entidad local, que es de 6 años desde la remisión de las cuentas anuales al Tribunal de Cuentas u órgano de control externo, salvo en el caso de que existan procedimientos o plazos de conservación específicos, se haya producido la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad contable o por parte de la entidad correspondan estos justificantes o documentos contables a algunos de los bienes o derechos de titularidad de la entidad; además como requisito antes del paso para la destrucción, se deberá comunicar a los órganos de control externo que se va a proceder a hacerlo.

En cuanto a la cuenta general de la entidad local, destaca como novedad que la documentación complementaria que debe acompañarla se reduce de forma considerable y viene a estar constituida por lo que es la documentación justificativa de la tesorería de la entidad y los estados que todos conocemos como las cuentas de la sociedades de participación mayoritaria de la entidad, los estados consolidados cuando así estén definidos por el pleno y la memoria de coste y rendimiento de los servicios y de cumplimiento de objetivos que también está regulado para los ayuntamientos o para los municipios grandes.

Otra novedad interesante a destacar es que de forma definida, de forma no casual, se potencia desde la normativa, desde las instrucciones de contabilidad, el uso de los medios electrónicos, informáticos y telemáticos en la función contable, concretamente, tanto en lo que se refiere a los justificantes de las operaciones que pueden estar materializados en papel y en medios electrónicos, informáticos y telemáticos, como en la incorporación de datos al sistema.

Además, en la normativa contable nueva no se aprueban modelos de documentos contables, se recoge simplemente la disposición de que la entidad local podrá aprobar esos documentos contables que se utilizarán para la captura de las operaciones, pero no vienen los modelos como tal, sino que será una especialidad a decidir por la propia entidad.

En relación con el tema del archivo y conservación de la documentación contable por supuesto también se podrán utilizar medios informáticos. Y como nota también significativa, aunque por parte de algunos Ayuntamientos en algunas Comunidades Autónomas ya se venía haciendo, se recoge expresamente en las Instrucciones de Contabilidad que la rendición de cuentas al Tribunal de Cuentas, órgano de control externo, se podrá hacer a través de medios electrónicos, informáticos y telemáticos de acuerdo con los criterios que fije cada uno de estos órganos de control externo. Se trata de una petición que tanto desde el Tribunal de Cuentas como desde algunos ayuntamientos se nos había transmitido.

Para acabar me voy a referir a algunas novedades, también con carácter muy general, que se incluyen en el Plan de Cuentas Local, es decir, en la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración Local, tanto en el modelo normal como en el modelo simplificado.

En primer lugar se incluye en la parte primera del plan local un apartado dedicado a los principios contables públicos, es decir, son los principios que están recogidos en el Plan General de Contabilidad Pública de 1994, los doce principios que con algún pequeño cambio se introducen en el Plan de Cuentas Local. Este hecho es muy importante porque de alguna forma los principios son los que deben inspirar todas las operaciones de registro contable y de presentación de la información contable por las entidades. Es un paso importante y probablemente nos tendremos que plantear en un futuro igualar el paso que hemos dado en el ámbito estatal y es que estos principios contables, que figuraban a nivel de Orden ministerial, se han elevado con la nueva Ley General Presupuestaria a rango de Ley.

En relación con las cuentas que están recogidas en el cuadro de cuentas de los del Plan de cuentas local, con respecto al más complejo que es el del modelo normal, se recoge la posibilidad de utilizar cuentas no previstas en el plan, es decir, en aquellos casos en los que el plan prevea expresamente utilizar cuentas de tres dígitos, cuentas de primer orden, la entidad las podrá utilizar libremente y en cuanto a las cuentas de cuatro dígitos y divisionarias de más detalle también podrá utilizarlas aunque no estén previstas en el Plan. Este es un mecanismo, entiendo, de flexibilidad importante, porque aunque se ha diseñado un plan que creemos que recogerá todas las operaciones que se puedan presentar, luego cuando llega la realidad surgen operaciones nuevas incluso por aspectos normativos nuevos que aparecen también en el ámbito local.

Otro aspecto a destacar del Plan de Contabilidad Pública es que lógicamente hemos incluido todos los criterios de registro que estaban incluidos en el plan de 1994 y todavía no estaban aplicando las entidades locales con la normativa del 90. Por destacar algunos por ejemplo, la incorporación de rúbricas para las provisiones para riesgos y gastos, para registrar obligaciones estimadas de acuerdo con el principio de prudencia; también se incluye la cuenta 409 en el cuadro de cuentas “acreedores por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto” para registrar aquellas operaciones, aquellas obligaciones vencidas, que deberían estar imputadas al presupuesto pero por el motivo que sea no ha sido así, para que por lo menos figuren desde el punto de vista patrimonial; también se incluye el nuevo tratamiento de los aplazamientos y fraccionamientos en cuanto a su reclasificación como no presupuestaria cuando el vencimiento se lleva un año posterior por parte del aplazamiento; se incluye una cuenta específica para la provisión para insolvencias, la cuenta 490, para recoger los derechos fallidos que se le pueden presentar a la entidad; y como novedad muy importante, muy a tener en cuenta, se incluye todo el nuevo tratamiento de los pagos a justificar y anticipos de caja fija que figura en el plan de 1994, es decir, los fondos de las provisiones que se hacen a los cajeros pagadores de caja fija y pagos a justificar se consideran tesorería de la entidad y eso da lugar a todo un tratamiento complejo de estas operaciones que está recogido ya en la instrucción, vamos a crear un área específica que dé normas más precisas de este tema.

Para acabar el tema de las cuentas anuales, se ha variado algo la estructura de los epígrafes de la memoria, de forma que los que se referían a información presupuestaria, que figuraban en varios epígrafes, se han incluido todos en un único

epígrafe que se llama de información presupuestaria, que recoge también el estado del remanente de tesorería.

También se ha incluido en línea y en paralelo con lo que es el plan de empresas, un epígrafe de bases de presentación de la información contable y otro epígrafe de normas de valoración, es decir, cuáles son los criterios, entre aquellos optativos que incluye el plan, que ha optado por utilizar la entidad contable para los diferentes elementos patrimoniales.

Por último, se recoge un epígrafe específico de indicadores nuevo que no estaba en el plan del 94, por tanto hemos empezado el experimento por el ámbito local, tiene una primera parte de indicadores de tipo financiero y presupuestario y una segunda de indicadores de gestión, que quizás es el más novedoso. Entiendo que, en principio, es un comienzo bastante modesto, es decir, no hemos querido hacer una regulación exhaustiva, pero creemos que puede ser un buen experimento para en un futuro irlos aumentando, irlos extendiendo lógicamente a otras administraciones públicas.

D. Jesús Lizcano Álvarez

Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid

Es un gran placer estar con vosotros en este foro y hablar de un tema que me resulta bastante interesante como es el de los indicadores de gestión. A mi juicio es un paso cuantitativamente poco importante en relación con el conjunto del plan contable modificado, cuantitativamente, repito, poco importante, pero cualitativamente muy significativo.

El hecho de que se incluyan indicadores de gestión o económico-financieros en una disposición de este tenor me parece un paso muy significativo, obviamente es un paso modesto porque no se pueden incluir demasiados indicadores ni muy complejos para empezar en entidades locales.

En esta exposición voy a comentar los indicadores que se pretende incluir en las nuevas instrucciones o en los nuevos modelos contables y también de lo que es la filosofía de los indicadores de gestión en los ayuntamientos, basándome, no solamente en mis conocimientos y experiencia, sino fundamentalmente en los conocimientos y experiencia de la comisión de contabilidad de gestión de AECA, en la que hemos elaborado uno de los diversos documentos sobre indicadores de gestión para los ayuntamientos.

El plan de cuentas normal y el simplificado, no así el básico, tienen una serie de indicadores que son comunes a los dos modelos.

Hay una serie de indicadores en la nueva disposición legal que son obligatorios para todos los ayuntamientos que están con estos modelos, modelo normal y modelo simplificado, y hay otra serie de indicadores que son ya obligatorios exclusivamente para los grandes ayuntamientos y por lo tanto están solamente en el modelo normal.

Como indicadores obligatorios para todos los ayuntamientos hay uno de liquidez inmediata, que es fondos líquidos en relación con las obligaciones pendientes de pago; otro que es un poco más exigente que es el de solvencia a corto plazo, que son los fondos líquidos más los derechos pendientes de cobro en relación con las

obligaciones pendientes de pago y hay otro indicador que es el endeudamiento por habitante.

Además de estos indicadores financieros y patrimoniales, hay otros indicadores presupuestarios, algunos se basan en magnitudes del presupuesto corriente, otros de presupuestos ya cerrados.

Del presupuesto corriente, ejecución del presupuesto de gastos es el indicador que relaciona obligaciones reconocidas netas con los créditos definitivos. Otro es el de realización de pagos que relacionará los pagos realizados con las obligaciones reconocidas netas; el gasto por habitante, obligaciones reconocidas netas entre el número de habitantes; la inversión por habitante, las obligaciones reconocidas netas lógicamente de los capítulos 6 y 7 a largo plazo por el número de habitantes; el esfuerzo inversor que relaciona la obligaciones reconocidas netas capítulo 6 y 7 con el total de las obligaciones reconocidas netas para mostrar un poco la proporción de ese esfuerzo inversor respecto al esfuerzo corriente que puede tener un ayuntamiento; el periodo medio de pago que son las obligaciones pendientes de pago respecto a las obligaciones reconocidas netas por 365 días; ejecución del presupuesto de ingresos, que relacionará los ingresos reconocidos netos respecto a las previsiones definitivas; la realización de cobros relacionando la recaudación neta con el conjunto de los derechos reconocidos netos; la presión fiscal, que creo que están pensando en cambiar de nombre, derechos reconocidos netos de los capítulos 1 a 3 sobre los derechos reconocidos netos en su conjunto; autonomía, los derechos reconocidos netos de los capítulos 1 a 3, 5, 6 y 8 partido por el conjunto de los derechos reconocidos netos, para interpretar un poco la autonomía de los recursos que genera la corporación drenando de lo que son las transferencias que recibe del exterior; período medio de cobro, derechos pendientes de cobro respecto a los derechos reconocidos netos en su conjunto por 365 días; resultado, superávit o déficit por habitante que es el resultado presupuestario ajustado partido por el número de habitantes; contribución del presupuesto al remanente de tesorería, resultado presupuestario ajustado partido por el remanente de tesorería para gastos generales.

En cuanto a presupuestos cerrados hay otros dos indicadores adicionales y que son: realización de pagos, pagos realizados partido por el saldo inicial de obligaciones \pm las modificaciones y anulaciones que haya podido haber; realización de cobros que

es similar, pero desde el punto de vista de los cobros, que son los cobros partidos por el saldo inicial de derechos \pm las modificaciones y anulaciones.

Este es el conjunto de indicadores comunes a los dos modelos, tanto del plan de cuentas normal como del simplificado y luego ya el modelo del plan de cuentas normal a su vez recoge indicadores de gestión obligatorios para los ayuntamientos o municipios de más de 50.000 habitantes. Son indicadores que van a permitir evaluar la economía, la eficacia y la eficiencia en la prestación de por lo menos los servicios financiados con tasas o servicios públicos. En todo caso, son indicadores que pueden expresarse en unidades monetarias o unidades raíces, unidades físicas, y pueden referirse a análisis totales o parciales de cada servicio. Se recogen a título orientativo y son indicadores de gestión planteados como genéricos, no tienen en principio nombre establecido.

Los indicadores a los que me refiero son: coste de servicio partido por número de habitantes, para establecer a efectos comparativos en los ayuntamientos el coste de un servicio concreto con el número de habitantes, lo que le cuesta al ayuntamiento en términos unitarios de personas. Otro que es el rendimiento de servicio partido por el coste del servicio, que mide la eficiencia, en el que la primera es una magnitud en términos físicos, la segunda en términos monetarios. Un tercer indicador que se prevé es coste del servicio partido por número de prestaciones, aclarando el texto legal que prestaciones es la unidad o unidades de medir el servicio, con lo cual lo que se quiere saber es coste unitario de la prestación. Un cuarto indicador que se prevé es coste de servicio partido por coste estimado del servicio, para ver el grado de eficacia en ese sentido. Otro indicador es el número de empleados del servicio partido por el número de habitantes, por ver un poco la cantidad de recursos humanos que un ayuntamiento tiene para cubrir un servicio por cada habitante; otro es número de prestaciones realizadas partido por el número de prestaciones previstas, es decir el número de servicios o unidades de servicio que se han realizado respecto a los previstos como medida de la eficacia. Y finalmente, el número de prestaciones realizadas partido por el número de habitantes, para medir el número que se ha hecho por cada habitante de ese municipio. Estos indicadores son por tanto una pequeña batería de indicadores de gestión, insisto, que están previstos exclusivamente en el modelo normal, en el plan de cuentas normal.

Además de esto, me voy a referir a lo que hemos trabajado en esa comisión de Principios de contabilidad de gestión AECA que formamos 37 personas de muy distintas entidades públicas, universidades sobre todo y también entidades privadas.

En el año 2002 se publicó, aunque se estuvo haciendo unos cuantos años antes, un documento "Sistemas de indicadores de gestión para los ayuntamientos", que recoge la filosofía, la experiencia de los participantes, entidades, ayuntamientos, federaciones de municipios, el Tribunal de Cuentas central y el Tribunal de Cuentas o la Sindicatura de Cuentas de Cataluña; se trata de un documento muy sedimentado, muy participado por así decirlo, muy consensuado. Por ello, a continuación me voy a referir a este documento, nº 26, que de alguna manera es el desarrollo de otros que se publicaron cinco años antes, en el año 97, que se referían a la contabilidad de gestión, a los indicadores de gestión de las entidades públicas en general.

Lo que se busca en definitiva en este documento es elaborar un sistema de indicadores abierto y flexible y, por supuesto, la relevancia de los mismos queda garantizada por la experiencia de los miembros de la Comisión. Algunos de éstos tienen bastante experiencia en temas de contabilidad pública, en temas de indicadores de gestión pública y luego, además, en este documento, hay colaboraciones especiales.

Esta Comisión está formada por personas como José María Carrera de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, María del Mar Fernández Rodríguez de la IGAE, Antonio López Díaz, Miguel Miaja, ..., además una serie de entidades, ayuntamientos como Madrid, Barcelona, Sindicatura de Cuentas, Tribunal de Cuentas, la federación catalana, la federación madrileña, la federación española de municipios..., por lo que el documento está compuesto de ideas muy trabajadas.

En principio los indicadores, en general, de las entidades públicas, tienen una serie de atributos como son la relevancia, pertinencia, objetividad, independientemente del sujeto, inequívocos, accesibilidad, entonces, lo que hicimos en el documento es en base a la normativa vigente, la Ley de Bases de Régimen Local, la Ley de Haciendas Locales, etc. fue diseñar un mapa de actividades o servicios. Hay unas obligaciones mínimas que tienen que prestar todos los municipios como son alumbrado público, cementerios, recogida de residuos, limpieza viaria, etc. .. etc. Los municipios con población superior a 5.000 habitantes tienen además de las anteriores otra serie de obligaciones, parque público, biblioteca pública, mercado,

tratamiento de residuos,... Para los municipios de más de 20.000 habitantes y para los de más de 50.000 habitantes, se establecen otras complementarias. Entonces, basado en ese mapa de servicios que obliga la legislación a los ayuntamientos y también basados un poco en la clasificación funcional de gastos, diseñamos una estructura de áreas y de servicios en este documento para empezar a analizarla. Las áreas eran: protección civil y seguridad ciudadana; seguridad, protección y promoción social; varios grupos de procesos de actividades y servicios y en total al final en el documento distinguimos 64 actividades y un conjunto ya de 887 indicadores de gestión. Obviamente es una matriz muy grande de indicadores de gestión, pero luego los ayuntamientos harán un uso parcial y elegirán los indicadores en función de las actividades, pueden seleccionar los indicadores que mejor les vengan de todos los que proponemos o publicamos en el documento.

No vale la pena comentar todo el mapa de actividades y servicios municipales que de ese desarrollo emana, lo único, quizá incidir, en que hay un sexto grupo de áreas y servicios llamado gestión financiera, económica y presupuestaria y ahí proponíamos un conjunto de 26 indicadores que juzgan: los siete primeros la situación y actividad financiera del ayuntamiento, los seis siguientes la situación y actividad económica, del 14 al 24 indicadores presupuestarios y los dos últimos indicadores económicos generales.

Una vez que tenemos todo el mapa de servicios y actividades, ¿qué es lo que tenemos que juzgar?. Fundamentalmente recuerdo que hay ocho grandes factores claves, digamos de éxito, que tienen que medirse en todas las entidades públicas.

En un documento anterior, en el documento 16, elaboramos un conjunto de indicadores que son conocidos como las ocho "e": economía, eficacia, eficiencia, efectividad, equidad, excelencia, entorno y evolución sostenible. Esta propuesta se realizó a nivel teórico en el documento nº16, pero cuando empezamos a hacer este documento, empezamos a hablar con los Ayuntamientos, que nos dijeron que para ser posibilistas y prácticos, y este documento trataba de ser práctico, que seleccionáramos cuatro de estos ocho factores claves de éxito.

Al final se eligieron los factores de economía, eficacia, eficiencia y excelencia. En base a estos cuatro factores claves que se pueden enjuiciar si los proyectamos sobre todas las áreas, sobre el mapa de servicios y actividades, que además los ayuntamientos tienen desde un punto de vista objetivo, legal y contable ya ordenados, se puede llegar a un conjunto de indicadores.

Elaboramos un cuadro de indicadores, un área de economía e inputs para toda la parte de las entradas en el proceso, tanto magnitudes directas, o raíces o físicas, en cuanto a los recursos como en cuanto a costes, el ahorro en los costes, es un poco lo que mide la economía.

Otro segundo conjunto de indicadores es el relativo a la eficiencia, que se puede definir como la relación de los outputs que genera el ayuntamiento con los inputs que sacrifica, consume o utiliza para generar esos outputs, y es lo que se llama en las empresas la productividad; hay un conjunto, un elenco, muy variado de indicadores que se elaboran en torno a este tipo de factores claves pero proyectado a todo el mapa de actividades, a toda la enorme cantidad de actividades y servicios que puede tener un ayuntamiento.

Después, un tercer tipo de indicadores, un tercer área de factores claves, que va por el área del output, es el de eficacia y mide los outputs en relación con los previstos, grado de cumplimiento, etc.

Y luego un cuarto grupo de indicadores que es lo que mide la excelencia, que ya pone de manifiesto los outputs con el cliente, el usuario, el habitante del municipio, los ciudadanos en definitiva.

Para resumir brevemente, concretando lo que son cada uno de estos elementos, factores clave, definimos unos patrones que sirven como referente para todo el enorme racimo de indicadores. El primer grupo de indicadores mencionados tiene unos patrones de referencia como son el coste unitario del personal, coste total del personal partido por número de personas empleadas; ahorro en la adquisición de bienes y servicios, que es el significado más puro de la economía, coste efectivo contratado partido por precio tipo de licitación; y luego otro coste, el del servicio por habitante que se define como costes totales del servicio partido por número de habitantes.

En cuanto a la eficacia, los patrones de referencia, son la eficacia operativa, que compara el output realizado con el output previsto, en cuanto a unidades físicas; eficacia presupuestaria en gastos, gastos reales sobre gastos presupuestados; eficacia presupuestaria en ingresos, ingresos reales sobre ingresos presupuestados; y eficacia general, volumen de output partido por número de habitantes.

En el tercer grupo eficiencia, tres patrones de referencia. Eficiencia real del personal, volumen de output partido por número de personas empleadas; eficiencia económica de personal, volumen de output sobre costes de personal; y eficiencia global del servicio, volumen de output sobre costes totales. Para enjuiciar el coste unitario del output.

Y luego, finalmente en excelencia, el nivel de calidad fundamentalmente. Lo que vimos que era importante eran indicadores de calidad o que midan la calidad objetiva, y la calidad subjetiva, también llamada calidad percibida. En cuanto a calidad objetiva, varios patrones de referencia: tiempo de atención en la respuesta en el servicio; recursos a disposición del público, cantidad o volumen de recursos partido por el número de habitantes; usuarios reales del servicio que relaciona el número de usuarios reales con el número de usuarios potenciales en un municipio; y luego, en cuanto a calidad percibida, lo que llamamos valoración ciudadana, puntuación obtenida en encuestas; volumen de quejas o reclamaciones, número de reclamaciones partido por número de habitantes en miles.

En conjunto, de 887 indicadores: 125 de economía inputs, 246 indicadores de eficacia outputs, 234 de eficiencia y procesos, y 209 de excelencia.

Finalmente por lo tanto, es lo que hacemos en cuanto al grupo de gestión financiera económica y presupuestaria que ya he comentado antes, así con ese grupo cerramos lo que es una matriz global de indicadores de gestión municipales y que, en todo caso, se puede utilizar una versión parcial de la misma y además proponemos en el documento una matriz complementaria en base porcentual monetaria etc.

El primer objetivo es llegar a posibilitar una radiografía de los ayuntamientos, que también permita mecanismos de transparencia social que es lo que viene bien a todas las entidades, públicas o privadas, y por tanto a los ayuntamientos.

Por último reiterar que se trata de un primer paso cuantitativamente poco sustantivo, en relación con lo que es el nuevo modelo contable, pero cualitativamente muy importante por lo que yo felicito a los responsables de la inclusión de estos indicadores en esta nueva normativa legal.

D. Francisco Bosch i Ferré

Interventor General del Ayuntamiento de Hospitalet de Llobregat

En primer lugar agradecer a la Intervención General su invitación para participar en estas Jornadas. Me gustaría empezar esta mesa redonda o esta pequeña ponencia dando una visión al usuario del modelo contable vigente muy rápido para podernos centrar.

El modelo contable del año 90 tuvo la virtud de normalizar el sistema contable en dos subsectores del sector público, el subsector público de la administración general del estado y el subsector público territorial de los entes locales, se nos quedó colgado uno que tiene competencia legislativa y funcional como son las diferentes comunidades autónomas.

El modelo contable del año 1990 fue un verdadero bombazo en el ámbito del subsector local, todos aprendimos mucho de él y creo que ha tenido un cierto éxito en el mundo de la administración local.

Refiriéndome jurídicamente y no económicamente al subsector ¿cuáles han sido los resultados desde mi visión de usuario de una gran ciudad?.

Las instrucciones de contabilidad del 90 y su plan general de contabilidad, con el efecto normalizador contable público y, ahora, el gran proceso de normalización contable internacional preocuparon y preocupan a los grandes ayuntamientos, en la medida en que era posible que su no consideración en algunos casos no permitiera reflejar la imagen fiel de lo que es la actuación económica en cada ayuntamiento; esto fue válido, creo yo, para los grandes y medianos municipios, planteándose la dificultad a la hora de definir qué se entiende por municipio mediano.

Pero en el otro extremo teníamos los pequeños municipios, ¿para qué les ha servido el plan general a estos?.

Muchos de estos pequeños municipios “pasan” de la contabilidad, en primer lugar es que no la lleva muchas veces ni el secretario interventor, la contabilidad siempre

cuadra porque se lleva por ordenador y se cumple el principio básico de que el debe es igual al haber, y nadie analiza la fiabilidad de esa información.

La suerte que tenemos es que cuando se conforma la contabilidad nacional, los pequeños municipios cuentan para poco porque su muestra no es influyente en la formación bruta de capital, no es influyente en la necesidad o capacidad de financiación, etc....

También es cierto que ahora con el modelo básico que voy a explicar brevemente, pues todo lo han dicho ya mis contertulios, se les va a ayudar en la llevanza, que no en la presentación de la cuenta general. Esta situación puede explicarse por muchos factores, entre los que puedo mencionar la indiferencia de nuestros cargos electos, indiferencia por desconocimiento, indiferencia porque no les interesa, porque no hemos tenido un modelo de conciliación resultado presupuestario-resultado económico financiero, porque no lo entienden, porque no lo hemos sabido explicar...

De todas formas soy contable y, por lo tanto, no cejaré nunca en explicitar mi admiración por el sistema de normalización contable pública que se ha seguido en los últimos 15 años en este país. La contabilidad del 90 hasta acá no ha fracasado en absoluto, lo que pasa que no tenemos conciencia de para qué sirve la contabilidad, mi visión yo diría que es crítica, pero esperanzadora.

¿Qué ha supuesto después de una larga gestación la modificación, la adaptación al subsector administración local del plan general del 94 y las instrucciones?.

La reforma ha sido determinada por dos pilares, la adaptación del plan de cuentas al Plan General de Contabilidad Pública del 94 y la instalación de un modelo básico de contabilidad. Creo, salvo que diga otra cosa la abogacía del Estado, que me parece que no, que era posible establecer modelos como el que se ha establecido ahora, si hubiéramos sido un poco más valientes en esos límites que nos dan tanto miedo. Me parece que el límite de los 3 millones de €, es un límite hoy en día casi fuera de la realidad y, por lo tanto, creo que el modelo básico se va a quedar corto. Si el modelo básico se quedara corto, yo vuelvo a predecir que los ayuntamientos pequeños, a pesar de que ahora ya se les ha dado la contabilidad del gancho, es decir, la contabilidad que teníamos en la administración local como consecuencia del reglamento de hacienda de 1952, la contabilidad de partidas simples, la contabilidad de seguimiento presupuestario, tendrán problemas en su llevanza, porque, vuelvo a insistir, esa contabilidad la mayoría de las veces no la pueden llevar

desgraciadamente los secretarios interventores. En cuanto al resto de modelos, me parecen absolutamente normales y quizás sea bueno decir que se regulan por vez primera las funciones de la intervención en materia de contabilidad, así, se agradece la posibilidad de que el interventor pueda dictar circulares en materia de contabilidad, cosa que hasta ahora no podía hacer. Esto es importante porque solamente quienes servimos en el ámbito local sabemos las presiones que tenemos muchas veces en materia contable. Por lo tanto hay una regulación, y es una novedad muy pormenorizada, de cuáles son las funciones del interventor o, si quieren ustedes, hablemos de competencias del órgano contable.

Se regula por vez primera el concepto de modelo SICAM, se regulan, yo creo que de una forma más correcta, las operaciones de inicio y de fin de ejercicio y se redefine y, tiene cierta importancia, el remanente de tesorería, se redefine un elemento de carácter extrapresupuestario frente a lo que hasta ahora era, carácter financiero. Y, aunque esto no está en las conclusiones, encuentro a faltar nuevamente el documento conciliación resultado presupuestario-resultado económico-financiero.

Se regula el tema de justificantes y el tema de archivo, el de los soportes, el de la conservación de documentación y se introduce un elemento nuevo, no porque sea nuevo en la jerga contable, sino porque es nuevo en la jerga contable del gasto que es la toma de razón.

La toma de razón la va a firmar el jefe de contabilidad o el responsable de la contabilidad y la firmará en el sentido de que se han sentado en los libros de contabilidad que tendrá validada.

Otro de los grandes aciertos es la potenciación de los medios informáticos, no se puede concebir la contabilidad de un gran municipio o pequeño municipio con lápiz, goma, y con la visera, eso es imposible y por tanto o avanzamos dentro de los temas informáticos o realmente los municipios, incluso los pequeños, van a tener problemas.

Otra de las grandes novedades es que de la información a obtener del sistema y dentro de la cuenta general se recoge la memoria.

Pocas cosas tengo que decir respecto del modelo simplificado, del submodelo básico, porque la ley habla de dos modelos, el modelo normal para entes locales de más de 3.000.000 de euros y habla luego de un modelo simplificado que está entre

los 300.000 y 3.000.000 o que tenga más de 5000 habitantes, si no recuerdo mal. Y el modelo básico que es el correspondiente a ayuntamientos que en teoría tengan menos de 300.000 euros y que no tengan ningún organismo autónomo ni sociedad, a lo mejor esto es bueno porque estos ayuntamientos, que habían intentando huir del derecho administrativo a través de una sociedad anónima, vuelven al "redil".

También para el modelo simplificado el proyecto de orden no contempla el tema del resultado de las operaciones comerciales y, además, echo de menos que no tengan la obligación de transformar la información presupuestaria en un balance de situación normalizado, que eso no sería, creo yo, que excesivamente difícil.

Y lo que yo encuentro, si me permiten también la licencia, es que se les ha simplificado mucho la gestión contable, pero creo que se les ha enmudecido, no respecto de lo que hay en este momento, la redacción de la cuenta general, la preparación de una rendición de la cuenta general.

Una primera conclusión respecto de los modelos es que la reforma era absolutamente necesaria para continuar el proceso normalizador contable público, que era y es un clamor unánime en el sector territorial de los entes locales. A mi juicio la reforma es tardía, porque han pasado 10 años, o casi 10 años con respecto al estado.

Por último, mis dos mayores críticas son la que les he dicho del modelo básico, la confección de un balance de situación a final de ejercicio y, sobre todo, por algo que Víctor ha mencionado pero que nadie de nosotros hemos dicho nada, el tema de la consolidación según acuerde el ayuntamiento. Yo creo que el ayuntamiento no va a acordar nada, creo que tendría que haber una norma que regulara el concepto de grupo local y una necesidad de regulación y de fijación de las normas para determinar su método de utilización. No porque esto sea un clamor de carácter técnico, que lo es también, sino porque en el ámbito del subsector público local hay una verdadera huida de aquellos entes de derecho público que deben de rendir sus cuentas a las OCEX o al Tribunal de Cuentas.

D. Adolfo Dodero Jordán

Asesor económico-financiero del Ayuntamiento de Móstoles

Lo primero que quiero decir es que si algo sabemos sobre planificación contable es en la administración local, porque verdaderamente en la administración central los intentos han sido varios pero casi siempre fracasados hasta el año 1981, año en el que se hace ese avance que luego se convirtió en el primer plan general de contabilidad pública del año 83.

Voy a dividir mi presentación en dos partes: primero la planificación contable en las administraciones locales, y vamos a citar algún intento, algún acierto, algún fracaso, incluso en la administración central también y, como esta mañana mi querido profesor Velarde habló de los fenicios, me voy a remontar a una época más “reciente”, nada más que 400 o 500 años.

A nivel de contabilidad yo diría que en la administración central debíamos de evitar un procedimiento bastante burdo que es la contabilidad al redondeo que fue un procedimiento de un tal D. Gonzalo, Gonzalo Fernández de Córdoba ¿no?, también llamado el Gran Capitán, bueno es una forma de contabilizar.

Cuando murió Isabel la Católica, el rey Fernando, convencido por los envidiosos, tuvo que rendir cuentas, y claro que un noble tenga que rendir cuentas pues era verdaderamente un tema duro. D. Gonzalo rinde unas cuentas curiosas, como por ejemplo dice: 10.000 ducados en guantes perfumado para preservar a las tropas del mal olor de los cadáveres de los enemigos tendidos en el campo de batalla, 170.000 ducados en poner y renovar campanas destruidas por el uso continuo de repicar todos los días por nuevas victorias conseguidas sobre el enemigo, esto es la contabilidad al redondeo y termina diciendo 100.000.000 por mi paciencia en escuchar ayer que el rey pedía cuentas al que le ha regalado un reino. Estas son las legendarias cuentas de D. Gonzalo Fernández de Córdoba, que verdaderamente no entraba en muchas profundidades, no había instrucción adicional ni tampoco indicadores de gestión.

Lo cierto es que las verdaderas cuentas de D. Gonzalo son mucho más aburridas, son estas: ahí en cuenta castellana, expresa en 1507 creo recordar, lo que costaban los atabaleros, los tambores, los arcabuceros, etc. que concretamente pueden ustedes comprobar que en general eran 750 maravedíes y debajo aparece la firma de D. Gonzalo. Estas son las auténticas cuentas aburridas de D. Gonzalo Fernández de Córdoba, alias el Gran Capitán. Es decir, algo ya se pomenorizaba.

Claro está que hacer las cuentas en aquella época a nivel central era complicado y sino que le pregunten a Torregrosa que fue encomendado por Felipe II, para hacer la contabilidad por partida doble, entonces se llamaba el método italiano, el método libro de caja.

El sistema fue un auténtico fracaso, el señor Torregrosa no pudo aprobar el primer balance, y cosa curiosa, se le da hasta una segunda oportunidad; y Felipe II en esta segunda oportunidad era consciente de la dificultad, que algunos conocemos, de hacer el primer balance.

Entonces Felipe II en su Real Cédula, porque le vuelve a dar una segunda oportunidad a Torregrosa, dice *“porque algunos ministros a quienes por pliegos firmados de vuestro nombre pedisteis os dieran cuenta y razón y los restos de lo que debían y estaba a su cargo y eran obligados conforme a la dicha mi Cedula os pusieron algunas dificultades y otros impedimentos y os dejaron de dar lo que así os pedían, no pudisteis proseguir y llevar adelante el dicho libro de caja”,* tal libro de caja era el libro mayor, entonces no lo pudo hacer porque algún ministro lo amenazó de muerte incluso, eso de pedirle cuentas a un noble era difícil, en términos de alcaldía no se yo cómo se podría traducir esto ahora, pero tiene su fama.

Sin embargo la cuna de la partida doble en sí en los municipios y la primera contabilidad que se conoce, descubierta por el historiador Nández Estebez, también de AECA, buen amigo, presidente de la Comisión de historia de la contabilidad, la encontró en Medina de Rioseco de Valladolid, 1539-1540 las cuentas del pan, partida doble con el procedimiento que desarrollaría pocos años después en 1590 Solorzano, natural de Medina de Rioseco. He estado allí investigando las cuentas y solamente el documento es para ponerlo en un marco, es precioso, y pone manual.

El manual copiador era el libro diario, se llamaba manual copiador de 1540 y pone *“son del pan que se compró para el proveimiento de esta villa”* y esa cuenta se hace por partida doble y se calcula el resultado y además se cargan y abonan al banco

porque el banquero Gaspar Enríquez era familiar del Almirante de Castilla, de la familia de los Enríquez.

Ya entonces tienen asientos, quebrados por ejemplo 91/97, son cuenta 91 a cuenta 97. Había un abecedario, las cuentas estaban numeradas, la cuenta 91 es la que se supone que era el debe y la cuenta 97 era el haber, y las cifras están hechas en cuenta castellana. Cuenta castellana que ha pervivido hasta casi 1700 y que se pensaba que con su uso era más difícil de adulterar la información; así, el número de cuenta está en guarismos, en cuenta árábica, pero en cambio la contabilidad se hacía en cuenta castellana.

Hay cuentas incluso de partida cuádruple porque contabilizaban el pan y además llevaban contabilidad de costes, nosotros no hemos conseguido todavía el CANOA, pero yo no desisto de que lo consigamos, pero sin embargo Medina de Rioseco cuando entregaban el trigo a los molineros para que les devolvieran pan cocido tenían una doble columna en el debe, por ejemplo las cuentas de la Pascuala dicen: *Debe la Pascuala, la mujer de Pedro Martín, tantas fanegas*, porque le daban fanegas y lo medían en volumen y en peso y luego cuando la Pascuala devolvía pan cocido, descargan en el haber y, además, tenían el cálculo del equivalente y ya contabilizaban en número y en peso de esos panes, calculaban la merma y sabían perfectamente si la Pascuala había sisado o no había sisado harina y así con la Pascuala como con todos. Eso lo hacíamos en ayuntamientos en 1539, 1540 cuando en el estado no podían.

Poco después encontramos un libro, manual copiado desde 1619 hasta 1627, que en este momento estamos investigando un equipo de profesores en la universidad San Pablo CEU. Yo soy el coordinador del equipo y tenemos 700 páginas por partida doble y es la contabilidad de todo el ayuntamiento. Arriba pone manual copiado desde 1619 hasta 1627, con esa U alta que luego se hizo un cero y que luego se ha hecho un punto, que se llamaba el Calderón, que era el separador de los miles que fue evolucionando.

Como ven ustedes en los ayuntamientos de esto de la partida doble se sabía un montón, incluso contabilizábamos de todo, por ejemplo besugos, truchas y carneros. Por ejemplo, en una pragmática de los Reyes Católicos, Fernando e Isabel, de 1500, donde son instrucciones, *la obligación de los corregidores a tomar las cuentas de propios y repartimientos* y miren como dicen *que no consientan el repartir gallinas, ni perdices, ni besugos, ni carneros, ni hachas, ni otras cosas semejantes entre la*

justicia y los regidores. El control se hacía de una forma bastante eficaz, al que hacía esto a la segunda vez le cortaban la mano y ya estaba resuelto el problema y, por tanto, la preocupación por la intervención existía desde el principio.

Pero claro, nos vamos a encontrar asientos donde sí hay repartos, aquí tienen en esta contabilidad que estamos viendo de Medina de Rioseco un bonito reparto, ahí dice *al regidor Bernardino del Tuerto por gastados de orden de esta villa en truchas y salmón que se envió a Valladolid al regidor Francisco de Eraso para regalar a algunas personas para el buen despacho del pleito de privilegio del portazgo de esta villa con el condestable,* entonces la contabilidad recogía absolutamente todo, hasta los cohechos.

También tenemos otro ejemplo de pescado, dice por *el costo de orden de esta villa montó un regalo de pescados que se envió a Madrid a sus excelencias del almirante,* al Almirante de Castilla pero ahora el dueño de Medina de Rioseco, y *duquesa su madre* que era Victoria, que aparece en muchos libros de historia *para esta cuaresma, con lo cual se le sirvió por esta vez para los tener gratos, para valerse de su favor en todas las ocasiones que se le ofrecieran a esta villa.*

Nosotros en la contabilidad por partida doble en los ayuntamientos requisamos absolutamente todo, incluso poco después Joan Rodríguez mayordomo que fue de San Sebastián de los Reyes, en un rendimiento, en una toma de cuenta y razón, también explica los ingresos que tenía al arca de tres llaves y los gastos, *cuenta tomada a Joan Rodríguez (con 2 erres) mayordomo que ha sido del concejo de este lugar del año de San Miguel de 1627 a San Miguel de 1628: item se le pasa en cuenta once mil y siete maravedíes que apareció haber pagado al haberse gastado en la denuncia que se hizo al concejo del lugar ante el señor vicario de Alcalá en razón de haber comido los sábados pescuezos de carnero y vaca como apareció por cuenta y razón.* Es decir, el concejo había tomado pescuezos de carnero y vaca y como el sábado era vigilia, el vicario de Alcalá les pone una multa que paga el erario municipal evidentemente y se contabiliza convenientemente, luego Joan Rodríguez tuvo alcance y le condenaron a pagarlo en 7 días, pero además al final *lo firmaron todos los testigos que supieron.*

Incluso se contabilizaban empleados importantes, que ahora no tenemos, por ejemplo para los conjuros y dice: *debe Miguel de Santiago clérigo 2900 maravedíes, D. Juan Arrufao, que era el mayordomo de copios ligados en el susodicho por esta villa que los hubo de haber de su salario de conjurar los nublados y tempestades y*

son de su salario de todo este año, entonces el hombre tenía un salario y su trabajo era conjurar esos nublados y esas tempestades, todo esto lo registrábamos por partida doble convenientemente; hasta una forma peculiar de fe pública, así hemos encontrado, una fe pública un poco forzada como este asiento que hemos encontrado aquí, *cuenta 155 a cuenta 148 deben costas generales dice por gastados en el berdugo que por orden de esta villa se truxo de Valladolid para dar tormento a un hombre preso en la cárcel de esta villa por ladrón cuatrero y a otro por sospecha del pecado de fondo*, era una forma de fe pública un poco forzada pero realmente el gasto del verdugo también lo pagaba el ayuntamiento.

Ya por último de este análisis histórico hubo un antecedente más reciente, del Ministerio del Interior, el Plan de D. Ramón de 1886; el día 8 de junio aparece un decreto con un preámbulo, que verdaderamente es para leerlo, del que destaco algunas frases de D. Ramón Rodríguez Correa, *Reglas para unificar la contabilidad de las operaciones que adjuntan diputaciones provinciales y ayuntamientos del reino*. Aquí explica que los ayuntamientos hacen lo que quieren, que son muy vagos, que no dan ni golpe y *dice esto ha concluido, desde el 1 de octubre próximo todos han de ejecutar las operaciones, hora es ya de ponerse a trabajar*, y explica incluso que no se podía ir a los sembrados si no habían pasado los asientos contables al mayor, entonces D. Ramón Rodríguez Correa advierte que se había puesto en práctica en algunos ayuntamientos de Madrid, por ejemplo en el ayuntamiento de Madrid capital que no tenía nada de partida doble. El primer intento que verdaderamente ha funcionado ha sido ya el de 1981.

En tiempos un poco más recientes, el primer plan de contabilidad fue el de empresas en 1973, luego ya en el 77 la Ley General Presupuestaria encomienda al Ministerio de Hacienda que confeccionase un Plan General de Contabilidad Pública y es la historia del Plan provisional del 81, aplicación experimental del 82, y en el 83 el primer plan. En el 90 aparecen nuestras instrucciones de contabilidad y señalo el hecho importante, que aquí se ha citado, de la creación de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, que hizo ocho documentos importantísimos y que todavía están de actualidad. Fue la base del Plan General de Contabilidad Pública 94 y creo que es así como se debe hacer un Plan. Primero enunciemos los principios y luego adaptemos las cuentas para poder cumplir con esos principios. Bien se va adaptando a la Administración General del Estado, a la Seguridad Social y se hacen algunas modificaciones, por ejemplo en la Administración Central se introducen las operaciones con derivados en el 98 y ahora tenemos que, como otro hecho

contable, que aquí ha pasado de soslayo, empezar a plantearnos que ha pasado con las NIC, con las nuevas Normas Internacionales de Contabilidad, porque estamos adaptando un plan que también podemos tener el peligro de que sea obsoleto el mismo año en que se adapte. Me imagino que la IGAE va a empezar a estudiar el Nuevo Plan General de Contabilidad Pública y luego habrá que hacer la correspondiente adaptación.

Los problemas de las Instrucciones de contabilidad del 90 también resumidamente, las que todavía tenemos en vigor, son primero que nacen ya obsoletas; en el año 90 se aprueba el Nuevo Plan de Contabilidad en la empresa privada y, sin embargo, nosotros entramos con un plan que estaba basado en el plan del año 73 de la privada, 83 de la pública. Que se basaban en partida doble, que eran obligatorias para todos los entes locales independientemente de su dimensión y que eran excesivamente minuciosas, por eso, coincido con Francisco en que verdaderamente las nuevas intrucciones de contabilidad, y por ello felicito a la IGAE, son mucho más simples, más lógicas y mucho más coherentes, se supone que quien las tiene que aplicar tiene que tener conocimientos de contabilidad y que, por tanto, tampoco hace falta dirigirlo como a un niño. Carecen de principios, los cuatro principios que ni siquiera se llaman principios, se llaman criterios de valoración y además tienen resumidos en uno los dos más importantes que son el de devengo y el de prudencia.

¿Qué va a aportar este Plan al que nos estamos adaptando?. En cuanto al inmovilizado yo destacaría que aparece la cuenta de Investigación y desarrollo y los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, que antes con las instrucciones de contabilidad se consideraban arrendamientos normales cuando realmente el leasing financiero se contabiliza en la empresa privada y en el Plan General de Contabilidad Pública como una deuda financiera a todos los efectos, también por cierto en el SEC'95, así que los que tengan operaciones de leasing financiero que sepan que para el equilibrio presupuestario se tiene que computar igual que si fuera deuda.

El grupo 0 en el Plan General de Contabilidad Pública, se convierte en un grupo exclusivamente de control presupuestario, no como en nuestras instrucciones que tienen también cuentas de orden y avales y tienen compromisos con cargo a ejercicios futuros.

Un tema que también ha sido muy comentado y que puede ser polémico es que desaparece la fase P; como tal orden de pago en el Plan General de Contabilidad

Pública no existe, existe para organizaciones ramificadas, que no es el caso, además con un mecanismo complejo porque funciona dentro del grupo 5, pero en este caso se llegó a la conclusión de que realmente los ayuntamientos que quieran mantener la fase P, usando cuentas no utilizadas en el plan, abiertas, la pueden seguir manteniendo, y por tanto en ese sentido tampoco habría excesivos problemas.

Por descontado, desaparece el grupo 8, de resultados, ahora ya gastos e ingresos se regularizan pasando a la 129 que en el plan de la empresa privada es pérdidas y ganancias y aquí se llama resultado económico patrimonial, pero no deja de ser lo mismo.

La subvención al capital, ya lo ha dicho Víctor, en el PGCP se consideran ingresos del ejercicio, da igual que sean de capital o que sean corrientes. Este tema ha sido muy debatido en otros foros, argumentando que se incumple el principio del devengo y que las subvenciones deberían funcionar como en la empresa privada, en grupo 1 y luego pasando al resultado del ejercicio proporcionalmente a la amortización de los bienes que han sido financiados con ellas. Bien, esto se debatió mucho en el PGCP en el 94 y al parecer se consideró que como las subvenciones de capital son algo muy habitual en el sector público, se debería darles este tratamiento, pero no cabe duda que aquí estamos ante un tema del que se va a hablar y ya se habló en el PGCP, pero, nos guste o no nos guste, el PGCP 94 está ahí y lo que no puede hacer la adaptación del plan general es cambiar el mismo plan, entonces podemos tener nuestras opiniones pero el plan general 94 dice que las subvenciones de capital se consideran ingresos del ejercicio y así van lógicamente en nuestra adaptación.

Un tema que puede crear algún puesto de trabajo adicional, puede ser la obligación de reclasificar a final de ejercicio los pasivos financieros en corto o largo plazo, lo digo un poco en broma pero es un trabajo adicional, engorroso, desaparece ese concepto de medio plazo anticuado que teníamos indefinido, ahora ya será corto plazo, un año o menos y será largo plazo lo que es superior al año.

Las cuentas de periodificación, tema importante, porque además es el criterio SEC 95 que tenemos que aplicar para el cálculo de la estabilidad presupuestaria, de forma que tenemos que computar los gastos financieros de acuerdo con la Ley de Estabilidad Presupuestaria, con criterio de devengo y, por tanto, como el criterio que aplicamos en el plan de contabilidad actual en nuestras instrucciones es el de caja,

contabilizamos los gastos financieros cuando nos los cobra el banco, habrá que hacer los correspondientes ajustes de intereses devengados y no pagados con las cuentas correspondientes 526, 527 a finales del ejercicio.

Y por último, un tema bastante polémico que también puede dar algún problema, es el de los aplazamientos y fraccionamientos, que producen la anulación del correspondiente derecho de cobro. Evidentemente, un aplazamiento, un fraccionamiento, aunque suponga una anulación al derecho de cobro, ese derecho va a volver a su fin cuando se cobre, o sea que realmente sería dejarlo para un año.

Resumiendo, valoración en cuanto al Plan General de Contabilidad Pública, es un plan que ha sido definido como devengo moderado, cercano al devengo completo, yo creo que es un plan bastante avanzado y que se está tomando como modelo, sobre todo en Iberoamérica, tiene una vocación universal pero requiere adaptaciones a cada sector, no ocurre como por ejemplo con el plan colombiano, que es un plan para todo Colombia, para empresas públicas, para entidades locales, y claro, es un desastre, están intentando hacer ahora el primer balance y no lo han conseguido, es un plan tan ambicioso que es absolutamente inviable, y luego tampoco llega al devengo completo, como los planes australiano, neocelandés, que son planes que son puramente el plan de la empresa trasladado a la administración pública, aunque yo tampoco creo que deba ser así, pero sobre este tema se debate muchísimo en otros foros, tiene una gran coherencia en su desarrollo y como decía antes la comisión de principios y normas contables públicas se creó para ello precisamente y surgió después de ese estudio, es un plan abierto que admite añadir cuentas que no estén ya ocupadas, es fácilmente consolidable, y por tanto ahora sí que se pueda hablar de los estados consolidados, porque ya el plan de contabilidad, de las sociedades mercantiles públicas es muy similar en criterios de devengo al plan de los ayuntamientos y esos problemas de consolidación que ciertamente antes los había, ahora ya no van a existir, al menos tan graves, y supone un compromiso entre el gerencialismo y la contabilidad de controles.

¿Qué aspectos polémicos tiene?. Fundamentalmente el tratamiento peculiar de los bienes de dominio público que tiene este plan, pero también lo tiene el SICAL, no se entiende que se haga una calle y cuando se termina se da de baja en el neto patrimonial. Yo aquí suelo decir que esto es como dicen los ingleses, que no es que ellos conduzcan al revés del resto del mundo, sino que el resto del mundo es el que lo hace mal. Yo sé que esto es polémico, pero soy de los que dicen que las calles

nunca han sido de un ayuntamiento, el ayuntamiento lo que tiene que hacer es limpiarlas, barrerlas y repararlas y por tanto, si son del dominio público, no sé que pinta en el balance, pero en fin, sé que decir esto supone algo polémico. También es cierto que en cuanto a los contras, teníamos otro problema, y ¿qué hacen entonces los préstamos que pedimos para hacer la calle en el pasivo de nuestro balance?, nos encontramos con un pasivo que está financiando a nada. Pero en fin, para eso como digo hay otros foros.

Otro tema polémico es el grupo 0 que se debatió mucho en el seno de la Comisión y es un grupo que nace, aparece y desaparece. Se lleva durante el ejercicio, a nadie le importa, ¿alguno de ustedes ha consultado el grupo 0 durante el ejercicio?, ¿para qué?, pues sí pero sólo sirve para controlar si la aplicación informática funciona.

Para qué quieres mirar la cuenta de presupuesto de gastos, créditos disponibles o gastos comprometidos, que te lo va a dar por totales, cuando no tienes nada más que mirar la ejecución del presupuesto que te lo va a dar por totales, por parciales y por partidas. Entonces, realmente el grupo 0 es más bien folklórico, es un grupo que se pone ahí, que se abre, que se pone todo el año y que cuando llega el cierre del balance desaparece.

Hay que tener en cuenta que ahora es un grupo de control presupuestario, en el balance no verán cuentas del grupo 0, antes las veían, lo ven ustedes en el SICAL porque tienen cuentas de orden, pero en el nuevo plan no aparece el grupo 0. El grupo 0 desaparece y en el balance hay activos y pasivos, no hay más. Y por tanto, algunos nos preguntamos para qué sirve, al final se acordó que debía mantenerse, primero porque está en el Plan General de Contabilidad Pública, yo lo acepto, y segundo porque desde el punto de vista del control de la aplicación en sí, puede ser un instrumento para ver si los enganches son correctos, pero esto es más bien auditoría informática que otra cosa.

Otro tema es el tratamiento, que siempre choca a los de fuera, de las nóminas, cuando se pagan, se considera que se han pagado también las retenciones por IRPF y las de la Seguridad Social, luego en el Plan General de Contabilidad Pública se recoge esa deuda con la Seguridad Social, pero por ejemplo se recoge sólo la deuda, y tiene su lógica, por la parte del trabajador, porque la deuda por la parte, digamos, del ente público, aparece ya en su partida presupuestaria acreedores por obligaciones reconocidas.

Tiene un tratamiento engorroso el de las transferencias de crédito, de las modificaciones de crédito, que afortunadamente y creo que con gran acierto se ha simplificado en la adaptación.

Otro problema, el tratamiento de pagos a justificar, al que ya se han referido anteriormente, que se considera que se mueve dentro de la misma tesorería y se carga a una cuenta, creo recordar que es la 58, dentro del grupo 5, es un procedimiento que tendremos que asimilar aunque al principio pueda resultar un poco engorroso y que no se registran compromisos de gastos con cargo a ejercicios posteriores, entre otras cosas porque el grupo 0 como digo es de control presupuestario.

¿Qué tiene el Plan General de Contabilidad para las Entidades Locales 2004 que no tiene el Plan General de Contabilidad?, ¿qué aporta incluso por encima del Plan General de Contabilidad Pública?.

En el inmovilizado no financiero quizá lo más espectacular es el subgrupo 24 que es el patrimonio público español, un subgrupo expreso para registrar todas las variaciones y controlar el patrimonio, los bienes afectos al patrimonio público del suelo. Tiene además, en el grupo 7, los ingresos que provengan de ese patrimonio. Tiene en el grupo 6 gastos, es decir, se puede hacer un control, aunque a mi modo de ver, solo faltaría por enganchar algunos ingresos, como por ejemplo, bienes del patrimonio entregados a sociedades mercantiles públicas en ampliación de capital, que esas sociedades a su vez generan ingresos, es decir, el tema va a ser complejo y va a dar lugar a varios debates, pero en principio es un tema importantísimo de esta adaptación.

Añade el registro de operaciones de intercambio financiero que es bastante complejo, pero realmente tiene cuentas suficientes para poder hacer esos registros de los swaps, los derivados y por tanto, es absolutamente actual.

Se incluyen los indicadores y ratios en la memoria, tema novedoso que no tiene el Plan General de Contabilidad Pública incluso y el resultado presupuestario es más analítico que en el Plan General de Contabilidad Pública. Me voy a referir por último a esta estructura, porque creo que es fundamental desde el punto de vista analítico.

A mi lo que me parece interesante es que añadamos incluso un nivel más al que tiene el Plan General de Contabilidad Pública, que es el resultado que podemos llamar corriente.

¿Qué problemas hay que habría que superar entre otros de los que se ha hablado aquí?.

Bueno, ya lo he dicho en el seno de la IGAE, lo ha dicho la Federación de Municipios, y es que la triste realidad es que la mayoría de los ayuntamientos que no se llamen Madrid, Barcelona, u Hospitalet, en general están en manos de empresas desarrolladoras de aplicaciones, no voy a hacer publicidad, AITOS, ATM, TAO, etc. y entonces, a la hora de la verdad lo importante va a ser si las aplicaciones informáticas, que en este momento estamos aplicando en Ayuntamientos o en Diputaciones, que también están en manos de estas empresas, van a cumplir con los requisitos, si estas aplicaciones verdaderamente van a dar todos los documentos que dice la nueva norma y van a ser fiables. Incluso hemos llegado a pedir en la Federación que se haga un organismo homologador, porque muchas veces en un ayuntamiento de 40, 50, 60.000 habitantes se está utilizando una aplicación y a lo mejor llega al organismo de control externo o el Tribunal de Cuentas, y dice que falta el estado E nº 427, es que la aplicación no lo da.

Digamos que en términos generales habrá que adaptarse a las normas internacionales de contabilidad y por tanto a lo mejor hay que cambiar el Plan General de Contabilidad Pública.

Por último, para terminar, hacer referencia a otro problema adicional, que no creo que sea el más grave, que es la preparación del personal de contabilidad que tenemos en este momento en todos los ayuntamientos, que tendrán que estudiar este plan que requiere muchas más operaciones no presupuestarias que el anterior, es decir, ahora el devengo y el principio de prudencia nos van a obligar a dotar provisiones, nos van a obligar a utilizar una serie de asientos no presupuestarios que no se hacían y que van a requerir un trabajo adicional y personas más expertas en contabilidad.

La contabilidad de costes en las administraciones públicas

Moderador:

D. Jaime Sánchez Revenga

Director General de Presupuestos

D. Jaime Sánchez Revenga

Director General de Presupuestos

Al presentar esta mesa se me ocurren tres elementos de reflexión básicos: el primero que citarí­a es el de la falta de referente que en los procesos de gestión de las administraciones pú­blicas tienen relacionado con una cuenta de explotación.

Las entidades pú­blicas, empresas pú­blicas aparte, no tienen cuenta de explotación en el sentido estricto; sus costes, sus beneficios, sus ingresos y sus gastos están muy relacionados con otro tipo de beneficios, no solamente con los de la cuenta de explotación, sino beneficios sociales, también costes sociales, y en este contexto la eficiencia y la seguridad jurí­dica constituyen alternativas y elementos de equilibrio tremendamente importantes. La seguridad jurí­dica no nos ha de llevar a administraciones pú­blicas ineficientes y la eficiencia no debe poner en entredicho la seguridad jurí­dica con la que todas las administraciones pú­blicas se pueden mover. Ya el plan de contabilidad del 83 desarrolló un grupo 9 de contabilidad de costes; el plan vigente renunció a ese desarrollo y además en su preámbulo, en su introducción, comentaba la conveniencia de no desarrollarla estableciendo un proceso de reflexión suficiente a las autoridades contables para desarrollar este importantí­simo elemento de análisis de las administraciones pú­blicas, y en este contexto y este punto es el que temporalmente vivimos en este momento.

La segunda idea que yo desarrollaría es la de recursos escasos, antigua y vieja en economía y constante, los recursos son escasos. En el sector pú­blico, si cabe, esta idea de recurso escaso es aún más importante por muchas razones, entre las que voy a comentar dos. Primero, porque el gasto pú­blico se financia con los impuestos, con los ingresos de cada uno de los ciudadanos y, en segundo lugar, porque el sector pú­blico supone un componente económico muy importante en todas las economías. El 40% de nuestra riqueza nacional, de nuestro producto interior bruto, está formado por la actividad del sector pú­blico. El comportamiento de este 40% de la economía en el 100% de la economía es importantí­simo. Las decisiones sobre

gastos y, por tanto, sobre el déficit o sobre el equilibrio son sumamente importantes en el comportamiento de la economía de todo el país.

El proceso de consolidación fiscal que ha vivido la economía española en estos últimos años, en esa idea de autofinanciación, en esa idea de equilibrio, y en este nuevo marco de instrumentos de política económica en el que únicamente la política fiscal forma parte de los instrumentos disponibles para cada uno de los países miembros, constituye un elemento básico también que nos hace pensar en la importancia de la definición de costes en el funcionamiento de la administración pública.

La Ley de Estabilidad desarrolla varios principios, uno de ellos el de estabilidad, el de plurianualidad, el de transparencia e introduce también otro que parece que está un poco a trasmano, que no tiene una relación directa e inmediata con los anteriores, que es el principio de eficiencia. El principio de eficiencia que compone un contexto compatible y además que equilibra los tres anteriores y que está directamente relacionado con el tema que nos ocupa en estos momentos que es la definición de los costes del funcionamiento de las administraciones públicas.

En este contexto de estabilidad, de recursos escasos, toma cuerpo la idea de priorización en la asignación de recursos. Definido el límite del gasto público, y además en el Estado, en las administraciones públicas centrales, de forma muy temprana en el mes de marzo, referido al año siguiente, la incógnita que queda por reflejar respecto a qué va a llenar ese límite de gasto es la priorización de recursos. Ésta tiene un componente político indudable: qué políticas públicas, se distinguen o se priorizan o se financian de forma más prioritaria que otras, pero desde luego, una vez definida esa prioridad política, la eficiencia en la asignación de los recursos es importante. Yo diría que es el otro elemento básico de asignación y en este punto también el saber cuánto nos cuesta un servicio público, cuánto de eficiente es, cómo se van a emplear mejor los recursos públicos escasos y además previamente topados y definidos por el límite del gasto, suponen también un elemento muy importante.

El tercer punto que yo destacaría como elemento de reflexión es el de la toma de decisiones económicas basadas en datos contables. En este aspecto, todos los instrumentos de análisis que tenga quien haya de disponer y haya de asignar o proponer la asignación de recursos públicos, todos los instrumentos de análisis de que pueda disponer son pocos, porque para la toma de decisiones cuanto más

elementos de análisis se tengan, probablemente menos posibilidades habrá de errar. Y en este contexto el saber cuánto cuestan las cosas, no solamente los recursos presupuestarios que se asignan, es importante.

El desarrollo normativo que ha supuesto la Ley General Presupuestaria, que en parte ya ha entrado en vigor este año, constituye también un elemento importante en esta línea, dado que ha seguido pautas que aparte de desarrollar los principios de estabilidad, de plurianualidad, de transparencia que antes comentaba, ha intentado desarrollar los principios de eficiencia.

La plurianualidad en la LGP está enmarcada en un contexto me atrevería a decir que sutil. La Ley General Presupuestaria ha tenido que tener en cuenta, en su contexto, tres puntos fundamentales que se han intentado equilibrar. Primero, la idea de estabilidad marcada en ese contexto de determinación de límites de gasto previos, y segundo la idea de mantenimiento de esa estabilidad, en el medio y largo plazo a través de la elaboración de escenarios presupuestarios plurianuales que se elaboran por el Ministro de Hacienda y se comunican al Consejo de Ministros; y tercero, el elemento que destaca la validez y el papel preponderante que significan esos escenarios presupuestarios plurianuales, que en la Ley de Estabilidad, creo recordar que es en el artículo 12, se establece que cualquier decisión que tenga incidencia en el gasto público, tanto sea una decisión normativa, contractual o administrativa que no quepa en esos escenarios presupuestarios previamente aprobados, no podrá ser aprobada. Este mandato de la Ley de Estabilidad, este contexto de normas procedimentales en relación con el gasto público, la Ley General Presupuestaria lo debería enmarcar en un contexto lo suficientemente ágil para que los departamentos de gestión no se viesan encorsetados por ese mandato, pero que al mismo tiempo estuviesen inmersos en ese compromiso. Nada que no esté en el escenario presupuestario plurianual podrá ser decidido si no es financiable en ese contexto de programación plurianual, pero también es lógico que dado que el mundo es cambiante, la realidad es cambiante, sus escenarios presupuestarios deberían adaptarse de forma permanente a esa realidad y en ese contexto financiero limitado. Por eso La Ley General Presupuestaria pone nombres a las cosas, pero en la idea de que esos nombres no se sacralicen, obliga a hacer una programación plurianual a los Departamentos Ministeriales que desarrollen ese escenario que elabora el Ministro de Hacienda, de forma que puedan ser identificadas las decisiones de gestión sobre gasto público, pero permite también que esas decisiones, en el supuesto de que no estén programadas o constituyan elementos no previsibles,

puedan sacar de los escenarios presupuestarios otras decisiones previas, en tanto en cuanto otra decisión con incidencia en gasto público ha sido priorizada. La Ley en este aspecto es flexible, marca un procedimiento, de la misma forma que la Ley de Estabilidad es una ley fundamentalmente económica, en materia presupuestaria la Ley General Presupuestaria es una Ley de procedimiento pero que se enmarca en un contexto, basado en la Ley de Estabilidad, que es rígida, en sentido económico, en tanto en cuanto apuesta claramente por la estabilidad presupuestaria, enmarca un procedimiento ágil para cumplir esa estabilidad presupuestaria sin merma de la capacidad y las competencias en la gestión.

Por otra parte, también, la Ley General Presupuestaria desarrolla otro aspecto importante que es la identificación de objetivos en los procesos de asignación de recursos. Y también hace hincapié en contenidos, más que en formas.

La identificación de objetivos en los contextos de formación de los presupuestos anuales desarrolla unas etapas que fundamentalmente son las nuevas referencias presupuestarias. La Ley General Presupuestaria obliga a cambiar las clasificaciones presupuestarias y ese desarrollo, que en estos momentos se está elaborando, tendrá en cuenta qué programas tienen objetivos concretos mensurables y, por tanto con asignación directa de objetivos, con asignación directa de recursos a esos objetivos y qué otras clasificaciones de gasto, qué otro tipo de programas de gasto no tienen objetivos directos pero constituyen elementos de apoyo y que por lo tanto las decisiones sobre asignación de recursos a estos programas de apoyo, fundamentalmente administrativos, de gestión, lo que cuestan, lo eficientes que son esos programas serán elemento básico. Aquí, la contabilidad de costes, la definición de los costes de estos programas y de estas actividades de la Administración será elemento básico para la asignación adicional de recursos.

También la Ley General Presupuestaria en su artículo 71 prevé un balance de resultados; por primera vez aparece un balance contable que no es de números, valga la expresión, es de resultados físicos respecto al cumplimiento de objetivos y acompañado, por supuesto, de las valoraciones correspondientes y en este aspecto también, el tema que nos ocupa es indudablemente importante.

Por último, la Ley General Presupuestaria, en su artículo 72 introduce en nuestra normativa un elemento totalmente nuevo, que es la evaluación de políticas públicas. La evaluación de las políticas públicas, que no es una evaluación contable, que no es una evaluación de cumplimiento, sino que es una evaluación de cumplimiento de

finalidades estratégicas que persiguen las políticas públicas en un contexto de asignación de recursos, más largo en el tiempo, constituye también un elemento de referencia importante como usuario de esta información relacionada con la contabilidad de costes. ¿Que fines estratégicos están sirviendo las políticas públicas?. ¿Cómo los estamos consiguiendo?. A qué coste y qué desviaciones existen de cara a seguir asignando o no recursos a esas políticas públicas, constituyen uno de los elementos también novedosos de la Ley General Presupuestaria con íntima relación respecto al tema que nos ocupa. En este contexto, por tanto, creo que la importancia de la determinación de los costes del funcionamiento de los servicios públicos es clara y determinante. Es cierto que ya la Ley del 77 y algunas disposiciones posteriores hablaban de coste y rendimiento de los servicios públicos; es cierto también que el desarrollo que ha tenido este proceso, probablemente, ha sido más pobre que lo que esperábamos todos, pero es cierto también que los niveles de conocimiento actual de funcionamiento de las Administraciones Públicas, los mandatos y las limitaciones que tenemos relacionados con los objetivos de estabilidad, las potencias contables e informáticas de la Administración, indudablemente nos ponen en una situación distinta a la de hace ya 25 años.

No quiero ocupar ya más tiempo en mi presentación, únicamente decirles que nos acompañan hoy aquí:

D. Carlos Manuel Abad Ruiz, licenciado en Derecho, graduado social y diplomado en Derecho comparado; en este momento ocupa el puesto de Secretario General del Instituto Nacional de Meteorología, con competencias en toda la materia relacionada con la gestión de personal, contratación, presupuestos, contabilidad, régimen interior, informática, etc.,

D. Ramón Revuelta, Director del Área Económico-Financiera de Radiotelevisión Española en estos momentos, y que ha ocupado puestos en Dragados y Construcciones, McDonald Information, Arthur Andersen y Televisión Española en distintas áreas.

D. Jesús González Pueyo, licenciado en Derecho, Interventor General del Excelentísimo Ayuntamiento de Madrid, en estos momentos, profesor colaborador del INAP, del Instituto Canario de Administraciones Públicas, con publicaciones en materia de presupuestos y contabilidad, y Presidente, hasta el sábado, del Consejo

General del Colegio de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Administración Local.

Y por último, a mi derecha, el Doctor D. Antonio López Díaz, que es catedrático de economía financiera y contabilidad en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de Oviedo, autor de numerosos artículos sobre contabilidad, coordinador y supervisor contable de la contribución española al Proyecto TRANSAC, que se materializa en la publicación de un exhaustivo compendio de la normativa contable internacional, "Transnacional Accounting"; ha sido miembro de la comisión creada en el Ministerio de Economía y Hacienda para adaptar la contabilidad de España a las directivas de la Unión Europea; es auditor miembro del Instituto de Censores Jurados de Cuentas y del ROAC; es miembro fundador de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad y pertenece al grupo de trabajo constituido en el seno de la IGAE que elaboró recientemente el documento que establece las directrices para la implantación de la contabilidad de costes en las Administraciones Públicas.

D. Carlos Manuel Abad Ruiz

Secretario General del Instituto Nacional de Meteorología

La contabilidad de costes no es una herramienta nueva en el Instituto Nacional de Meteorología (INM). Esta Dirección General se ve obligada desde el año 95 a justificar ante Eurocontrol y a través de la intermediación de Aena, los costes que representan para el INM los servicios de ayuda a la navegación aérea, costes que posteriormente son recuperados por aquél organismo (Aena) y transferidos al Tesoro Público. Dicha mecánica, que se sustenta en un Acuerdo suscrito entre el INM y Aena en el año 95, obliga al INM a realizar los cálculos contables, hasta ahora, siguiendo la metodología propuesta por OACI (Organización de Aviación Civil Internacional). Dicha metodología podría resumirse de la siguiente forma:

- Identificación de unidades del INM netamente aeronáuticas, no aeronáuticas y mixtas, en virtud de su vinculación a las actividades que desarrollan.
- Imputación de los costes directos a dichas unidades y establecimiento de los consiguientes pesos específicos entre las mismas en el presupuesto de cada ejercicio.
- Reparto de los costes indirectos anuales en función del número de personas adscrito a cada una de dichas tipologías.

Implantación de CANOA

Recientemente (a partir del año 2002), los costes del INM son calculados en base al modelo contable CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada de Organismos Administrativos) propuesto por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) tras un largo período (7 años de trabajo) de análisis, definiciones conceptuales y afinamientos informáticos. Dichos trabajos, capitaneados fundamentalmente por los funcionarios D. Francisco Almonte Gregorio, D^a Silvia Lobera Pascual y D^a Marta Romero Pedroche (IGAE) y D. Benito Rodríguez Mallol,

D^a Paloma Arriaga Martitegui y D. Manuel Torres Vázquez (INM), han tratado de dar respuesta a los siguientes puntos:

- El INM necesitaba una herramienta contable que le sirviese de base para el establecimiento de los precios públicos y tasas con que trabaja el organismo, en cumplimiento a los criterios de recuperación de costes establecidos en la Ley de Tasas y Precios Públicos.
- El INM necesitaba una herramienta con la que hacer frente adecuadamente a las auditorías y fiscalizaciones que le son practicadas como a cualquier organismo público (Intervención Delegada, Tribunal de Cuentas, Unión Europea, etc.) en lo referente a su gestión administrativa.
- El INM necesitaba igualmente una herramienta contable que sirviese para justificar las cuentas a terceros. En este aspecto hay que hacer hincapié en el carácter multisectorial del INM, dado que abastece mediante sus servicios al público en general, a la aeronáutica y otros medios de transporte (marítimo y terrestre), a Protección Civil, a la Defensa, a otros servicios públicos, y a numerosos sectores económicos (seguros, agrícola, deportes, medios de comunicación, etc.). Todo ello sin olvidar el constante esfuerzo del INM en el campo de la Investigación y el Desarrollo de acuerdo con programas nacionales e internacionales. Es por ello comprensible que al modelo de costes del INM se le exigiese la capacidad de contemplar todas las actividades desarrolladas por el organismo con el fin de cuantificarlas económicamente y justificarlas ante cualquier organismo cooperante o patrocinador (Cicyt, Unión Europea), perdiendo el carácter de exclusividad cuantificadora la actividad aeronáutica. Dicho en otras palabras, el modelo de costes del INM debía ser lo suficientemente flexible, completo y versátil como para ser capaz de suministrar información n-dimensional para todas y cada una de las actividades desarrolladas por este organismo de cara al exterior.
- Finalmente, el INM necesitaba una herramienta que le ayudase a optimizar su gestión cotidiana. Dada su amplia distribución geográfica, con oficinas meteorológicas en todos los aeropuertos y bases aéreas, 16 Centros Meteorológicos Territoriales, una plantilla de 1.600 trabajadores y multitud de enclaves puntuales y medios tecnológicos (radares, satélites, etc.) con elevadas cargas de amortización, la gestión contable debe servir para ayudar en la toma de decisiones por la Dirección General de cara a la optimización de recursos técnicos y humanos.

La personalización del modelo

Para la personalización del modelo CANOA han tenido que seguir hasta el momento las siguientes fases:

1.- Definición de los centros de costes y sus relaciones mediante actividades.

Aunque esta fase es opcional dentro de la filosofía de CANOA (donde lo prioritario es el establecimiento del coste de las actividades), los centros de coste han resultado de una grandísima utilidad en el caso del INM. Ello se ha debido a la elevada componente de los costes indirectos en el esquema de funcionamiento operativo del organismo, donde los mismos medios (fundamentalmente técnicos) son utilizados para una gran cantidad de actividades diferentes. Por consiguiente, esta fase de identificación de los centros de coste consumió una gran cantidad de tiempo en definir las relaciones entre ellos mediante la identificación de las correspondientes actividades auxiliares. También se estableció el concepto de “Centro de Coste Tecnológico”, donde se canalizaron todas las amortizaciones del equipamiento especializado y tecnificado con que cuenta el INM (sistemas de radares meteorológicos, satélites, supercomputación, instalaciones aeronáuticas, sistemas de observación, etc.).

2.- Imputación de elementos de coste a los centros de coste.

Teniendo establecidos los centros de coste, no resultó excesivamente difícil, aunque sí trabajoso, imputar a los mismos elementos de coste de forma directa como los distintos conceptos de retribuciones salariales. Harina de otro costal fue la imputación de otros elementos de coste, como las amortizaciones. Para ello, hubo previamente que montar un sistema de inventario realizar la labor de campo, y adecuar todo ello informáticamente. Fue una ayuda importante, sin embargo, el contar con el sistema Sorolla de la IGAE, que incorporó el módulo de inventario, que sigue mejorando su funcionalidad en la actualidad. Los gastos corrientes (cap. 2) y las transferencias corrientes (cap. 4) se imputaron a los centros de coste manualmente y tras un análisis de cada expediente de gasto, debiéndose establecer criterios de reparto en algunos casos, cuando los costes son considerados como indirectos a centros. Respecto a las facturas de caja fija, se pretende en la actualidad permitir la entrada al sistema de cada Habilitado pagador para realizar las imputaciones a centros de coste en tiempo real. Hasta el momento hubo que

establecer criterios de reparto para la imputación de los costes indirectos, de acuerdo con los diferentes Centros Meteorológicos Territoriales.

3.- Imputación de las cargas acumuladas en los centros de coste auxiliares y en los Centros de Coste Tecnológicos. Imputación a las actividades finalistas.

El estudio de las relaciones entre centros de coste permitió establecer criterios de imputación desde los centros de coste auxiliares o de apoyo a los finalistas (aquellos que realizan labores de cara al exterior, como los Grupos de Predicción y Vigilancia). El criterio de reparto fundamental en estos casos fue el de los tiempos de dedicación. Aquí hubo que diseñar también previamente un sistema de encuesta a los responsables de las diferentes unidades operativas que fue facilitado gracias a la intranet existente en el INM y a una aplicación Web.

Muchos de los centros de coste tecnológicos son utilizados por los Grupos de Predicción y Vigilancia del INM indistinta o complementariamente para ayudar a la confección del “modelo conceptual” atmosférico por parte del predictor que, posteriormente, realizará su tanda de actividades (que afectan a varios usuarios). En virtud de ello se pensó, y esta es una de las características más intrínsecas de la personalización de CANOA al INM, que los tiempos de dedicación por parte de los predictores de los Grupos de Predicción y Vigilancia era un parámetro correcto para la imputación de los costes indirectos a las actividades finalistas del INM.

Finalmente, y siguiendo el esquema conceptual de CANOA, los costes de las unidades DAG (Dirección, Administración y Generales) se imputaron a las actividades finalistas en función de sus importes primarios.

Salidas del modelo

En la actualidad y aparte de abastecer las necesidades de información en meteorología aeronáutica, el modelo del INM permite obtener una gran cantidad de información sobre la organización, pudiéndose señalar:

- Costes totales de las diferentes unidades administrativas o centros de coste que componen en un momento determinado la organización.
- Costes desagregados por elementos de coste de dichas unidades.

- Coste agregado y desagregado de las diferentes actividades auxiliares y finalistas desarrolladas.
- Grado de cobertura de las actividades que obtienen contraprestación económica. En el caso del INM son: actividades de ayuda a la navegación aérea, tasas y precios públicos, y proyectos de investigación. Aunque el gran peso de este capítulo se lo adjudica ampliamente la actividad aeronáutica, la posibilidad planteada de forma insistente en los últimos tiempos de que el INM adquiriera titularidad jurídica propia por su hipotética conversión en organismo autónomo, hace que adquiriera una gran importancia el estudio de dichos grados de cobertura por actividades comerciales.

La desagregación y otros retos

La personalización del modelo CANOA puesta en marcha dentro del INM ha identificado como finalistas las siguientes actividades:

- Tasas
- Precios Públicos
- Aeronáutica de Aproximación
- Aeronáutica de Ruta
- Defensa
- Divulgación, Publicaciones y formación
- Investigación y Desarrollo
- Servicio público de Protección Civil
- Servicio Público de Marítima
- Otros Servicio Público.

Aunque en esta primera etapa el modelo de costes del INM sirva al organismo para sus funciones inmediatas, no cabe duda que el próximo paso (por necesidad) será

una mayor desagregación de las actividades finalistas, debiendo llegarse al detalle, por ejemplo:

- Del coste de los diferentes ítems que componen una O.M. de Precios Públicos.
- Del coste de los diferentes proyectos que componen el apartado de la actividad de I+D.
- Del coste de cada uno de los diferentes servicios públicos que presta el INM.

Tal tarea añade un grado mayor de complejidad al modelo en algo que ya de por sí no ha sido precisamente nimio. Independientemente del esfuerzo realizado en el diseño conceptual de aquél, la labor de análisis e introducción de la información cuenta con una gran carga. A título de ejemplo, el cálculo de costes del ejercicio 2002 pasó por analizar en detalle:

- 302 expedientes de gasto de los capítulos 2 y 4.
- 20.467 facturas de caja fija
- 35.604 elementos de inventario con sus correspondientes familias, subfamilias y naturalezas.
- 12 encuestas de tiempos de dedicación a 100 unidades del INM.
- 20 conceptos de 12 nóminas de 1.500 empleados.
- Aplicación de diferentes criterios de reparto (número de personas, metros cuadrados, tiempos de dedicación., importes de actividades finalistas) para el tratamiento de los costes indirectos.
- 200 actividades auxiliares y 10 finalistas.

Ello da una idea de las dimensiones que una matriz matemática adquiere en contabilidad analítica ante cualquier desagregación añadida. Afortunadamente, los nuevos medios informáticos han servido para aligerar notablemente las tareas de cálculo, tarea que era impensable hace tan sólo unas décadas.

Queda también como reto importante consensuar a nivel internacional un modelo de costes que sea aplicable en la mayoría de los servicios meteorológicos nacionales con criterios comunes. Ello permitiría, mediante técnicas de benchmarking establecer criterios de intercomparación, rentabilidad y eficacia, tan necesarias en cualquier política de control del gasto público.

D. Jesús González Pueyo

Interventor General del Ayuntamiento de Madrid

En primer lugar agradecer el que la Intervención General de la Administración del Estado me haya invitado a estas Jornadas para tratar el tema de la contabilidad de costes en las entidades públicas, concretamente en el ámbito local.

Este tema de la contabilidad de costes, no sé en el Estado, pero desde luego en el ámbito local ha sido un tema que siempre ha estado muy dejado de la mano de Dios, no sé si porque tampoco interesaba o si porque, efectivamente, no existían medios suficientes como para poder abordarlo, pero desde luego, es un hecho incuestionable que el tema de la contabilidad de costes, es decir el tema de controlar la eficiencia y la economía mediante el análisis de los costes y la productividad, es algo que es fundamental para la racionalización de la gestión pública.

Este tema había preocupado ya, en el ámbito local, desde hacía tiempo al extinto Instituto de Estudios de la Administración Local. Este Instituto, que desde luego fue un gran precursor en todos los trabajos que se han realizado y todos los estudios que se han realizado en el ámbito local, desarrolló ya en el año 69 y desde el año 69 precisamente hasta el año 78 un programa de investigación en equipo que lo que pretendía era llevar a cabo un análisis de todos los servicios locales y formular una serie de sugerencias para tratar de buscar la forma mejor de determinar cuál era la forma de gestionar este tipo de servicios; con ello se pretendía, como digo, facilitar qué criterios debían de tenerse en cuenta para implantar o no la gestión indirecta o la gestión directa de los servicios al poder comparar los costes del desarrollo de la gestión municipal con los costes que se pudieran obtener mediante la concesión administrativa o cualquiera de las otras formas de gestión por terceros de los servicios públicos locales.

Prescindiendo del pasado, es una realidad que hoy estamos ante un mandato que está contenido en la normativa vigente: Por una parte, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en el artículo 192 exigía, y exige porque sigue en vigor, a los municipios de más de 50.000 habitantes y demás entidades de ámbito superior, a

acompañar a la cuenta general, de una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y de una memoria demostrativa del grado de cumplimiento de los objetivos que se hubieran programado, con indicación de los previstos, de los alcanzados y de los costes en la obtención de esos objetivos. Mandato que aún es más tajante hoy en la Ley de Modernización del Gobierno Local, la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, que en el artículo 33 marca los distintos criterios que tiene que llevar a cabo la gestión económica de los municipios de gran población, y en sus apartados e) y f) nos habla, en primer lugar, de la introducción de la exigencia del seguimiento de los costes de los servicios y en segundo lugar, de la asignación de recursos con arreglo a principios de eficacia y eficiencia, que dice que se deberán de hacer en función de la definición y el cumplimiento de los objetivos.

Ya ha hecho referencia el Director General de Presupuestos a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, donde entre los principios informadores de la misma se encuentra también el principio de eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos, lo que significa, o lo que está dando una gran potencia al tema de la contabilidad de costes y la contabilidad analítica.

El precepto del artículo 133 a que me he referido de la Ley de Modernización, al igual que los artículos 192, 201 y 202 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, obligan a la adopción de determinadas técnicas que permitan la estimación de los costes y la medición en la consecución de los objetivos. Ello obliga a la implantación, lógicamente, de una contabilidad de costes y una contabilidad de gestión, al mismo tiempo.

La contabilidad de gestión, que es un instrumento que puede utilizarse, en primer lugar, para conocer los resultados y cómo se obtienen por cada uno de los centros del coste, lo que permitirá facilitar la toma de decisiones. En segundo lugar, conocer cuáles son los resultados, en tercer término el proceso de control. La contabilidad de gestión, lógicamente puede contribuir a la realización del control, tanto del proceso de planificación como del proceso de evaluación, y de ahí que este tipo de contabilidad tenga una gran importancia ya desde el mismo momento de la elaboración del presupuesto, que constituye un proceso complejo en cuanto implica la participación así como la integración en el mismo de todos los niveles gestores, de todos los niveles de responsabilidad del ente local. A partir de él, la ejecución de la planificación y de la confección del presupuesto y de forma periódica la evaluación de la actuación de los distintos órganos gestores del Ayuntamiento.

La contabilidad de gestión es una contabilidad que es aplicable a todas las entidades del sector público, si bien es necesario tener en cuenta las peculiaridades de cada una de las organizaciones locales a la hora de la implantación de este modelo de contabilidad. No es lo mismo una entidad que otra, por cuanto que todas tienen sus peculiaridades.

La necesidad viene forzada porque la información proporcionada por los estados financieros tradicionales no llega a ser suficiente para la adopción de las decisiones en la ejecución del gasto público. La información suministrada por los estados financieros tradicionales ofrece una visión global de la organización, pero limitada exclusivamente, para la toma de decisiones, muy limitada a la hora del apoyo de la toma de decisiones por los responsables de la gestión. De ahí que sea necesario que haya de ser completada con una información más detallada sobre cada una de las partes de la organización, información que elabora precisamente la contabilidad de gestión, que se concreta en una serie de objetivos:

En primer lugar, procurar el empleo eficiente de los recursos públicos y de una forma también económica, posibilitando el control de la gestión. En segundo lugar, es muy importante por cuanto que las tasas tienen un condicionante en el ámbito local, lo mismo que en el ámbito estatal, y es de que su importe no podrá superar nunca el coste de los servicios, luego es necesario estudiar el coste de los servicios para determinar el importe de las tasas, importe que se evaluará a partir del informe técnico correspondiente. Es muy importante también, para la evaluación, y la elaboración de los Presupuestos locales, pues proporciona el análisis correspondiente centrado en el impacto económico de las distintas alternativas posibles para alcanzar el objetivo del sistema presupuestario. De ahí que la fijación de los objetivos constituya el punto clave en el proceso de presupuestación y programación, y esto va a obligar también a otra cosa, y es a que no se va a culminar en una liquidación, solamente presupuestaria o financiera, sino también una liquidación por los objetivos conseguidos. Definidos los objetivos, se precisa por lo tanto, prefijar las actividades que son necesarias para alcanzarlo y esto nos va a llevar a la posibilidad de eliminar todas aquellas que puedan ser superfluas o que puedan considerarse como no necesarias.

También el objetivo es la valoración de los bienes producidos por la actividad del ente, que tiene que tener como consecuencia la de facilitar la elaboración de la Cuenta General del ente local, también la posibilidad de facilitar la asignación de los

recursos de forma racional mediante la adecuada justificación de las necesidades, y por último, tiene que permitir también la comparación con otros entes que presten servicios de carácter similar.

Centrándonos en este aspecto, en las competencias y los servicios, la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local, en sus artículos 25 y 26 establece cuáles son las competencias y cuáles son los servicios que deben ser desarrollados por los entes locales. Hay que tener en cuenta que los medios son limitados y, por lo tanto, no cabe duda, que tiene una gran importancia el estudio de los costes para lograr una perfecta, una adecuada asignación de los distintos recursos.

Los sistemas de información contable de que disponen en general los ayuntamientos, los entes locales, sólo permiten elaborar un estudio del coste, pero no permiten realizar una contabilidad analítica. Ésta exigiría la creación de una serie de sistemas específicos paralelos al actual, el sistema de contabilidad financiera, contabilidad que desde luego utilizaría o tendría que utilizar la misma información.

¿Cómo podríamos clarificar el tema de los costes?

Lo primero sería definirlos y para ello se pueden utilizar diversos criterios. Quizá los más utilizados sean en primer lugar el de asignación de productos y procesos con lo cual estaríamos entre costes directos, costes indirectos, costes semidirectos o por el criterio de la variabilidad: costes fijos, semifijos, semivariables y variables, y yo creo que desde nuestro punto de vista, lo más importante es aquella clasificación que entiende los costes en función del coste de oportunidad.

En segundo lugar, para llevar a cabo esta labor habría que pasarse a la definición de los distintos centros de coste, por asignación de los costes a los distintos centros, que es precisamente lo que nos va a permitir estimar el coste de cada una de las actividades que se realizan por el Ente Público. El centro de coste se puede definir como la cuenta o el esquema contable que permite la acumulación de los factores requeridos para la realización de una actividad o función sobre la que se quiere ejercer el control.

Por último en el tema de la contabilidad analítica o de costes es muy importante el tema de los informes. Si realmente lo que se pretende es elaborar un sistema en el que se controle la eficacia y la eficiencia, lógicamente esto debe concluir a la vista de un informe en el cual se nos dé a los usuarios la información correspondiente a

cómo se han utilizado los medios de que disponía la organización. Estos informes deben versar sobre el coste de los factores, sobre la reclasificación de los costes, los costes de los centros, la estructura de los costes de productos y servicios, las desviaciones y sobre márgenes y resultados.

Por lo que se refiere a la metodología operativa, que habría que utilizar en el tema de la contabilidad analítica o de costes, en primer lugar habría que seguir un proceso en el cual se clasificarían los gastos por la naturaleza económica, con lo cual se delimitarían los conceptos constitutivos de coste, personal o presupuestario, o mejor dicho, los gastos de personal, los gastos en bienes corrientes y servicios, gastos financieros y transferencias corrientes. Y por otra parte, una serie de conceptos de gastos extrapresupuestarios, donde incidirían las amortizaciones técnicas y los intereses de la inversión. La clasificación por la naturaleza económica, es la que viene establecida precisamente por la Orden de 20 de septiembre del año 1989. En cuanto a la estructura presupuestaria, desde el punto de vista de la estructura económica presupuestaria del presupuesto de los Entes locales, las amortizaciones medirían lógicamente el desgaste, deterioro u obsolescencia sufridos por los elementos del inmovilizado y los intereses de la inversión consistirán en el rendimiento que deje de percibir el Ente por el hecho de dedicar su capital a gastos de esta naturaleza, a gastos de inversión, financiados con recursos propios.

En segundo lugar, la clasificación por localización con efectos del régimen interior de cada una de las Corporaciones y que habrá de identificar y distinguir cada uno de los distintos centros de coste adscritos a las distintas funciones. Centro de coste, como he dicho anteriormente, es toda unidad decisora, asesora o gestora, y por lo tanto, cualquiera que sea la importancia que tenga este centro dentro de la organización municipal o de la organización del ente local tendrá que estar claramente definida e identificable en cuanto si es receptora o consumidora de gasto. Los centros de coste pueden ser finales o mediales.

En tercer término, la clasificación por objetivos. Esta clasificación estructurará también las distintas funciones y servicios que realiza la corporación local y también se fijará en la clasificación funcional establecida por la Orden de 20 de septiembre del año 1989.

Por lo que se refiere a las fases del procedimiento entraríamos en que la determinación de costes debía de hacerse con las siguientes fases: en primer lugar, la investigación y obtención de los datos de base a través de los libros de

contabilidad, documento presupuestario, la cuenta general de presupuesto, las memorias de secretaría e intervención y la clasificación de los costes por la naturaleza económica. En segundo lugar, la identificación de los objetivos o programas a alcanzar. En tercer lugar, la localización de estos centros de coste. En cuarto lugar, la adscripción por centros de coste a servicios y funciones y, en último lugar, la presentación de resultados.

Por lo tanto, entiendo que serían los objetivos para una buena administración el llevar una buena contabilidad de costes, de tal manera que la entidad local, los órganos gestores de la entidad local, mejor dicho, los órganos políticos de la entidad local, conocieran los costes de los servicios que presta de forma que pudiera hacer la elección entre unos servicios y otros de acuerdo con los elementos políticos que tuviera la corporación a la hora de plantear su programa electoral.

Creo que he puesto un poco sobre la mesa cuáles son los temas de los costes en el ámbito local. Luego, ya en la mesa, podremos discutir los temas que se considere conveniente.

D. Antonio López Díaz

Catedrático de la Universidad de Oviedo

Entro directamente al tema para no excederme del tiempo asignado por el moderador para cada exposición refiriéndome a la Contabilidad de costes como un sistema informativo para la dirección de las entidades contables.

Esta afirmación es válida tanto a largo como a corto plazo, para las entidades públicas y para las no públicas.

En las empresas privadas la Contabilidad de costes sirve a los directivos en el corto plazo para tomar decisiones sobre precios, o sobre fabricar o comprar, o sobre aceptar o rechazar un pedido adicional u otras similares que le permiten participar en el mercado sin asumir riesgos de incurrir en pérdidas. En términos de agencia, se podría decir que la contabilidad de costes sirve para justificar la actuación de los directivos ante el resto de agentes y la de cada uno de los agentes ante los demás.

Para conseguir estas finalidades, en la práctica, se establecen diferentes modelos de costes en función de distintas variables, entre las que se cuentan las características de los sistemas productivos, el cuadro organizativo, el organigrama funcional de la empresa y el grado de descentralización de la gestión, sin perder de vista el principio de economicidad de la información contable, sin cuyo cumplimiento la elaboración de información adicional no es procedente.

En el largo plazo, las empresas privadas usan la Contabilidad de costes con planteamientos estratégicos que están condicionados por la planificación y la evolución de la ejecución de los presupuestos en un entorno de calidad y excelencia.

Partiendo de estas bases, no parece tener mucho sentido preocuparse por la estandarización de modelos de costes ni pensar, como se hace en Contabilidad financiera, en la necesidad de la planificación contable en el ámbito de los costes, pues cada empresa elaborará su modelo en función de las características del proceso productivo. Argumentando en esta línea, se puede decir que los mejores modelos de costes son los que satisfacen, adecuadamente, las necesidades de los

directivos en cada situación concreta y determinada, pues, en la práctica, los sistemas de producción de bienes y de prestación de servicios son muy heterogéneos entre sí y además evolucionan en relación con el desarrollo de iniciativas empresariales e incluso de las nuevas tecnologías.

Como consecuencia de lo expresado anteriormente, parece una tarea llamada al fracaso el pretender abarcar con un solo modelo de costes toda la realidad económico empresarial, pues es inviable.

Siguiendo la senda de los economistas clásicos que se han preocupado por los costes y hablaban de “un coste para cada objeto, cada necesidad”, en los tiempos que corren y cara al futuro puede ser más acertada la expresión: “un modelo de costes para cada necesidad”.

De hecho, países europeos con gran tradición contable, como Alemania y Francia han elaborado en el pasado modelos de costes de carácter globalizador. El modelo de Schneider se ha demostrado poco operativo cuando se quiso aplicar a las empresas de servicios y el modelo de las secciones homogéneas, aunque más generalizable que el anterior, tampoco es ajustable a determinadas empresas que por pertenecer a sectores económicos muy concretos exigen un modelo más personalizado.

Estos modelos que han sido útiles y aportaron soluciones en el ámbito del cálculo y la gestión de costes, no son universales en el sentido en que venimos hablando.

En España se dispone de experiencias en relación con la adaptación de modelos de coste de corte universal tanto en las realidades empresariales como en las administraciones públicas. Dichas experiencias no son lejanas en el tiempo, pues las primeras se refieren a la década de los años 70 del siglo XX, con el primer Plan General de Contabilidad (PGC) de 1973, vigente hasta 1990. Dicho PGC, que alcanzó en su momento, unos resultados excelentes en el ámbito de la información contable externa, tuvo una versión para la Contabilidad de costes cuya aplicación puede caracterizarse de anecdótica, a pesar de los esfuerzos del Instituto de Planificación Contable en su implantación. Su versión en el ámbito público, cuando ha sido asumido por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), ha puesto de manifiesto que era necesario cambiar el rumbo de la planificación contable para las administraciones públicas.

En este sentido cabe decir que los responsables de elaborar el plan de 1990 aprendieron la lección y desecharon la idea de intentar elaborar un plan de Contabilidad de costes, dejando así este campo abierto para que sean los propios directivos quienes establezcan sus propios modelos de gestión y de Contabilidad interna o de costes.

Por otro lado, parece razonable plantear aquí que la Contabilidad de costes, analítica o de gestión ha evolucionado mucho a lo largo de historia y en su desarrollo ha intentado superar una serie de cuestiones metodológicas que han condicionado no sólo la utilidad de la misma para la gestión de las organizaciones sino también la propia denominación.

Una de estas cuestiones clásicas y de carácter recurrente es la identificación de los portadores de coste, otra, la de los costes indirectos y su asignación y, en relación con estos, otros problemas colaterales. Pues bien, las cuestiones citadas y todo lo que gira a su alrededor, lejos de constituir una rémora para el avance de la Contabilidad interna ha servido de acicate para que la Contabilidad de costes se convirtiese en un instrumento esencial para dirigir mejor las organizaciones. Hoy el método ABC, los costes objetivo, target costing y el cuadro de mando integral, por citar algunas posibles metodologías, hacen que los problemas aludidos adquieren perspectivas diferentes y que algunas de las cuestiones problemáticas dejen de ser conflictivas porque se les ha encontrado solución.

Con un horizonte temporal de largo plazo, la Contabilidad de costes debe responder a un planteamiento estratégico relacionando los costes y los precios con las previsiones, la planificación, los presupuestos, el mercado y con los ciudadanos, si hablamos de entidades públicas y todo ello en un entorno de calidad.

Desde esta perspectiva, la Subdirección General de Planificación contable de la IGAE constituyó, recientemente, un grupo de trabajo con la finalidad de elaborar unas líneas directrices para el cálculo de costes en las entidades públicas.

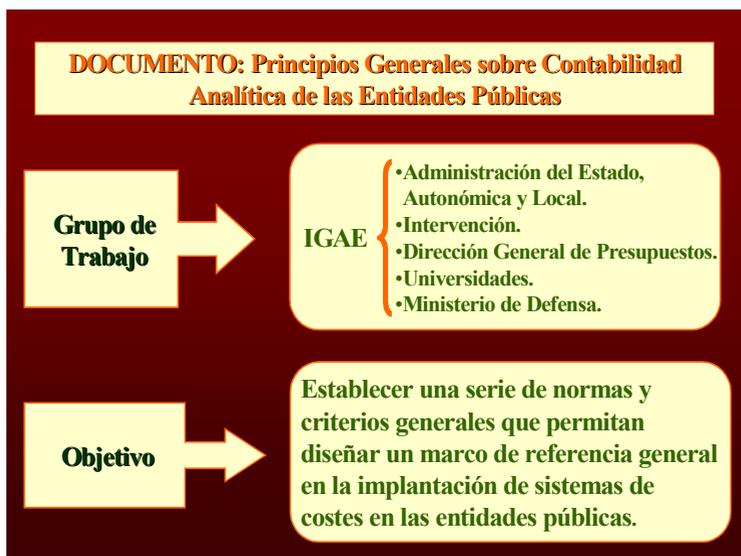
Para que las Cuentas anuales de las administraciones públicas, empresas públicas, fundaciones o cualquier otra entidad informante pueda cumplir con los requisitos establecidos en el GASB 34, el GASB 37 y las normas de Contabilidad Públicas establecidas por la IFAC en el Estudio n.º 14, éstas deben incluir información que sólo puede proceder de la Contabilidad de costes o analítica.

Haciendo una referencia a la realidad española, parece evidente observar que la reciente Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en distintas partes de su articulado, exige para cumplir sus preceptos la existencia de indicadores que sólo pueden obtenerse de la Contabilidad de costes.

Así, teniendo en cuenta la valiosísima experiencia de la propia IGAE durante el último tercio del siglo XX, y los planteamientos de futuro que los organismos internacionales están haciendo en sus pronunciamientos más recientes, la IGAE acaba de terminar la redacción de un documento cuya esencia tengo la satisfacción de presentarles.

El documento titulado "Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Entidades públicas" constituye un marco de referencia para la elaboración de modelos de costes aplicables a las entidades contables, sean estas públicas o no, aunque, tanto por la procedencia como por su finalidad el documento contiene criterios generales para el diseño de modelos de costes en todo tipo de entidades vinculadas al Sector público, ya sean administraciones públicas, empresas públicas o privadas o cualquiera otro tipo de organismo que produzca bienes o preste servicios para el Sector público.

La forma de presentarlo es a través de transparencias extraídas del propio texto.



Esta transparencia recoge, por un lado, la procedencia de los miembros del Grupo de Trabajo y, por otro, el objetivo que se pretende alcanzar por parte de los integrantes de dicho grupo.

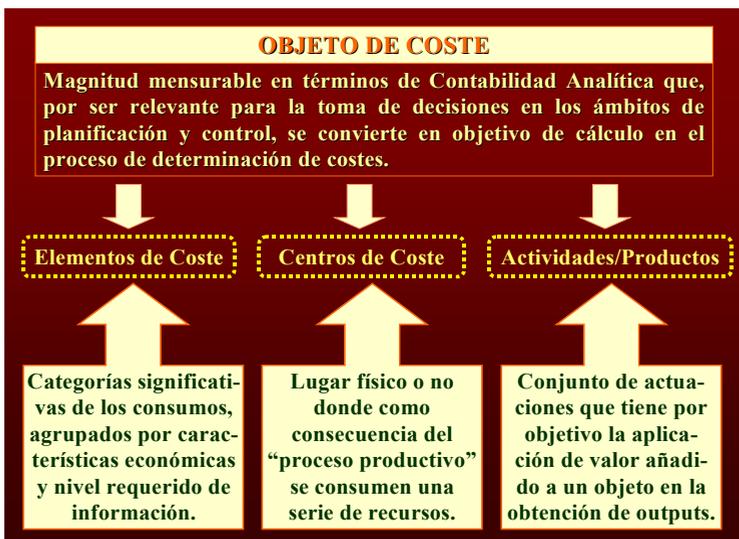
A continuación aparece recogido el índice del documento, con 12 apartados, a la mayoría de los que se hará referencia en las siguientes transparencias.

1	
INTRODUCCIÓN	
	2.- Ámbito de aplicación.
	3.- Definiciones básicas.
	4.- Elementos de Coste.
	5.- Ingresos.
	6.- Centros de Coste.
	7.- Actividades/Productos.
	8.- Relaciones entre Estructuras.
	9.- Las Relaciones entre los Sistemas de Información. Proceso de Conciliación.
	10.- Procesos de Agregación y Consolidación.
	11.- Documentos e Informes.
	12.- Glosario de Términos.

Seguidamente se refleja en pantalla a quien va dirigido el documento, así aparece toda la Administración pública, tanto la estatal, la autonómica como la local.



En las Administraciones públicas cuando se calculan los costes es necesario saber no sólo "en qué" se consumen los recursos públicos, sino también "quién" realiza el consumo y con qué finalidad o "para qué" se consumen dichos recursos. Todo este proceso se recoge en la siguiente transparencia la que además expresa cuál es el objeto de coste y otras categorías o estructuras básicas, tanto para el cálculo como para la planificación y control de los mismos.



En el consumo de los recursos públicos realizado en los diferentes centros hay que distinguir entre los recursos controlables y no controlables por el responsable de un centro, también habrá que diferenciar los centros según el tipo de actividades que realizan, además de conocer el tipo de responsabilidades asignadas a cada directivo. Entre las actividades realizadas pueden establecerse categorías según su finalidad. Finalmente, es importante conocer la actividad normal de los centros y compararla con la real.

A todo ello se hace referencia en la siguiente presentación, en donde TROPI significa "Trabajos realizados por el organismo para su inmovilizado".



Una vez definidas las distintas categorías de las diferentes fases del proceso de determinación de costes e ingresos es necesario contemplar las posibles relaciones que se producen entre las estructuras. Esto, que significa la asignación no sólo de costes directos e indirectos sino también de ingresos, admite la posibilidad de racionalización e incluso de forma sencilla en muchas administraciones públicas. En el documento aparecen listados ilustrativos de las claves de distribución utilizadas con éxito en distintos organismos del Estado.

La siguiente transparencia recoge los tipos de relaciones posibles en un modelo de costes como el que plantea en el documento.



La importancia de los ingresos para la Contabilidad analítica no ha sido suficientemente tratada por los especialistas en costes, quizás por pensar que esta es una magnitud objetiva y suministrada por el exterior de forma automática, sin embargo, la cuestión es relevante cuando se contempla la posibilidad de existencia de diferentes tipos de ingresos, como ocurre en la administración pública con los impuestos, tasas, transferencias, subvenciones y con los precios de transferencia que obedecen a distintos tipos de formulaciones cuando se establecen para fijar centros de responsabilidad.

En la Administración pública, en el ámbito de los costes, los ingresos tienen un tratamiento especial teniendo en cuenta su asignación a los outputs. También es necesario conocer el grado de cobertura o margen de cobertura. Así se pone de manifiesto en la siguiente transparencia.



El documento plantea un modelo de costes conceptualmente correcto que define un marco que pretende ser aplicable a todas las entidades que se han señalado al principio. Esas entidades han de tener también un modelo de Contabilidad financiera y otro de Contabilidad presupuestaria, revitalizado, atendiendo al escenario de la nueva Ley General Presupuestaria de 26 de noviembre de 2003.

Los tres modelos son sistemas de información, cada uno de los cuales tiene una finalidad propia y los tres en su conjunto un objetivo común que es gestionar correctamente las entidades públicas.

Para que funcionen adecuadamente los tres modelos de Contabilidad han de estar debidamente alimentados con datos procedentes de los sistemas de gestión. Estos sistemas de gestión necesitan un software que afecta a cinco elementos básicos para conseguir el suministro de datos a los tres sistemas de información, financiero, analítico y presupuestario.

Los cinco sistemas de gestión básicos alimentadores de datos son: gestión de personal, justificantes de gastos, gestión de almacenes, gestión de inmovilizado y gestión de ingresos. Los cinco han de funcionar coordinadamente y han de permitir funcionar a las tres Contabilidades simultáneamente y con plena eficacia.

Esto se recoge de forma simplificada en la transparencia siguiente.



Aunque pueda sorprender a los especialistas en Contabilidad de costes empresarial y no habituados a tratar los costes en las Administraciones públicas, para este tipo de entidades se puede hablar de agregación y consolidación de los modelos de costes.

Parece lógico que si se aplica la misma metodología de costes inspirándose en los principios generales que se establecen en este documento, sea posible agregar o integrar los distintos modelos de costes de las subentidades contables en una entidad contable informante, como es aquella que dispone de presupuesto propio y reúne las condiciones que se exigen a este tipo de unidades para que emitan informes de su situación y rindan cuentas. Esta información no debe limitarse a la que aparece en la Contabilidad financiera sino que debe completarse con otros indicadores que tan sólo proporciona la Contabilidad analítica. Sirva como ejemplo de entidad contable o entidad/informante, un Departamento ministerial y de subentidades contables los diferentes organismos dependientes, presentando todos

ellos información de Contabilidad analítica. El coste de esos organismos se considera como parte integrante del Ministerio o incluso de otra entidad informante de menor rango que el Ministerio.

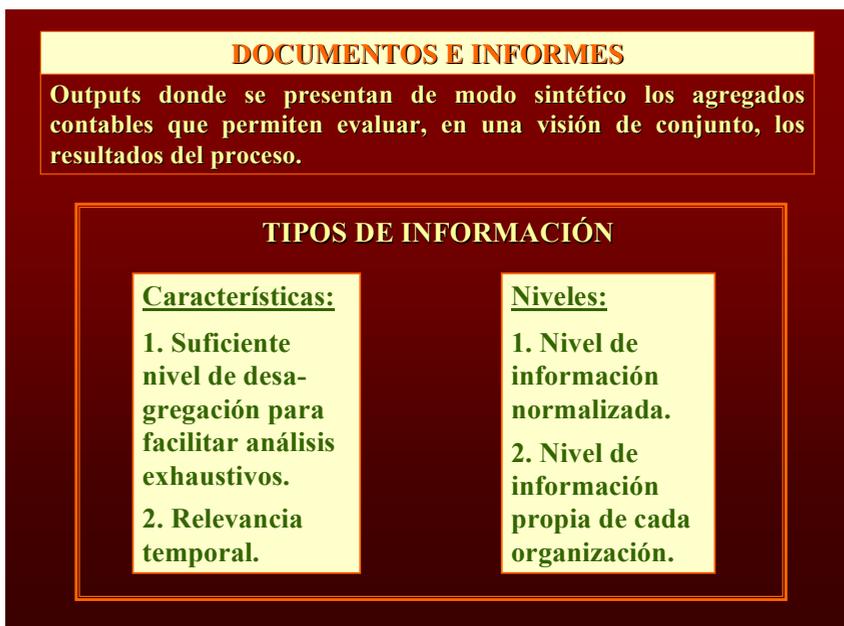
A otro nivel se puede hablar de Consolidación entre el conjunto de entes que forman el Sector público y dentro de este considerar la consolidación del subconjunto Administraciones públicas por su homogeneidad. También y en sentido inverso se podría plantear la posibilidad de consolidar el Sector público estatal, con el autonómico y el local considerados de forma restringida, incluyendo sólo el subsector Administraciones públicas o bien de forma amplia en la que se contemplaría todas las subentidades dependientes de cada tipo de Administración.

Estos procesos de consolidación afectan esencialmente y en primer lugar a las relaciones financieras, ahora bien, también es posible consolidar la información analítica, sin perjuicio de que ciertas operaciones de la Contabilidad financiera aparecen explicadas en la Contabilidad analítica.

Para terminar la presentación del documento se hace referencia al epígrafe de "Documentos e Informes" que es esencial no sólo por si mismo, sino también para entender mejor los procesos de agregación y consolidación a los que se acaba de hacer referencia.

En principio, la heterogeneidad innata a los procesos de formación de costes impide conseguir unos informes tan estandarizados como en la Contabilidad financiera. A pesar de ello es posible obtener una información normalizada y de mínimos en todas las entidades, información que puede ser completada dentro de cada organismo por las posibilidades que ofrezcan sus características propias. Esa información normalizada es la que puede ser muy útil en los procesos de agregación y consolidación.

Por otro lado no deben ser olvidadas dos características básicas de la información analítica como son la desagregación que favorece el análisis, y la relevancia temporal que permite establecer eslabones en la cadena informativa, así como realizar estudios de series temporales y análisis de regresión (véase transparencia).



Se finaliza esta presentación diciendo que el documento sobre principios generales de Contabilidad analítica de las entidades públicas elaborado por la IGAE, por un lado, constituye el marco general y punto de partida para elaborar los indicadores de gestión que actualmente son exigidos a nivel internacional, para la elaboración de las cuentas anuales de las entidades informantes del Sector público.

Por otro lado, de su aplicación correcta y teniendo en cuenta su flexibilidad, las posibilidades de adaptación y personalización a la variada gama de formas organizativas que se da en la Administración, se puede inferir su gran capacidad para elaborar pautas de acción que permitan a las entidades informantes proporcionar informaciones relevantes para la gestión y rendir cuentas en un horizonte de planificación y control tanto en el corto como en el largo plazo.

D. Ramón Revuelta Gómez-Villaboa

Director Económico-Financiero de RTVE

En primer lugar, agradecer a la IGAE el haberme invitado a participar en esta mesa redonda y en segundo, explicarles brevemente los puntos básicos de mi intervención: una breve presentación de lo que es el Grupo RTVE y luego vamos a entrar en un proyecto que hemos arrancado el pasado viernes, el proyecto INTEGRRA que es el proyecto que va a permitir en el Grupo RTVE un cambio radical en la gestión y el poder, por fin, delimitar el coste todas nuestras actividades, el coste de todos nuestros programas y la integración de los ingresos con los costes. Este es un tema que se ha venido peleando desde los años 90, pero hasta ahora no hemos tenido ni la herramienta ni tal vez el soporte ni la presión para llevarlo a cabo.

El Grupo RTVE está compuesto por tres entidades: una es el Ente Público RTVE y luego dos sociedades anónimas, en las que el Ente público es el accionista del 100%, que son Televisión Española y Radio Nacional de España.

El Ente público, entre sus principales actividades, tiene una orquesta y un coro, que es una tradición de todas las radiotelevisiónes públicas europeas, o de la mayoría de ellas. También existe un Instituto de radio televisión que se encarga de dar la formación a todo el personal interno en materias audiovisuales y de otras materias y así mismo, presta servicios al exterior en cursos especializados o en masters de carácter audiovisual, que en este momento son de reconocido prestigio en el sector. También se encuentran en el Ente público los servicios comerciales... Todos los ingresos del grupo se facturan, a excepción del sello discográfico RTVE música que se factura por parte de Radio Nacional de España, desde el Ente público. Es el Ente público el que de alguna manera, y es complicado de explicar, compra su producción a TVE y a Radio Nacional de España y en el caso de TVE como sí vende publicidad, ésta la vende el Ente público en el mercado, eso significa que en principio tanto las cuentas de RNE como las de TVE, son cuentas, en principio, vamos a llamarlas saneadas y es el Ente público el que recoge la pérdida del grupo. El Ente público, además, recoge sus servicios centralizados o corporativos y de hecho presta servicios de seguridad, informática, vamos a decir también servicios inmobiliarios a

las sociedades y no se les factura, de tal manera que cuando se ven las cuentas aisladas de las sociedades, no se ve la realidad propia de cada sociedad y hay que verlas consolidadas con el grupo para poder ver de alguna manera lo que son los resultados globales del grupo.

En estos momentos la oferta de TVE en el mercado es a través de la Primera, la Segunda, que conocerán todos ustedes, un canal internacional con emisión diferenciada en Europa, África, Asia y América; un canal 24 horas de noticias, otro canal de deporte, teledporte y 2 canales temáticos más, Nostalgia e Hispavisión, algunos de ellos se integran en un paquete que se denomina Canal América y que se distribuye en todo el continente americano, desde EE.UU. hasta el sur de Argentina, y es un canal que va codificado, digital y de pago.

La oferta de RNE en estos momentos es Radio1, que es una radio generalista, Radio3, una radio fórmula musical, vamos a decir, no comercial, Radio5 que es una radio todo noticias, Radio4 que es RNE en Cataluña, que ha cumplido su 25 aniversario recientemente hace unos meses y viene emitiendo en catalán desde hace 25 años, Radio clásica es una radio fórmula de música clásica y por supuesto Radio Exterior de España que tiene presencia a nivel internacional.

En cuanto a algún dato sobre el grupo, TVE emitió durante el 2002, que es el único que tenemos cerrado, más de 82.000 horas, de éstas más de 8.000 han sido el tiempo dedicado a través de la Primera y la Segunda a programación regional, el 70% de la programación cultural a nivel nacional de este país se emite por la Primera y por la Segunda, el 53'4% de la información general a nivel nacional se emite también por estas cadenas y con respecto a los programas religiosos somos la única cadena a nivel nacional que emite programas de este tipo y dedicamos un tiempo que oscila entre el 2'3 de la Primera y el 3'1% de la Segunda. Con respecto a RNE el total de horas emitidas fueron más de 90.000, lo que habría supuesto más de 10 años escuchando una sola emisora de radio 24 horas al día. En cuanto a los recursos humanos y ámbito geográfico del grupo, en estos momentos somos aproximadamente unos 9.000 empleados; tenemos 300 centros que producen TV, el más potente en Madrid, otro en Barcelona y otro en Canarias; 15 centros territoriales de TV que producen su propia información regional y programas regionales de carácter básicamente culturales; 17 corresponsalías en el extranjero alrededor de todo el mundo, RN me parece que en estos momentos dispone de 9 y tiene 16 emisoras o cabeceras regionales y 46 emisoras locales, y como les comenté antes la

emisión internacional es diferenciada: Europa, Asia, África y América en parte en contenidos y sobre todo en horarios.

Esto sería una pequeña visión del grupo hasta la fecha, como he comentado antes, nosotros sí que somos una entidad pública que tiene una contabilidad general y presentamos nuestro balance y nuestra cuenta de resultados, que es auditada por la Intervención delegada en RTVE, pero también estamos a la vez sujetos a la Ley General Presupuestaria y tenemos que presentar un presupuesto que aprueba el Parlamento con las limitaciones de la Ley General Presupuestaria e incluso con un sistema específico de limitaciones que se establece en un Real Decreto de 7 de diciembre de 1983 para lo que son todo el funcionamiento, modificaciones presupuestarias, etc que es exclusivo para el control financiero del Ente público.

Entonces, en esta situación ¿por qué nos planteamos llevar a cabo el proyecto INTEGRÁ?

En el año 2001 en la Ley de Acompañamiento de los Presupuestos se decidió la adscripción del grupo RTVE en la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales; fruto de esa adscripción fue la elaboración de un denominado Plan Marco para la viabilidad del Grupo RTVE.

Dicho Plan Marco establece un objetivo prioritario, que es el de garantizar el mantenimiento de la Radio Televisión pública mediante una gestión económica eficiente que permita la solución del déficit crónico y dejar resueltos para el futuro los problemas de financiación. Ese Plan Marco tenía otra serie de objetivos, como son el mantenimiento de la potencialidad de una Radiotelevisión pública fuerte institucionalmente, mantener el liderazgo de audiencia, ser referente en el mercado audiovisual y continuar manteniendo, pues, un elevado contenido de servicio público. Este plan para la viabilidad del grupo tiene una vigencia desde el año 2002 a 2004, inclusive; y en él voy a centrar ahora mi intervención.

El Plan Marco se centra básicamente en seis áreas de actividad: El área de ingresos, de gastos, el área de organización, deuda histórica, servicio público y financiación y sistemas de financiación para la gestión.

En el área de ingresos, evidentemente lo que propone el Plan Marco es un aumento, dentro de lo que es la legalidad, al máximo de la potencialidad de ingresos del grupo, tanto los que viene percibiendo actualmente como en la obtención de nuevos

recursos para el grupo, poniendo como límite mínimo que el share de inversión, que es la participación que TVE, el grupo RTVE, tiene en el mercado publicitario, sea al menos igual al de audiencia, es decir a la audiencia que RTVE tiene en el mercado. Con los datos que yo dispongo en estos momentos, este año estaremos ligeramente por encima del share de audiencia con un buen año en cuanto al tema de ingresos publicitarios.

En el caso de los gastos, evidentemente, el Plan propone una importante reducción de los mismos, sin entrar en lo que es el gasto financiero derivado de la deuda histórica y desde su comienzo, pues hemos tenido ajustes en presupuesto del orden de 140 millones de euros, básicamente dedicados a la compra de derechos cinematográficos y deportivos y también algunos otros ajustes en gastos generales.

En cuanto al tema de organización, lo que propone el Plan es, básicamente, adecuar la organización de RTVE a una organización de siglo XXI, mejorar y modernizar el marco laboral y superar las deficiencias que en estos momentos tiene, porque es un marco laboral prácticamente prehistórico, con 150 categorías laborales diferentes, etc, etc, etc.

El tema de la deuda histórica no lo voy a tratar, porque es competencia del Ministerio, en todo caso nosotros lo que hacemos es gestionar lo mejor posible.

En cuanto al servicio público y financiación, lo que se ha hecho es una cosa que todo el mundo intuía pero no se había hecho hasta la fecha, que es definir lo que es la función de servicio público.

Siempre hablamos de servicio público y al final parece que es un criterio, es un concepto que es muy subjetivo. La Comisión Europea deja a decisión de los Estados la definición de la función de servicio público. En el área de la Radiotelevisión y también el otorgamiento a la empresa que tiene que llevar a cabo esa función, podría incluso haber un país que decidiera que fuera una empresa privada la que verificara esa función de servicio público. En la Ley de Acompañamiento a los Presupuestos de 2002 se definió la función de servicio público que se incorporó al Estatuto, es una definición muy amplia, seguramente amplísima, que básicamente lo que viene a decir es que toda la actividad del grupo, menos algunas áreas, es servicio público, es función de servicio público, otorga a RTVE el llevar a cabo esa función de servicio público y establece también que sea la Comisión de Control Parlamentario la que verifique el cumplimiento de esa función de servicio público con

la obligación por parte del ente público de remitir un informe de carácter anual que verifique el cumplimiento de esa función.

Es importante porque sin esta premisa podríamos tener algún tipo de problema a la hora de fijar esta imagen del futuro o presente del Ente público con el tema de ayudas legales por parte de la Comunidad. Luego hay otra serie de características que pide la Comisión, el tema de proporcionalidad, etc, etc, etc..

Y por último, sistemas de información para la gestión, es decir, todo esto tiene que ir acompañado de un nuevo sistema de gestión que permita, primero, incorporar todo lo que se hubiera hecho hasta la fecha y mantenerlo en el futuro, y fruto de ese tema es el proyecto INTEGRA, que pretende básicamente redactar la actual forma de gestión del grupo sin perder sus objetivos tradicionales de liderazgo, referencia y mercado, pero referenciándolos siempre a una mejora de carácter económico.

Ese nuevo modelo organizativo es un nuevo modelo amparado bajo el proyecto mencionado, lo que pretende en definitiva es definir los últimos resultados y sus interrelaciones, simplificar el flujo de información facilitando la obtención de la misma, establecer niveles de decisión y competencia y, por último, elaborar un cuadro de mando integral que sirva a los gestores para una toma de decisiones rápida.

Para ello, ha sido necesario empezar una política de gestión del cambio que garantice el correcto aprovechamiento del modelo y nos encontramos con un importante cambio cultural, es decir, hay un sector de la casa que sigue pensando en contabilidades presupuestarias y no entra en la gestión que se nos está pidiendo en estos momentos y garantizar repetidamente que el personal implicado disponga del conocimiento necesario para trabajar en el modelo. Hasta el momento los usuarios que van a entrar en el sistema son alrededor de 800 personas, para ello vamos a utilizar la herramienta SAP que entendimos internamente, después de estudiar las diversas herramientas del mercado, que era la que mejor se adaptaba al modelo definido.

En definitiva, el modelo se basa en centros de resultados que presentan los siguientes requisitos delimitadores, para que un centro de resultados sea tal debe tener un único responsable que tenga libertad de gestión significativa, se tienen que determinar claramente los objetivos medibles a cubrir y qué efecto tiene sobre los objetivos generales del grupo y tiene que tener asignado medios, por lo tanto estos

centros de resultados introducen también el concepto de cliente interno mediante la determinación de criterios sobre precios de transferencia.

Los centros resultados que se han establecido en el modelo son primero un centro resultado de cadena de valor donde estarían establecidos los medios técnicos producción, emisión y el área comercial independiente de la sociedad financiera donde estén establecidos; unos centros de servicio que son unidades especializadas en la gestión de ciertos bienes y servicios y que prestan servicio tanto a los centros de estructura que veremos a continuación como a los centros de la cadena de valor y por último unos centros de estructura que recogen los costes de aquellas áreas responsables de la toma de decisiones del grupo corporativas.

En todo caso el modelo de gestión analítica por centros de resultados permitirá obtener información relevante, esperamos, para optimizar los procesos operativos y para la toma de decisiones; así por ejemplo, si hacemos un análisis por área, en el área de medios técnicos lo que esperamos es tener una optimización de la capacidad productiva, en el área de producción, desviaciones mínimas entre el coste estándar de programa y su coste real, en el área de antena una optimización de la parrilla y la valoración de la emisión, tanto a nivel de costes como de ingresos; en el área comercial la venta de publicidad en los tiempos cedidos por antena a comercial y en el tema de centros de servicios de estructura, pues análisis del coste de la propia tirada de gestión de esos centros de resultados.

La información va a llegar estructurada de tal manera que tendríamos tres niveles de gestión: uno de relaciones con el exterior, donde los centros de resultados tienen gran capacidad de gestión, pueden y deben decidir qué compran y cómo lo compran; un mercado interno donde tienen menos capacidad de gestión y por último un reparto de los centros de estructura y de reparto de los centros de servicio, en el caso de los centros de estructura donde tienen poca o nula capacidad de gestión en el tema de servicios simplemente pueden decidir sobre cantidad pero no sobre precio, porque el precio lo gestiona el propio centro de servicios. En todo caso, tanto los centros de estructura como los centros de servicio deberán hacer al final del proceso la integración de la totalidad de su coste en el centro de resultado.

En definitiva este sería el modelo de gestión que estamos implantado y tendría tres grandes áreas: área estratégica, operativa y transaccional. El área transaccional es donde se capturan tanto los datos logísticos como financieros, compras, ventas, cuentas a pagar, etc...etc. eso vuelca directamente a unos colectores de costes, que

pueden ser los centros de coste per se o pueden ser programas como centros de costes independientes que conforman los centros de resultados. Estos centros de resultados van de alguna manera mirando la evolución de la gestión presupuestaria para no superar el presupuesto que tenemos establecido y producen un cuadro de mando para la alta dirección para que vea así si la estrategia definida ha sido la correcta. En todo caso, el cuadro de mando que se pretende integrar será un método para traducir los objetivos estratégicos de la empresa en un conjunto comprensible de indicadores y que proporcione una información veraz integrada y consensuada sobre el rendimiento de la empresa. El cuadro de mando se elaborará en función, está ya elaborado de hecho, de la estrategia del negocio, se identifican unos factores claves para concebir esta estrategia y se buscan los indicadores adecuados que logren medir esos factores claves de gestión.

Como les he dicho antes nos falta establecer el sistema de relaciones entre el centro de resultados precio-transferencia, precios reales, etc.. . etc. pero nosotros esperamos que a final de año del 2004 principios del 2005 el modelo esté perfectamente operativo y totalmente utilizable.

La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Moderador:

D. Antonio Fernández Huerta

Interventor General de la Seguridad Social

D. Antonio Fernández Huerta

Interventor General de la Seguridad Social

Dentro de las XV Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público, organizadas por la Intervención General de la Administración del Estado, se ha preparado, entre otras, esta Mesa Redonda para analizar el tema de la armonización contable internacional, con especial referencia al sector público, sin duda de gran interés, cuando se está a las puertas de una armonización contable internacional, que supondrá la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

La aplicación de estas normas, de las Normas Internacionales de Contabilidad, va a tener, sin ningún género de dudas, una gran importancia en el ámbito empresarial, con nuevos criterios en lo que hace a la valoración y contabilización de determinadas masas patrimoniales (fundamentalmente el inmovilizado).

En el ámbito de la contabilidad pública se estima que su adaptación a las Normas Internacionales de Contabilidad, ha de plantear menos problemas que la adaptación de la contabilidad de las empresas, en este sentido se manifiesta el libro blanco para la reforma de la contabilidad en España, publicado por el ICAC, sobre todo en lo que se refiere al principio del valor razonable.

Pues bien, a lo largo del desarrollo de las ponencias de esta mesa redonda se plantearán una serie de cuestiones relativas a la armonización contable internacional, con especial referencia al sector público, que sin duda arrojarán luz sobre este tema.

Tema sin duda no pacífico ya que el mundo empresarial y la Administración pública son realidades distintas tanto en sus objetivos y fines como en sus necesidades de información.

No cabe duda que la categoría profesional así como los conocimientos de los ponentes servirá, a todos los aquí presentes, para lograr un conocimiento más profundo y detallado de los problemas y soluciones que puede plantear la armonización contable internacional.

En lo que hace al desarrollo de la Mesa Redonda se producirá en primer lugar la intervención de todos y cada uno de los ponentes abriendo a continuación un coloquio, a efectos de que se puedan plantear, por los asistentes, todas aquellas preguntas y cuestiones que consideren de interés.

Sin mas paso a presentar a los ponentes:

- Carmen Inés Giachino de Palladino, Contadora Pública Nacional por la Universidad de Buenos Aires, Postgrado en Administración Pública por la misma Universidad. Tiene una amplia experiencia profesional, habiendo ocupado puestos de responsabilidad en diversos Ministerios (Economía, Defensa, Obras y servicios). Ha colaborado y participado en proyectos de Organismos Internacionales (Banco Mundial, Naciones Unidas, Banco Interamericano de Desarrollo), ha ejercido la docencia en diversos centros entre los que se pueden citar la Universidad de Buenos Aires y la Universidad Nacional del Comahue. En la actualidad es miembro de la IFAC, Asesor de la Subsecretaría de Coordinación del Ministerio de Defensa y Consultor del Banco Interamericano de Desarrollo.
- Vicente Pina Martínez, Catedrático de Economía financiera y Contabilidad de la Universidad de Zaragoza, miembro de la Comisión de Principios Contables de La IGAE y del grupo de trabajo de la IGAE para la elaboración de un documento sobre consolidación de cuentas. Miembro de la Comisión sobre contabilidad y Administración del Sector Público, de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Ponente del documento sobre Marco Conceptual para la Información Financiera de las AAPP. Asiduo ponente en congresos internacionales y nacionales sobre temas de contabilidad y gestión pública, y autor de numerosos libros sobre temas de contabilidad pública y análisis de cuentas públicas, así como de más de setenta artículos en revistas Internacionales y nacionales de primer nivel.
- José Juan Blasco Lang, abogado, Licenciado en Administración y Dirección de Empresas; Diplomado por el Fondo Monetario Internacional en Programación y Política Financiera y Auditor de Cuentas. Pertenece al Cuerpo de Interventores Auditores del Estado y tiene una amplia experiencia profesional habiendo desempeñado diversos puestos de responsabilidad dentro de la Administración Española. Pertenece a la Comisión de Auditoría del ICAC y de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de la Asociación Española de Contabilidad y

Administración de Empresas (AECA). En la actualidad ocupa el puesto de Director de la Oficina Nacional de Auditoría.

- Ricardo Bolufer Nieto, licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Autónoma de Madrid. Pertenece al Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado y tiene una amplia trayectoria profesional habiendo ocupado diversos puestos entre los que se pueden destacar el de Interventor General de la Administración del Estado y el de Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ha ejercido la docencia en la Universidad Autónoma de Madrid, así como en entidades privadas y ha dirigido e impartido numerosos cursos, seminarios y conferencias en Universidades, Colegios Profesionales etc., sobre gasto público, Derecho Mercantil, Auditoría, etc. En la actualidad ocupa el puesto de Director de Finanzas y Administración de la Entidad Gestor de Infraestructuras Ferroviarias.

D.^a Carmen Giachino de Palladino

Consultora internacional. Miembro del comité del Sector Público de la IFAC

Quiero presentarme como representante de la IFAC, como miembro del sector público de la IFAC, pero quiero recordarles que si bien hoy el destino quiere que esté en un organismo internacional como es la IFAC, dejo atrás 25 años de administración pública siempre en el área presupuestaria y en el área contable, llevo en el corazón lo que es el sector público y el destino ha querido que me especialice en contabilidad pública.

Hoy represento a mi país en un organismo internacional como es la IFAC, Federación Internacional de Contadores, responsable de la emisión de las normas internacionales tanto para el sector público como el privado. Aquí nos detendremos en las del sector público. La IFAC es una institución sin fines de lucro y tiene como principales actividades la representación internacional de las organizaciones y de la profesión contable del sector privado y público, y el desarrollo de la profesión contable a nivel mundial. Su organización cuenta con 156 organismos miembros, 114 países representados y más de dos millones de contadores en todo el mundo.

Su organización está estructurada en un Consejo directivo que trabaja en comités distintos: el comité transnacional de auditoría, el comité de cumplimiento de normas, el consejo internacional de normas de contabilidad (IASB, el más conocido de todos), el comité de ética, el del sector público, el comité de educación y el de contabilidad financiera y gerencial. Estos son los comités que trabajan elaborando las normativas que después se distribuyen en todo el mundo. Nosotros vamos a entrar en lo que es el comité del sector público.

El comité del sector público fue creado en 1986 y está formado por 13 miembros estables de la IFAC y después lo integran los países miembros a través de la agrupación profesional de cada uno de ellos. Hoy día, integran el comité del sector público Australia, Alemania, Argentina, Canadá, EEUU, Francia, Hong Kong, Holanda, Inglaterra, México, Nueva Zelanda, Noruega y Sudáfrica. El representante del país permanece en el comité durante tres años, la primera propuesta es del país

y la segunda propuesta es renovarse por tres años más a petición de la IFAC. No se puede estar más de seis años como miembro del comité de la IFAC.

Esta organización cuenta con observadores que están permanentemente en las reuniones como son el Banco de Desarrollo Asiático, la Unión Europea, el IASB, el FMI, el Banco Mundial, el programa de desarrollo de las Naciones Unidas y la Organización para Economía, Cooperación y Desarrollo. Tienen voz en las reuniones de trabajo de normas, son los que nos guían y observan y pueden llegar a vetar alguna de las normas que se emiten.

El comité del sector público empezó a trabajar fuerte en el programa de normas en el año 1996 que fue la primera etapa del programa de normas internacionales que va desde 1996 al 2001. Este programa de normas fue financiado por los cooperantes que son el Banco de Desarrollo Asiático, la IFAC, El FMI, las Naciones Unidas y el Banco Mundial. En esa primera etapa, el comité lo que hace es tomar la normativa ya existente aplicable al sector privado, y a partir de allí, es realmente donde el comité empieza a elaborar y desarrollar muy fuerte lo que es sector público.

¿Cuál era la preocupación que tenía la IFAC? En realidad el sector público había girado su actividad a otras que antes no estaban contempladas, las leyes hasta ese momento de contabilidad del sector público, por lo menos en mi país, tenían un giro netamente legalista y administrativo y de contabilidad realmente era muy poco lo que hablaba.

La IFAC tomó esta situación como una preocupación e impulsó lo que era el desarrollo de la contabilidad, nosotros la llamamos contabilidad gubernamental o también llamada contabilidad pública. Mi idea es que la contabilidad es una sola, no hay contabilidad para el sector privado y contabilidad para el sector público, la base es única con características distintas, como es la contabilidad para el sector bancario, la contabilidad agrícola-ganadera..., pero es única.

La preocupación de la IFAC en ese momento era la falta de transparencia en las cuentas públicas, la falta o mala rendición de cuentas, en algunos países ni siquiera existe la rendición de cuentas y en algunos donde la hay realmente no es fiable. La pobre normativa de administración contable dentro del sector público y el incremento, que a todos nos afecta, por lo menos en América latina, de la corrupción, llevó a que la IFAC empujara el crecimiento de las normas internacionales de contabilidad aplicables para el sector público.

Dichas normas, ¿qué buscan? Están buscando reforzar el marco gubernamental, porque hay países que ni siquiera tienen su propio marco contable, no tienen principios de contabilidad porque utilizan la normativa de otro estado o administración; aumentar la transparencia; cumplir con la rendición de cuentas, ...

¿Cuál es la propuesta del Comité hoy? o ¿cómo estamos encaminando nuestro trabajo actualmente? La primera es promover la adopción del criterio del devengo, es por eso que ya en la norma internacional en la NICSP número 1 define dicho criterio muy claramente, diciendo que es la base contable sobre la cual se reconocen las transacciones y otros eventos en el momento en el que suceden.

Pero también es cierto que el criterio de caja es el criterio aplicado en muchas administraciones gubernamentales, por lo que la IFAC no ha sido ciega ante esta realidad y lo que hace es reconocer la aplicación del criterio de caja en muchos de los gobiernos y reconocer también la necesidad que se tenía desde los gobiernos de tener una normativa sobre base caja, y se hace una única normativa, una única NICSP sobre la base caja. A tal punto se la quiere diferenciar de las veinte normas que están sobre la base de devengado que no tiene número correlativo dentro de las NIC, es una única normativa para aquellos países que aplican el criterio de caja, que se denomina información financiera bajo el principio contable de caja y que tiene dos partes, una parte es una sección optativa y otra es obligatoria. La sección optativa lo que hace es guiar a los gobiernos a la aplicación del principio de devengo, toda la información que se pone en la sección optativa está relacionada con los activos, con las deudas, está relacionado con el resultado que nos puede dar la aplicación del principio anterior. La sección obligatoria debe tener como mínimo todos los movimientos de la caja, todos los ingresos y egresos, todas las liquidaciones de caja, y la salida de información es lo suficientemente flexible para que puedan presentar la mayor cantidad de información posible.

Más allá de esta norma única internacional apoyada sobre base caja, el Comité y la IFAC estimulan a la aplicación del principio del devengo.

La otra propuesta del Comité, también basada en el problema que hay con el criterio del devengado y con el de caja, ha sido la elaboración de una guía de cómo realizar el traspaso del principio de caja al del devengado.

Actualmente, además de la norma única sobre el criterio de caja, mencionada anteriormente, existen veinte normas internacionales aplicables al sector público sobre la base de devengado, en vigencia, emitidas y aprobadas por la IFAC:

- 1) presentación de estados financieros
- 2) estado de flujo y efectivo
- 3) el superávit o déficit neto de períodos errores fundamentales y cambios en las políticas contables
- 4) efectos de las variaciones en las tasas de cambio
- 5) costos financieros
- 6) estados financieros consolidados y contabilidad de entidades controladas
- 7) contabilidad de inversión en empresas vinculadas
- 8) presentación de información financiera de la participación en asociaciones en participación
- 9) ingresos provenientes de transacciones de intercambio
- 10) presentación de la información financiera en una economía de hiperinflacionaria, ajuste por inflación
- 11) contratos de construcción
- 12) existencias
- 13) contratos de arrendamiento
- 14) hechos ocurridos después de la fecha de cierre
- 15) títulos financieros
- 16) inmuebles mantenidos como una inversión

17) inmuebles, maquinarias y equipos

18) información de segmento

19) activos y pasivos contingentes

20) revelación de partes relacionadas

Quiero destacar que la NIC SP número 1, presentación de estados financieros, establece las características que debe tener la información, debe ser útil, relevante, confiable, prudente, uniforme, comparable, oportuna, comprensible y neutra. Esa información debe destinarse tanto al uso interno, a las autoridades del gobierno para la toma de decisiones, como al uso externo, fundamentalmente a los órganos de control, a los organismos internacionales y principalmente a lo que nosotros conocemos como congreso o legislatura porque no es otra cosa que la información que se está rindiendo al ciudadano.

El objetivo de la norma es asegurar la comparabilidad entre estados financieros en distintos momentos y entidades sobre la base del devengado, el propósito de dichos estados es proveer información para la toma de decisiones y demostrar la responsabilidad de la entidad en su administración.

Los componentes de los estados financieros son cinco: el balance de situación financiera, activo y pasivo, el balance de desempeño financiero, ganancias y pérdidas, el estado de variación de activo neto o capital patrimonio neto, el estado de flujo de caja y las políticas contables y las notas al estado contables, importantes porque permiten expresar o dar letra a todo lo que los números nos están diciendo. Después se realizan unos estudios específicos para el sector público dentro de los que se encuentra el que he mencionado anteriormente sobre el traspaso del criterio de caja al de devengo, que, por supuesto, les recomiendo.

Otro trabajo que hacemos en el comité son estudios específicos que los integrantes del comité si quieren pueden proponer y pueden presentar, que son los desarrollos en cada uno de esos países. Los únicos países que han presentado estos papeles y que están publicados son Inglaterra, Francia y el último fue el de Argentina.

¿Quién ha adoptado estas normas internacionales hasta el momento? Las ha adoptado la Organización para Economía, Capacitación y Desarrollo, la NATO y la

Unión Europea. Hay cada vez mayor adopción, si bien no de todas las normas sí de lo que es el principio del devengado. También hay utilización por parte de los países de normas específicas sobre todo la norma de activos porque no hay normativa al respecto en el sector público.

Ahora estamos en el proceso de trabajo de traducción, estando traducidas a distintos idiomas, francés, italiano, ruso, árabe, portugués, mandarín, mongol, japonés y, bueno ahora si Dios quiere y el tiempo nos ayuda y nos juega a favor, tendremos las normas emitidas en español ya aprobadas por la IFAC.

¿Cuál es el desarrollo que tenemos y que nos espera?. A partir del 2002 las reuniones del comité son abiertas, ¿qué significa esto?, el comité se reúne en distintos países y a esas reuniones puede asistir la profesión, puede asistir el sector público, lo que no tienen es voz ni voto, pero sí pueden escuchar cómo se discute o cómo se plantean las distintas normativas dentro del comité.

Otro cambio dentro de la forma de trabajar del comité, es la formación de grupos consultores, el comité entiende que no puede estar cerrado a un núcleo muy pequeño de profesionales y se ha abierto a grupos consultores de distintos países; en el caso de América latina, región que represento, he incorporado al grupo consultor a los contadores generales de América latina que están presididos por el Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública cuya secretaría es España. La misión que tienen en el comité es asesorar y opinar sobre todos los borradores que se ponen a disposición para la discusión; está también la asociación interamericana de contabilidad, el Fondo Internacional de Auditores,... bueno, hay muchos grupos consultores que están ayudando en la emisión de normas internacionales.

También tratamos de hacer la promoción de las normas con seminarios, queremos que se conozca más cuál es el trabajo, cuáles son las normas, estamos tratando de capacitar en normas internacionales para que no sean algo tan aislado y tan alejado para la profesión y menos aún para el sector público.

Después está la creación de comités técnicos que es la forma actual de establecer las nuevas normativas, se crea un comité consultivo que está presidido por algún miembro del comité y tiene como misión preparar una normativa o el borrador de una normativa, que pone a consideración del comité. Hoy por hoy, son tres los temas que están bajo discusión, uno son las obligaciones de la política social, el otro es el tema de recursos y sobre todo recursos que no implican una contraprestación,

concretamente los impuestos, y la otra la información presupuestaria. Dentro de obligación de política social se está trabajando ya hace un año y lo preside Nueva Zelanda; su misión es elaborar una normativa a efectos de contemplar las obligaciones de política social, la idea era tener aprobada la norma en noviembre del 2003, pero realmente es un tema muy, muy polémico y no se ha podido aprobar la norma y se sigue discutiendo y se siguen intercambiando ideas. En relación con el tema de recursos, también sucedió lo mismo, no hemos podido aprobar la norma debido a la discusión que implica el recurso tributario en un país, el responsable de esta comisión es Canadá. En el caso de la información presupuestaria, aquí todavía se está discutiendo un poco más en detalle cómo se va a armar esta normativa, ya que el comité del sector público está orientado más hacia la información netamente contable y no nos tenemos que olvidar que en el sector público quien marca es el presupuesto, es la ley madre, el presupuesto es el que nos da la posibilidad de gastar durante el año, la contabilidad es la que recibe su ejecución.

También están bajo estudio los préstamos externos tan problemáticos tanto para el que los registra como para el que los da.

Hoy por hoy se está trabajando muy fuertemente con dos armonizaciones concretas, una ya terminada que es la de la Comunidad Europea, y la otra es la armonización con el Fondo Monetario Internacional por la necesidad que hay de compatibilizar la información emitida por la IFAC y la información solicitada en el manual de transparencia del FMI. Se trata de dos informaciones distintas, la del Fondo Monetario es una información netamente fiscal en tanto que la información que surge aplicando las normas internacionales de contabilidad para el sector público es contable, entonces son dos informaciones distintas pero que se pueden y que se necesitan normalizar, porque el mismo Fondo Monetario, en el manual de transparencia, dice que a efectos contables se deben aplicar las normas emitidas por la IFAC.

Nos tenemos que concienciar en ir a normas internacionales, tenemos que comprender que el costo de la armonización puede implicar ceder en algunas preferencias sin por ello perder la identidad de cada país, también tenemos que reconocer que economizamos esfuerzo al lograr consenso sobre el marco conceptual, facilitando la emisión de normas particulares por parte de cada país, tenemos que participar activamente en el debate internacional sobre la normativa contable del sector público contribuyendo a aumentar su calidad.

¿Cuáles son las ventajas que, desde mi modesto punto de vista, implica ir a normas internacionales o digamos armonizar con normas internacionales?

Mejorar la comunicación entre los distintos usuarios de la información, facilitar los procesos comparativos de los estados financieros a efectos de optimizar la toma de decisiones, hacer más comprensible la información contable, incrementar la confianza que la sociedad deposita sobre la información del sector público, favorecer el desarrollo armónico de la profesión en todos sus niveles.

Para terminar, siempre me gusta usar palabras o frases que nos dejan algo, y mi frase esta vez es la siguiente: “es necesario desarrollar la unidad en la diversidad, no se trata de la unidad de un ejército ni de un rebaño, sino de una orquesta sinfónica donde cada instrumento tiene su propio e irremplazable sonido sobre la base de una partitura integradora que da verdadero sentido al conjunto”; estas fueron palabras de Julián María, filósofo español.

CSP Programa de Normas



**Federación Internacional de Contadores
Normas Internacionales para el Sector Público
(NICSP)**

CSP Programa de Normas



ACTIVIDADES PRINCIPALES

Representación Internacional

Sector Privado y Sector Público

Desarrollo de la profesión contable a nivel mundial

CSP Programa de Normas

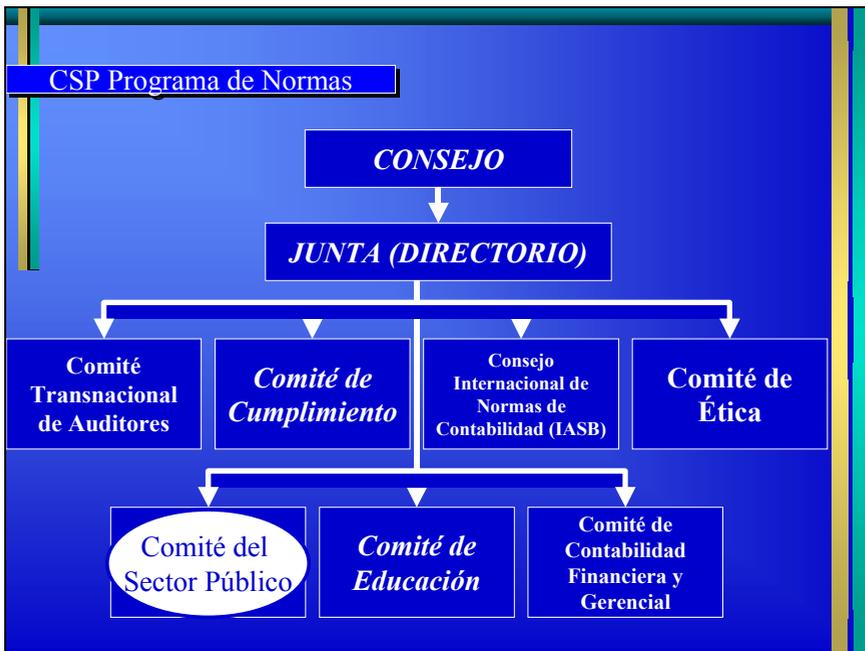


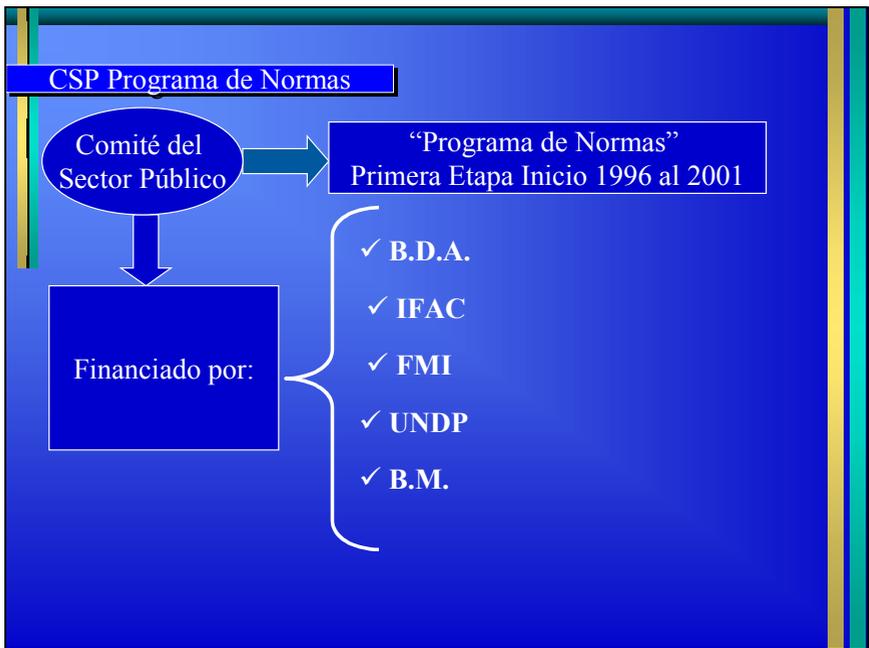
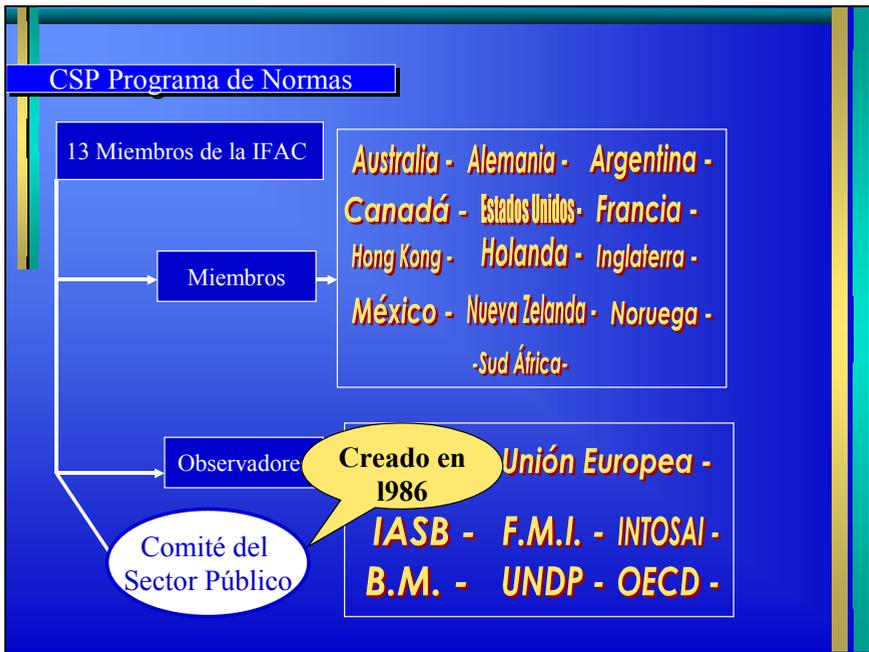
ORGANIZACIÓN

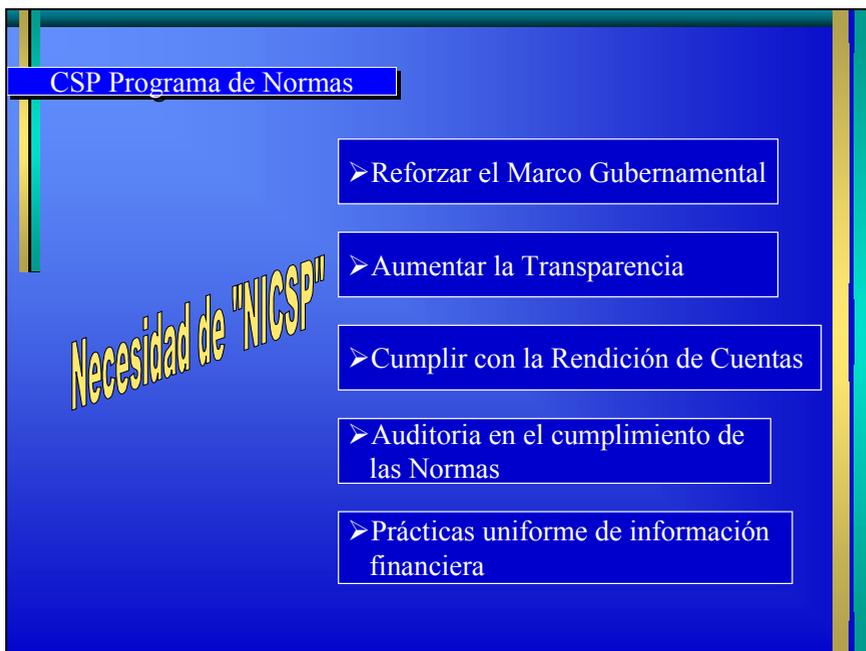
156 Organismos Miembros

114 Países representados

2 Millones de Contadores







CSP Programa de Normas

Propuestas del Comité del Sector Público

✓ Promover la adopción del “Criterio del devengado”



CSP Programa de Normas

✓ Promover la adopción del “Criterio del devengado”

“...la base contable sobre la cual se reconocen las transacciones y otros eventos es el momento en que suceden. Por lo tanto se ingresan a los registros contables en los períodos en lo que se relacionan...”

ACCRUAL BASIS

N.I.C.S.P.Nª 1



CSP Programa de Normas

Propuestas del Comité del Sector Público

- ✓ Promover la adopción del “Criterio del devengado”
- ✓ Reconocer el amplio uso del “Criterio de Caja”

CSP Programa de Normas

- ✓ Reconocer el amplio uso del “Criterio de Caja”

*El Comité del Sector Público
Estimula
el progresivo desarrollo
de la revelación de la
Información por el criterio del
“Devengado”*

CSP Programa de Normas

Propuestas del Comité del Sector Público

- ✓ Promover la adopción del “Criterio del devengado”
- ✓ Reconocer el amplio uso del “Criterio de Caja”
- ✓ Guía de transición del Criterio de Caja al Criterio del Devengado

CSP Programa de Normas

Estado Actual del Programa

- ❖ Completando la Primera Etapa
 - Única Norma Base Caja
 - 20 NICSP Sobre Base Devengado

CSP Programa de Normas

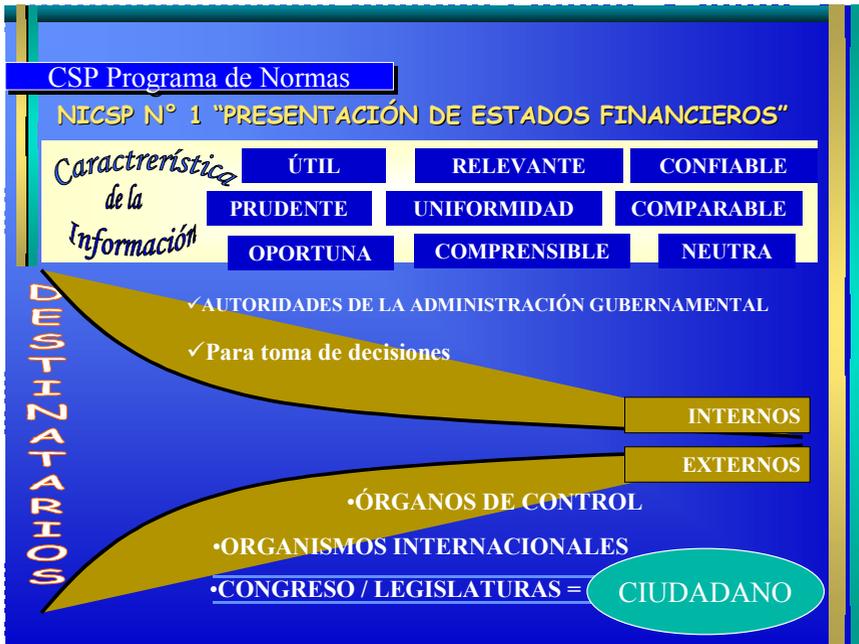
20 NICSP Sobre Base Devengado

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS
2. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO
3. SUPERÁVIT O DÉFICIT NETO DEL PERIODO, ERRORES FUNDAMENTALES Y CAMBIOS EN LAS POLÍTICAS CONTABLES
4. EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO
5. COSTOS FINANCIEROS
6. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y CONTABILIDAD DE ENTIDADES CONTROLADAS
7. CONTABILIDAD DE INVERSIONES EN EMPRESAS VINCULADAS
8. PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS PARTICIPACIONES EN ASOCIACIONES EN PARTICIPACIÓN
9. INGRESOS PROVENIENTES DE TRANSACCIONES DE INTERCAMBIO

CSP Programa de Normas

20 NICSP Sobre Base Devengado

10. PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN UNA ECONOMÍA HIPERINFLACIONARIA
11. CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN
12. EXISTENCIAS
13. CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO
14. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DE LA FECHA DE PRESTACIÓN
15. TÍTULOS FINANCIEROS
16. INMUEBLES MANTENIDOS COMO UNA INVERSIÓN (FINANCIERA)
17. INMUEBLES, MAQUINARIAS Y EQUIPO (BIENES DE USO)
18. INFORMACIÓN DE SEGMENTO
19. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES
20. REVELACIÓN DE PARTES RELACIONADAS.



D. Ricardo Bolufer Nieto

Director de Finanzas y Administración del Gestor de Infraestructuras Ferroviarias

Mi exposición en la mesa redonda se va a ceñir fundamentalmente a lo que es el recorrido de la evolución de la contabilidad privada en España, voy a incidir algo más en lo que es la reforma contable que está preparándose y que de alguna forma se ha visto ya materializada en la última Ley de Medidas, las causas y cómo queda en lo que es la armonización contable internacional, todo desde el punto de vista privado, luego entraré en algunas cuestiones, aunque mínimas, con referencia a la armonización de la contabilidad pública.

Con relación a lo que ha sido la evolución de la contabilidad en los últimos quince años, se puede decir con relación a la información que facilitan las empresas sobre el patrimonio, situación financiera, resultados, ha sido de una magnitud inimaginable. Creo que es bueno recordar que hasta la entrada de España en la Unión Europea, en la CEE entonces, año 1986 y la reforma mercantil del año 1989, la contabilidad era un mero intercambio entre administradores y accionistas, era una especie de trato privado, pero no existía ningún mecanismo de información hacia el exterior y por lo tanto de armonización de esa información.

El plan era voluntario, se hacía obligatorio sólo a través de determinadas disposiciones fiscales y no existía ningún mecanismo público de hacer que esa información llegara a los diferentes usuarios de la misma. Con la reforma mercantil del año 1989 y toda la legislación que la compone, PGC, Normas de formulación de cuentas anuales consolidadas, etc., se puede decir que se han conseguido, de forma resumida, una serie de objetivos bastante significativos.

De ellos, me gustaría destacar, porque creo que incide en lo que es el proceso de la contabilidad pública actual, en primer lugar que se hace obligatoria la información contable en empresas y grupos de sociedades. A partir de la modificación del código de comercio y de la ley de sociedades anónimas, las empresas privadas y los grupos de sociedades tienen que dar una información que son las cuentas anuales,

balance, cuenta de resultados y memoria, información que es pública y está a disposición de cualquier ciudadano o de cualquier interesado en la misma.

Se establecen también unos planteamientos uniformes de principios, criterios y normas de valoración de las diferentes operaciones económicas, criterios que obviamente también consiguen, con algunas pequeñas excepciones ya que tienen algunas opciones dentro de las mismas, que esta armonización en lo que es esta cuantificación de esas operaciones económicas sea bastante general.

Y por último, se establece una separación radical entre la contabilidad y fiscalidad, separación que era necesaria.

Por lo tanto, se puede decir que el reto conseguido de toda esta reforma en los últimos quince años es que existe, tanto a nivel normativo como a nivel práctico, una normalización o una armonización de la información contable de las empresas españolas a nivel de grupo o a nivel individual y que si bien esto es cierto a nivel español, no obstante, no es tan cierto a nivel europeo, y no es tan cierto porque la reforma mercantil se basa en las directivas comunitarias, fundamentalmente en la cuarta y la séptima, pero estas directivas tienen tantas opciones en cuanto a criterios de valoración y en cuanto a modelos de información contable, que hace que sea muy heterogénea la utilización y la elaboración de esa información por los diferentes países que conformamos la Unión Europea. Las directivas lo único que tienen es un denominador común de mínimos de uniformidad, por lo tanto desde la cultura anglosajona, la alemana, la francesa y la española están en las directivas y están todas las opciones en esos planteamientos de información y de valoración de la misma.

Esta falta de homogeneidad de las directivas, que es un problema porque no se puede ver la misma información en un país europeo frente a otro a pesar de tener esta pseudo armonización, se ha visto claramente agravada en los últimos años con todo lo que han sido los procesos de globalización de la economía, el acceso a los mercados financieros por parte de grandes empresas multinacionales, entre otras alguna española, que ha provocado que coticen en determinadas bolsas, no solamente las europeas, sino fundamentalmente las americanas. En este sentido, las empresas europeas que cotizan en la bolsa de Nueva York se han encontrado con problemas de tener que reelaborar la información, no ya sobre los estándares de las directivas, con todas sus opciones, sino con los estándares de las normas americanas que están allí en vigor.

Ejemplos de estas discrepancias y que están citados en los distintos manuales de contabilidad, pero que me gustaría destacar para que se vean los problemas de magnitud en la armonización contable internacional, europea y americana fundamentalmente, son por ejemplo que compañías como Mercedes-Benz en 1993 en Europa daba para ese ejercicio unos beneficios de 314 millones de euros y en los estados financieros que elaboraba para la bolsa de Nueva York daba para ese mismo año 940 millones de euros de pérdidas. Telefónica en el año 2001, que cotiza también en esa plaza, presentaba en España y con las directivas de la UE y con la reforma mercantil unos beneficios de 2.106 millones de euros frente a unas pérdidas 7.182 millones de euros.

Toda esta problemática, que hace que no sepamos qué estados financieros son los verdaderos, si los que se hacen en Europa o los que se hacen en América, porque por otro lado el patrimonio neto contable funciona en sentido inverso, es mucho mayor en Europa que en EE.UU., ha llevado a que exista una corriente de plantear una modificación de toda la normativa contable para conseguir una mayor armonización para determinadas empresas, fundamentalmente las que cotizan en los mercados internacionales.

Esto llevó a que el Consejo Europeo el 23 y 24 de marzo del año 2000 pidiera a la Comisión Europea que elaborara una estrategia para hacer una modificación de las directivas y una modificación de todos los planteamientos contables de la UE. A partir de este exhorto de la Comisión hay un documento que es "*La estrategia de la UE en materia de información financiera, el camino a seguir*", que ha planteado qué es lo que se debe hacer para armonizar nuestra contabilidad con la contabilidad americana. Para esto se ha planteado que la armonización sólo puede venir a través de lo que se han llamado normas internacionales de contabilidad, y que ahora se llaman normas internacionales de información financiera elaboradas por el Consejo Internacional ubicado en Londres y que, si no recuerdo mal, en estos momentos llegan a 41 ó 42. Todo este proceso de adaptarse a estas normas internacionales provoca también que exista un nuevo planteamiento de modificación de la normativa y provoca también que por parte del regulador contable americano se vayan aceptando esas normas internacionales de contabilidad, aceptación que hasta ahora tampoco se ha dado con total rotundidad y, por tanto, aunque se aceptaran por parte de la UE los planteamientos, las normas internacionales de contabilidad, quedaría un siguiente paso y es que las normas americanas aceptaran también estas normas. Para esto hay todo un proceso de cambio en este organismo internacional y una

reelaboración de todas estas normas para ir consiguiendo esa similitud con las normas americanas.

En cualquier caso, la UE se embarca definitivamente en toda esta modificación normativa de acercamiento a las normas internacionales y para esto es necesario modificar la normativa europea que está fundamentalmente predeterminada en la cuarta directiva para cuentas individuales y en la séptima para cuentas consolidadas, modificación que se hace exactamente en el año 2001. En esta modificación de las directivas, lo que se establece fundamentalmente es un cambio procedente de la introducción de un nuevo principio, de la ruptura del principio del precio de adquisición aceptando para determinados activos o pasivos financieros lo que llama valor razonable, es decir, el valor de mercado para entendernos en un lenguaje coloquial, frente al principio de precio de adquisición, planteamiento que está establecido y contemplado en las normas internacionales de contabilidad. Sí quiero señalar que las normas internacionales de contabilidad tienen también muchas opciones, tantas o más que las directivas, por lo tanto, la contradicción o controversia que puede producirse entre directivas, normas internacionales, después de diversos estudios realizados por la UE, se limitan, si se quieren aceptar las NIC, no con todas sus opciones pero sí con cualquiera de las opciones contempladas dentro de ellas, a modificar las directivas con el fin de que se permita y se obligue a utilizar el valor razonable para estos activos y pasivos financieros. En concreto, se permite a los estados miembros que impongan el valor razonable para estos activos para todas las empresas y para sus cuentas individuales y consolidadas, y eso sí, obliga para las cuentas consolidadas de las sociedades que cotizan en bolsa para que antes del 2005 apliquen este valor razonable para determinados activos y pasivos financieros.

Por lo tanto, el planteamiento de la Directiva, que luego se ve corroborado por un reglamento de la propia UE, significa que la aplicación de las NIC para las empresas europeas, es decir, la aplicación de las normas internacionales, va a ser bastante restrictiva, es decir, va a ser muy reducida. Todo el baremo de posibilidades de valoración de distintos elementos patrimoniales que componen una empresa que tienen las NIC, quedan reducidos a ese valor razonable para esos activos y pasivos, y por otro lado parece que la UE no está dispuesta a ir mucho más allá, sino limitarse a cumplir lo más escrupulosamente los mínimos de las normas internacionales de contabilidad.

Esta filosofía se ha plasmado no solamente a nivel de Directiva, sino en un reglamento que ya es de aplicación obligatoria, donde además de insistir en la implantación del valor razonable para estos activos y pasivos, se establecen las formas y mecanismos de introducción de las normas internacionales a la legislación europea; para eso se establece que no se implantan automáticamente las normas internacionales, sino que la UE a través de una comisión de filtraje irá adaptando o permitiendo que esas normas internacionales se apliquen o no se apliquen de forma más o menos directa en nuestra legislación. Por lo tanto, los planteamientos que están en la normativa europea, Reglamento y Directiva, se puede decir que son muy amplios en cuanto a qué pueden hacer las diferentes legislaciones de cada uno de los países de la UE con relación a la introducción de estas normas internacionales de contabilidad, van desde una posición mínima que sería la de utilizar el valor razonable para activos y pasivos financieros en las cuentas consolidadas de las empresas que cotizan en bolsa, a un planteamiento máximo que sería que todas las empresas en cuentas individuales y consolidadas, coticen o no coticen en bolsa, tienen las mismas normas y por lo tanto les es de aplicación lo mismo; entre estos dos extremos máximos y mínimos hay toda una serie de opciones que los estados miembros pueden llevar a cabo.

¿Qué es lo que ha sucedido en nuestro país?. En nuestro país, todo este proceso de reforma derivado de la necesidad de las empresas que cotizan en las bolsas americanas y de las reformas que se han producido en las directivas y en la normativa comunitaria, ha comenzado con un desarrollo de la legislación mercantil que empezó con el nombramiento de una comisión de expertos para que elaboraran el llamado *libro blanco* sobre la reforma de la contabilidad e introducción de este proceso de integración de las normas internacionales de contabilidad a la legislación española. El libro, ya terminado, tiene 597 páginas y, si no leo mal, 105 conclusiones entre las que se encuentran también algunas en materia de contabilidad pública, ha tratado de ver y analizar los problemas de la información contable de la empresa española pública o privada, fundamentalmente privada, y ver cómo se pueden solucionar estos problemas y, de paso, integrar los planteamientos de la UE en materia de armonización internacional. Junto con este libro blanco hay otro grupo de trabajo que ha estado desarrollando toda la modificación del código de comercio y de la ley de sociedades anónimas necesarias para adaptarse al Reglamento de la UE y la modificación de la Directiva, fundamentalmente la séptima directiva. Este mismo grupo llegó también a una serie de conclusiones bastante ambiciosas que incluso introducían en el código de comercio planteamientos como era el marco

conceptual de las normas internacionales de contabilidad dentro de un artículo que era el 39 del Código de Comercio, con lo cual la distorsión de lo que era el lenguaje jurídico habitual y mercantil era bastante grande.

No obstante, después de todos estos planteamientos y procesos tan ambiciosos, se ha llegado a una conclusión única y que está en el BOE y que es la “reforma” mercantil. Entre comillas reforma porque es bastante minimalista, se produce en la Ley de Medidas 62/2003, de 30 de diciembre, una ley que ha salido en el BOE hace apenas 27 días. En esta ley de medidas se modifica una serie de normativa mercantil, la ley de auditorías, el código de comercio, la ley de sociedades de responsabilidad limitada, fundamentalmente.

¿Qué es lo que modifica, que son de alguna manera las conclusiones del libro blanco pero en su parte más mínima de lo que era el objetivo de la mayoría de los expertos en materia contable?.

En primer lugar modifica la Ley de Auditorías, todos los planteamientos del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas como órgano regulador contable, se consigue la integración de los diferentes órganos normalizadores que existían y existen como es el Banco de España para entidades financieras, Dirección General de Seguros para las compañías de seguros, y la Comisión Nacional del Mercado de Valores para las sociedades y agencias de valores, que de alguna forma tienen que participar conjuntamente en todo lo que es el desarrollo de la información contable de estas empresas. Para ello se crea un comité consultivo de contabilidad y un consejo de contabilidad de los que forman parte estas entidades que deben informar cualquier proyecto de circular, resolución, orden, decreto que contemple aspectos sobre la información contable y financiera aunque sea de sus entidades tan particulares.

En cuanto a la modificación del Código de Comercio, aparte de algunos temas menores, ésta se refiere fundamentalmente a los planteamientos de la información de las cuentas de los grupos de sociedades. Así, el concepto de grupo, que era un concepto fundamentalmente jurídico, político de dominio, por el cual consolidaban sólo las sociedades cuya matriz era una sociedad mercantil y dominaba sociedades por debajo desde el punto de vista jurídico-político, nunca desde el punto de vista económico, se amplía por necesidades de las directivas y de las normas internacionales de contabilidad y se amplía en el sentido de declarar como entidad dominante o como entidad matriz que tiene también que consolidar aquellas

sociedades que tengan una dirección única, sociedades que no tienen por qué tener ni dominio político ni dominio jurídico directo y, sin embargo, van a tener que consolidar de una forma un poco especial. Obviamente éste es un avance muy importante que permite que el concepto económico de grupo comience a contemplarse en nuestra legislación y en nuestra información contable. Por ejemplo, entidades como las compañías que forman todo el grupo “El Corte Inglés” antes no tenían que presentar una información consolidada, porque está arriba una fundación, pero a partir de ahora son una única dirección y tendrán que presentar estados consolidados, es decir, información de todo el grupo.

Junto con esta modificación se establece también la implantación de la valoración de activos y pasivos financieros que se llama cartera de negociación, es decir, que están disponibles para vender, y también de los instrumentos financieros denominados derivados, de forma que se van a contabilizar no por el precio de adquisición sino por el valor razonable.

Por último, la modificación del Código de Comercio, que también se refiere al valor razonable, tanto en cuentas consolidadas como en cuentas individuales, y su consideración como información en la memoria no como planteamiento que afecte al resultado. Otro elemento importante que está en el Código de Comercio, atiende a dónde se contabiliza ese sobrebeneficio o beneficio no realizado que de hecho se va a producir cuando se aplique el criterio del valor razonable frente al del precio de adquisición; obviamente cuando el valor razonable era inferior se provisionaba y la pérdida siempre se producía, ahora sólo se producirán beneficios entre la diferencia entre el precio de adquisición y ese valor de mercado. ¿Dónde va a ir ese resultado?. Ese resultado no realizado, el Código de Comercio señala que en principio se llevará a la cuenta de pérdidas y ganancias, pero también deja abierta la puerta a que se lleve directamente a reservas, con lo cual se trata también de resolver uno de los problemas que se veía en el libro blanco de reforma de la contabilidad, de la problemática de que se pudiera distribuir un beneficio no realizado a través de la implantación del valor razonable frente al precio de adquisición de los diferentes elementos patrimoniales.

El libro blanco entra en una serie de conclusiones en relación a la contabilidad pública, en concreto en las conclusiones 84 a 90, conclusiones con las que estoy de acuerdo y que se han visto recogidas, si no de una forma directa sí que creo que de

una forma indirecta a través de lo que va a ser el desarrollo normativo de la misma en la nueva Ley General Presupuestaria (LGP), aprobada en noviembre del 2003.

La primera de ellas es que prevalezca el fondo sobre la forma en la contabilidad pública al igual que sucede en la contabilidad privada, que quede claramente definido qué entidades públicas deben ir por el régimen del plan general de contabilidad pública y qué entidades públicas mercantiles deben ir por el plan general de contabilidad de empresa, solución que creo que se ha dado literalmente y como se plantea en el libro blanco en el artículo 121 de la nueva LGP.

Otra conclusión que espero que se vea contemplada en lo que es el desarrollo normativo de la LGP en materia de contabilidad pública, en la que también estoy absolutamente de acuerdo, es que en materia de información contable pública hay demasiado peso de la información presupuestaria frente a otro tipo de información y por lo tanto debe reducirse a favor de lo que sería una información patrimonial, económica y financiera de la realidad de las diferentes entidades públicas.

La siguiente conclusión es que debe empezar a darse como información pública de las diferentes entidades dentro de la memoria o en otro apartado, información realizada en términos de contabilidad nacional, la única armonización que creo que existe real en materia de información de las entidades públicas es la que proviene a través de la contabilidad nacional y en concreto a través del sistema europeo de cuentas SEC95 o de los diferentes manuales de contabilidad FMI, OCDE, etc.

Se habla también de una revisión del estado cuenta de resultado económico-patrimonial, se habla en concreto como conclusión de que tiene que empezar a producirse y darse información de cuentas consolidadas de las entidades públicas, empresariales, administrativas, por sectores de actividades; esta recomendación también se recoge literalmente en el artículo 130.3 de la nueva LGP que determina que el Ministro de Hacienda fijará para qué actividades o para qué grupo de entidades habrá que elaborar información consolidada.

La penúltima conclusión es que tiene que producirse una armonización contable entre las diferentes entidades que conforman la administración pública, en concreto entre las entidades locales, autonómicas y de la administración central; normalmente la información, a pesar del Plan General de Contabilidad Pública, que suministran las diferentes entidades es bastante heterogénea por no decir bastante diferente y la

utilidad de la comparabilidad de la información se ve bastante mermada por esa desarmonización en materia de información contable.

Y la última conclusión, la 90, que quizá es la más importante, es que todo el proceso de armonización de la contabilidad pública tiene un fin, que es suministrar información a diferentes usuarios; la realidad de la contabilidad pública hasta la reciente LGP es que los mecanismos de información no han existido, la información de las cuentas anuales, de las cuentas presupuestarias se obtiene porque se piden por favor, no porque exista ningún sitio, registro u obligación en la que aparezca esa información contable. Creo que este era el elemento más esencial y ese elemento también se ha incluido de forma literal en el artículo 130.6 de la nueva LGP, que señala que debe ser obligatorio el publicar en el BOE las cuentas de las entidades públicas que conforman la administración pública central.

Para concluir, quiero decir dos cosas: primero que es cierto que hay un ambiente de armonización contable internacional a nivel privado que parecía que iba a ser una revolución radical de los hábitos, procedimientos, estados, normas, criterios de valoración, pero que ha quedado de una forma mínima planteada en lo que es el proceso de reforma contable que se ha producido el 30 de diciembre de 2003 y, por lo tanto, los grandes cambios son insignificantes. Mi impresión es que otros países de la UE están haciendo lo mismo o quizá menos, es decir, yendo a los mínimos de permitir la utilización del valor razonable para las cuentas de las empresas que cotizan, por lo tanto la armonización de las normas internacionales es más un deseo que una realidad.

En segundo lugar, que esa armonización que obedece a querer integrarse en un lenguaje contable único americano-europeo tiene todavía mucho recorrido por hacer, fundamentalmente que las normas americanas de alguna forma acepten el que otros países participen en la elaboración de sus normas contables, cosa que en principio también es difícil de plantear.

Por último, con relación a la contabilidad pública creo que si en contabilidad privada la armonización contable internacional está muy lejos, en la pública creo que, salvo en contabilidad nacional, está todavía más lejos, creo que nos queda todo un proceso en materia de información contable de las entidades públicas empresariales o no empresariales y hay que empezar a recorrer, no solamente en España sino en todos los países del mundo, ese camino para plantear la existencia de esa armonización que nos permita comparar estados financieros de las entidades

públicas españolas, francesas, alemanas, de Sudamérica o de Norteamérica o de Nueva Zelanda. En ese sentido mi planteamiento es bastante escéptico, pero creo que todo el recorrido que se plantea con la nueva LGP abre un proceso de revolución en materia de información contable pública, aunque no sea con una armonización internacional, que desde luego va a cambiar los hábitos y las prácticas de nuestro país.

D. Vicente Pina Martínez

Catedrático de la Universidad de Zaragoza

Me centraré en una descripción de cuál es el panorama de la armonización internacional en el sector público y, en primer lugar, señalar que en mi opinión no hay una armonización internacional en marcha, sino que hay varias armonizaciones internacionales en marcha: a nivel agregado, a nivel macroeconómico; a nivel microeconómico, de organizaciones públicas, si bien el camino por recorrer es bastante amplio, si echamos la vista hacia atrás y vemos cuál era el panorama hace diez años veremos que hay cambios; y hay un tercer proceso de armonización internacional entre ambos niveles, el agregado y el microeconómico, porque si como comentaba hace un momento Ricardo tomando uno de los comentarios que ha hecho de las cuentas de Mercedes Benz en Alemania a Estados Unidos había una diferencia en el resultado enorme y eso llamaba poderosamente la atención y se decía que así no se podía seguir. Algo parecido va a empezar a ocurrir en el Sector público, es decir, si a nivel de Contabilidad nacional el subsector Administraciones públicas da un déficit de no sé cuanto, a nivel microeconómico, resulta que al consolidar las cuentas da un superávit de no sé que, y las estadísticas del Fondo Monetario Internacional dan otra cosa completamente distinta, entonces la contabilidad empieza a perder credibilidad en todos sus niveles. El otro día leí un chiste en la Gaceta de los Negocios, al hilo de lo de Parmalat que decía uno que esto de la contabilidad era una ciencia exacta y resulta que está terminando por ser un género literario, digamos que si Contabilidad Nacional da unas cifras, el Fondo Monetario Internacional da otras y las cuentas consolidadas a nivel microeconómico dan otras cifras completamente distintas, pues aquí no se sabe lo que debe un país, cuál es su déficit público, cuál es su resultado, si va bien o va mal o qué.

Por tanto el tema de la armonización también entre niveles, es un tema que se va a abordar y que es de interés. Por tanto, sobre esa base voy a tratar de incidir un poco en cuáles son los motores. A nivel agregado hay un motor claro que es el motor de la globalización. Las economías están cada vez más interconectadas y que un país diga que va bien y a los cuatro meses resulte que vaya muy mal y tenga por ahí

deuda que no devuelva no es un problema suyo, sino que es un problema suyo y de toda la comunidad internacional y a nivel microeconómico en los últimos veinte años hemos asistido a un movimiento de reformas de las Administraciones Públicas en todos los ámbitos. Aquí en España también ha habido hasta un Libro Blanco que sacó hace dos o tres años el Ministerio de Administraciones Públicas de tal manera que en una sociedad donde la comunicación fluye con mucha rapidez, las mejores prácticas, las innovaciones en materia de gestión pública que implanta un país, y sobre todo si ese país es de tu ámbito cercano, como en nuestro caso la Unión Europea es algo que crea una cierta expectación en el resto de los países, es decir, hay una transferencia de tecnología clara en gestión hay una decantación de mejores prácticas, cada vez más intensas y hay una preocupación de las Administraciones por reducir costes de los servicios públicos y mejorar la calidad de los mismos.

Hoy día, en el ámbito que nos movemos, por ceñirnos un poco a nuestra región en la Unión Europea, todos los ciudadanos están interesados en ver si su Gobierno cobra menos impuestos, o por lo menos no más impuestos que los demás, pero presta servicios con el mismo nivel de calidad que le están prestando al vecino francés o al vecino italiano. A todos nos preocupa ver los impuestos que estamos pagando y ver si los ingleses, los alemanes o los suecos tienen con menos impuestos un mejor sistema sanitario, un mejor sistema de educación, por tanto este tráfico de mejores prácticas en ámbito regional es algo que también está llamando la atención y el elemento básico que subyace, puesto que estamos es un foro netamente financiero, es la cuestión del criterio de devengo en los distintos sistemas contables como elemento aglutinador que hace posible el tema de esta armonización.

En este sentido tenemos en frente de nosotros tres planes de cuentas internacionales que todos están dando información sobre lo mismo, como decía el plan de cuentas de contabilidad nacional, una adaptación regional, es el SEC 95, luego tenemos las estadísticas financieras gubernamentales del Fondo Monetario Internacional que a diferencia de contabilidad nacional, el sujeto contable es el Sector público, al que se ha referido el profesor Velarde por la mañana, luego tenemos también las IPSAS que ha emitido la IFAC cuyo sujeto contable vuelve a ser el mismo que el del Fondo Monetario Internacional, es decir el sector público y es el mismo sujeto contable que era el subsector Administraciones Públicas en contabilidad nacional.

Hay un proceso de armonización entre estos tres niveles. Ya se han sentado a hablar el Fondo Monetario Internacional con la IFAC para ver cuáles son los objetivos de la contabilidad de cada uno de estos sistemas y ver hasta qué punto las discrepancias son razonables. Son razonables aquellas discrepancias que vengan justificadas porque los objetivos de la contabilidad son distintos, pero no son justificables aquellas diferencias que no se justifiquen por esta primera razón, con la finalidad de no confundir, de no dar distintas valoraciones para medir la actividad del mismo sujeto contable que son el subsector o el sector público en general.

Entrando en el primero, y la verdad es que todo está interconectado en las razones del cambio, por qué se pasó de un sistema de contabilidad nacional que no estaba basado en el devengo a otro que está basado en el devengo, por así decirlo, puro y duro porque el Fondo Monetario Internacional ha revisado su manual para elaborar información financiera sobre los gobiernos, los revisó y pasó a un modelo que no estaba basado en el devengo puro y duro a otro modelo que sí lo está.

Las razones que señalan todas estas Organizaciones que ha comentado Carmen por la ONU, el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial, etc. que son las que están detrás de la armonización a nivel agregado son, en primer lugar, que el método de devengo es más consistente con la concepción que tiene contabilidad nacional con las actividades económicas y con los flujos financieros, que el devengo facilita información sobre flujos no financieros que otros sistemas no facilitan, que proporcionan una información más adecuada sobre la sostenibilidad de las políticas públicas, que mejoran la base sobre la rendición de cuentas, ampliando el concepto de rendición de cuentas a algo más que el cumplimiento estricto de la legalidad y que proporcionan una medida más útil sobre los efectos de las políticas gubernamentales. Luego voy a dar alguna razón más, pero lo que subyace en la aplicación del devengo puro y duro en la contabilidad pública viene a ser lo siguiente: y es que el devengo proporciona una información económico-financiera que permite predecir mejor cuáles serán las consecuencias futuras de las decisiones que se están tomando en el presente, decisiones que toman los gobiernos, igual me da a nivel nacional o a nivel local hoy día sobre política fiscal, sobre política de gasto, sobre determinados programas de acción social o de desarrollo, las consecuencias que va a tener eso en los próximos años se miden mucho mejor con criterio de devengo que con cualquier otro criterio.

Luego existen otras razones más inmediatas (también se ha referido Velarde esta mañana a ellas), las crisis financieras que hubo en Latinoamérica y Asia, que preocupó enormemente a la Comunidad internacional sobre la calidad de la información que estaban facilitando los Gobiernos en términos de fiabilidad, previsibilidad y transparencia, inquietud en los mercados financieros y en las agencias de rating, por encontrar información que les permitiera valorar las consecuencias económicas futuras de la sostenibilidad de determinadas políticas de gasto que llevan los gobiernos, y en concreto el Fondo Monetario Internacional ha pasado su manual a un criterio de devengo puro y duro porque entiende que es un sistema mucho más rico para medir una vez más la sostenibilidad de la política fiscal y la calidad en la toma de decisiones.

A nivel de organización, en primer lugar constatar un hecho, y es que evidentemente estamos a años luz de la armonización, pero cada vez son más los países que están introduciendo contabilidad de devengo en sus propias Administraciones públicas.

A nivel de los países más ricos del mundo, del G7, Alemania se ha quedado sola. Y a nivel de la Unión Europea, prácticamente también porque Italia, España, Portugal, Francia, tirando por arriba, Austria, Suiza aunque no es país de la Unión Europea, lo tiene Finlandia, lo tiene Suecia, el Reino Unido, Irlanda, Noruega y Dinamarca, pero estos dos países no a nivel de Administración Central pero sí a nivel de Agencias de Administración Local. Son países tremendamente descentralizados y en eso sí que se ha producido una armonización importante. El mero hecho de introducir criterios de devengo puro y duro en la Administración Pública permite dar un paso de gigante en la armonización, aunque todavía queden por dar tres pasos más. Pero ese mero hecho es un hecho de una importancia capital.

Por otra parte, en cuanto a razones ya como más cercanas, en cuanto a nivel de organización, distinguiría entre razones de gestión y razones de buen gobierno, además de cuestiones de gestión hay cuestiones de ética, hay cuestiones de buen gobierno para introducir estas reformas en la contabilidad.

En cuanto a materia de gestión, indudablemente proporciona mejor información sobre la deuda, sobre los activos, sobre la variación del patrimonio neto, sobre la equidad intergeneracional en las actuaciones públicas, sobre el coste de los servicios públicos y la sostenibilidad en la prestación de servicios. Aquí en España lo hemos ido metiendo por la puerta de atrás, la Ley de Acompañamiento del 98 para la Administración Local lo que hace es coger magnitudes presupuestarias y

ajustarlas para sintetizar un indicador calculado con el criterio de devengo. Esto es lo que ha ocurrido con los ajustes que hay que hacer en los gastos financieros o en la introducción del 110 % como límite adicional para establecer el límite de endeudamiento de un Ayuntamiento. Eso es meter un poco el devengo y la consolidación, no por la puerta de atrás, sino hacer unos ajustes o unos apaños, diría yo, porque el devengo controla mucho mejor y la Ley de equilibrio presupuestario vuelve a hacer lo mismo. Cógete unas magnitudes no elaboradas con criterio de devengo, introdúzcasele los ajustes o el criterio de devengo que se utiliza en el SEC-95 y nos da un resultado calculado con un criterio de devengo. Así es como lo tenemos, a lo que se ha ido, para controlar el cumplimiento de legalidad utilizamos un sistema, pero luego para medir el resultado de la actividad lo que hacemos es introducir ajustes para ir a ese criterio de devengo. ¿Por qué? Porque mide mucho mejor las consecuencias futuras de las decisiones actuales y también, no proporciona mediciones sobre eficiencia y eficacia, pero sí facilita o pone medios para que esta información se calcule con mayor comodidad. También se supone que contribuye a la lucha contra la corrupción, aunque también, como se ha visto en Parmalat no le vayamos a pedir al sector público que haga la contabilidad cosas que no puede hacer en el sector privado; cuando se mete un gángster en una asociación económica, ya sea pública o privada, la contabilidad tiene poco que hacer.

Sigue habiendo más razones o más motores, no hablo de razones, hablo más bien de motores. A nivel de la Unión Europea se ha producido una descentralización territorial importante y una irrupción del sector público o de, mejor dicho, maneras de gestionar propias del sector privado en las Administraciones públicas. Si se introducen medidas de gestión de corte empresarial en las Administraciones públicas, lo lógico es introducir también criterios de gestión de corte empresarial en las Administraciones públicas y entre ellas la contabilidad.

La descentralización, los Entes públicos empresariales, las Agencias, los Organismos autónomos, crean dentro de las Administraciones públicas un juego de agentes económicos tipo contratos de agencia, principal agente y esta es la razón por la que Luca Pacholi inventó la contabilidad en el Renacimiento, cuando se empezó a dar de una forma marcada en el ámbito económico la relación principal agente, es decir yo soy el dueño, yo soy el principal, pero delego en ti. Eso es también una descentralización en la Administración pública.

Para controlar lo que hace esa persona en la que has delegado, necesitas unos sistemas económicos financieros relativamente sofisticados que en su momento cubrieron la contabilidad empresarial y ahora se cubren introduciendo devengo en los sistemas de administración de las Administraciones Públicas.

También ha habido un énfasis, y lo recoge también la Ley General Presupuestaria en el control del out-put. Hasta ahora las Administraciones Públicas se preocupaban solo del control de medios, del control de los in-put, del cumplimiento de legalidad.

Aumentar la preocupación por el control del out-put implica crear sistemas de información económico financiera que permitan medir el resultado y no sólo el cumplimiento de legalidad, no sólo que te hayas gastado más de lo que te ha aprobado el Parlamento sino que con ese dinero has conseguido unos resultados mínimamente adecuados o satisfactorios.

Y por último, como decía, también se introducen como una medida para luchar contra el desgobierno y la corrupción (lo ha comentado Carmen). Aquí en la Unión Europea, de vez en cuando, nos estalla algún caso de corrupción, también. Y en Estados Unidos. Hace un tiempo me sorprendió un artículo que escribió un profesor norteamericano, James Cham, que hablaba en un número monográfico sobre las IPSAS de la IFAC, que decía que después de la declaración de independencia de los Estados Unidos hubo que esperar muchísimos años a que en los Ayuntamientos norteamericanos se introdujera la contabilidad por devengo como herramienta de lucha contra la corrupción; en un país como Estados Unidos eso sorprende. Es decir, que la corrupción está un poco como las setas, ahí donde hay humedad suficiente para que florezca.

Voy a entrar también en cuestiones de buen gobierno porque me parecen importantes. Son cuestiones de ética y son cuestiones de Política, con mayúsculas. Y es que en los últimos años, en la literatura, se está hablando mucho de una inquietud que existe en la Unión Europea y en los países más desarrollados sobre el desapego del ciudadano con respecto a las Administraciones Públicas, es decir, una pérdida de confianza del ciudadano en las Instituciones en el sentido de que la cúpula de la Administración y la política va, por utilizar una palabra coloquial, "a su bolo" y nosotros, el resto de los ciudadanos vamos al nuestro. Eso está pasando en Suecia, en el Reino Unido, es decir en los países más desarrollados y de ahí que los poderes públicos se estén preocupando bastante por proyectar una imagen de transparencia y de receptividad hacia el ciudadano y por rendir cuentas al ciudadano

sobre qué está haciendo por él. Transparencia que contribuye a asegurar a los ciudadanos que se sienten tratados con equidad. Por ejemplo, ahora, con la campaña electoral se ha destapado el tema de la financiación autonómica y de que unos servicios están mejor financiados que otros, y si uno pone más dinero que otro. Es una obligación de los que nos dedicamos al tema de las finanzas públicas, de velar por dar una imagen de transparencia en las finanzas públicas o de transmitir transparencia hacia los ciudadanos. La receptividad implica que los ciudadanos entiendan que los gobiernos escuchan qué es lo que a ellos les preocupa, y además ponen en marcha mecanismos para atender esas necesidades, tanto en cuestión de los servicios que se les está prestando, demostrarles que se les están prestando servicios de calidad, que nos preocupa a los funcionarios públicos lo que cuestan los servicios que se les están prestando a los ciudadanos y que los impuestos que se les están cobrando están en buenas manos.

Y por último, digamos también en cuestión de buen gobierno una rendición de cuentas de las Administraciones Públicas yo diría que con mayúsculas. Al ciudadano no le interesa, como aparece muchas veces en los Tribunales de Cuentas que una cadena, un gusano de 27 dígitos se ha pasado en no sé cuantos millones de euros, y en lugar de estar contabilizado en esta partida, debería estar en esta otra. Eso al ciudadano le da exactamente igual, al ciudadano le preocupan otras cosas. Rendir cuentas, con mayúsculas, para una Administración pública es algo muy distinto al cumplimiento estricto de legalidad. ¿A qué lleva eso? Eso lleva a que las liquidaciones de los Presupuestos no les interesen absolutamente a nadie. Si se mira, y esto no soy yo el primero que lo digo, el tiempo en los medios de comunicación que ocupa la aprobación de los Presupuestos con la que ocupa la liquidación de los Presupuestos, la diferencia es, sencillamente, infinita, porque se están rindiendo cuentas sobre unas cuestiones que no les interesan a nadie. La rendición de cuentas, con mayúscula, va por este otro sitio, que los ciudadanos, además de ver que el Gobierno cumple la legalidad, vean que se prestan servicios públicos que satisfacen sus expectativas y que el dinero que recauda el Gobierno para prestar esos servicios están en las mejores manos posibles.

Y para terminar, simplemente hacer una breve referencia a la comparación de la armonización entre distintos niveles, que tiene mucho que ver con la comparabilidad. Evidentemente, la comparabilidad es más importante a nivel agregado, interesa mucho más cómo está el déficit público de España y su deuda pública con respecto a los países de la OCDE, tal vez, que cómo están las cuentas del Ayuntamiento de

Zaragoza con respecto al Ayuntamiento de Estocolmo. Eso está muy claro, pero vamos a ver qué información facilitamos, porque lo que cuesta la recogida de basuras, el transporte urbano, el suministro de agua, la policía, etc., etc., eso sí que interesa al ciudadano si lo comparamos con los impuestos que se recaudan en los distintos Ayuntamientos. Y sobre eso sí que da información el devengo y sobre eso sí que no da información adecuada el presupuesto.

Esa armonización llegará, yo creo que llegará simplemente por la vía de la implantación de mejores prácticas y yo no digo que las IPSAS de la IFAC, pasado mañana vayan a ser de obligado cumplimiento, pero sí estamos unos países y unas Administraciones públicas, con respecto a otras bastante atentas a la cuestión de las mejores prácticas, ver cómo lo está haciendo el otro, si al otro esta iniciativa le sale bien, entonces voy a tratar de implantarla yo también.

Y ya por último, y con esto termino, la armonización también llegará a veces de la forma más insospechada. En España, el Plan público del 83 se basó en el Plan de la empresa del 73. Cambió el plan de la empresa, cambió el plan público.

Ahora se implantan las guías, las normas internacionales en la empresa, en el 2005, pues en el 2010 habrá una reforma del Plan General de Contabilidad Pública para adaptarlo a la del Sector privado, que son las normas internacionales de contabilidad, y ahí ya hay una adaptación de las normas internacionales de contabilidad al Sector público que son las IPSAS de la IFAC.

XV JORNADAS DE PRESUPUESTACIÓN, CONTABILIDAD Y CONTROL PÚBLICO

Los múltiples fines de la contabilidad pública

La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Vicente Pina Martínez
Universidad de Zaragoza



La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

- Armonización internacional a nivel: agregado o macro y de organización o micro (por separado),

-Armonización internacional entre los niveles agregado y de organización.

La armonización internacional de la contabilidad pública actual es un fenómeno ligado a la **globalización** de las relaciones internacionales en todos los ámbitos y a los movimientos de **reforma de las administraciones públicas** habidos desde la década de los 80.

El **devengo** como elemento básico que hace posible la armonización internacional, aunque el debate sobre la utilidad del devengo en la contabilidad pública todavía no se encuentre cerrado en todos los países.



La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Actualmente, los tres planes contables internacionales más importantes motores de la armonización internacional son:

- El Sistema de cuentas nacionales: SNA de 1993, SEC 95 para las cuentas de todo un país.

- Las Estadísticas Financieras Gubernamentales del FMI - GFS, 2001 -, para las cuentas sólo del sector público, y

- Las IPSAS de la IFAC para las cuentas de organismos públicos.

Todos ellos han adoptado el criterio de devengo.

Actualmente existen iniciativas para la armonización entre ellos.



La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Armonización internacional a nivel agregado: Razones para el cambio (I) (ONU, FMI, WB, OCDE, ADB).

- El criterio devengo es el método más consistente con la forma en que se definen en contabilidad nacional las actividades económicas y flujos financieros, y

- Puede aplicarse a flujos no monetarios.

Por ello, sus indicadores financieros :

- proporcionan información más adecuada sobre la sostenibilidad de las políticas públicas,

- mejoran la base de rendición de cuentas en un sentido más amplio que el del cumplimiento de legalidad y

- proporcionan una medida más útil de los efectos de las políticas gubernamentales.



La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Armonización internacional a nivel agregado y organizacional: Razones para el cambio (II) (ONU, FMI, WB, OCDE, ADB).

Las crisis financieras en Latino-América y Asia han incrementado la preocupación de los organismos internacionales por la calidad de la información financiera gubernamental (en términos de fiabilidad, de previsibilidad y de transparencia) induciendo a instituciones tales como el FMI el Banco Mundial, OCDE o, en el campo de la contabilidad, IFAC al seguimiento y supervisión la calidad de la información financiera producida por gobiernos.

Los mercados financieros y las agencias de rating están particularmente interesadas en el sostenibilidad de las políticas de gasto y financiación del mismo de los gobiernos. El FMI señala que los estados financieros por devengo proporcionan un sistema más rico de información para analizar sostenibilidad de la política fiscal y la calidad de la toma de decisiones.



La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Armonización internacional a nivel de organización:

Cada vez son más los países que incorporan contabilidad por devengo y hasta el momento ninguno ha vuelto a los sistemas tradicionales.

Actualmente la contabilidad por devengo es una de las reformas del sector público que con más generalidad se ha extendido entre los países de la OCDE. A nivel del G7 sólo Alemania permanece ajena a este proceso.



La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Armonización internacional a nivel de organización: Razones de gestión y Razones de buen gobierno. (Intercambio de mejores prácticas)

Modernización de la Administración Pública: Razones de gestión

Los estados financieros basados en el devengo:

- proporcionan información sobre **la deuda, los activos, la variación del patrimonio neto y por ello la equidad intergeneracional de la actividad pública, el coste de servicios públicos y la sostenibilidad de la prestación** de los mismos

- facilitan la medición de la **eficiencia y eficacia** de la organización, y reducen las oportunidades para el fraude y la **corrupción**, particularmente en lo que concierne a la administración de activos.



La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Esta información adquiere mayor relevancia ante:

- 1) la **descentralización territorial** y diversas formas de **colaboración público-privadas** que han hecho el sistema de prestación de servicios públicos más complejo o, por lo menos, no tan directo como en los años 80. Las líneas de responsabilidad no son tan claras.
- 2) la **descentralización de la gestión** que ha incrementado la necesidad de reforzar los sistemas de rendición de cuentas en materia de resultados (Relación **Principal-Agente**) y con ello la contabilidad por devengo.
- 3) el aumento en el **énfasis del control de output** (además del control de inputs o medios), y



La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

4) la introducción en la prestación de servicios públicos de criterios de **gestión de corte empresarial**.

precisan de **sistemas de información económico-financiera de corte empresarial**. La contabilidad por devengo permite la determinación de los costes de programas, actividades y servicios;

5) En países en vías de desarrollo, además la contabilidad se ve como un arma de **lucha contra el desgobierno y la corrupción**.

Y no sólo en estos países

La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Armonización internacional a nivel de organización: Razones de gestión y Razones de buen gobierno. (Intercambio de mejores prácticas)

Modernización de la Administración Pública: Razones de buen gobierno

-La **confianza de los ciudadanos en las instituciones** pasa, entre otros aspectos, porque los poderes públicos proyecten una imagen de **transparencia y de receptividad** y porque **rindan cuentas a los ciudadanos**.

-La **transparencia** contribuye a asegurar a los ciudadanos que son tratados con **equidad**.

-La receptividad significa que los **gobiernos escuchan** y toman sus sugerencias en cuenta al diseñar y poner en marcha servicios y políticas

-La **rendición de cuentas en un sentido más amplio** que el cumplimiento de legalidad contribuye a asegurar que errores del gobierno se corrigen y que los **servicios públicos satisfacen expectativas de los ciudadanos**.

La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Armonización entre niveles:

Razones: Comparabilidad entre las tres fuentes de información.

Entre los numerosos cambios en contabilidad pública en años recientes, la aparición de las normas internacionales de contabilidad del sector público (IPSASs) tal vez pueda considerarse como **el hito más importante**.

Aunque el GFS revisado adopta un criterio devengo, hay diferencias entre el tratamiento de ciertas transacciones entre el GFS y las IPSASs.

Actualmente, hay iniciativas para la armonización de las IPSASs con las Estadísticas Financieras Gubernamentales (GFS) publicada por el FMI y el sistema de cuentas nacionales.

D. José Juan Blasco Lang

Director de la Oficina Nacional de Auditoría de la IGAE

En esta intervención quiero dar una visión normativa, desde el punto de vista del derecho, porque hemos hablado aquí, básicamente, de aspectos económicos, pero no cabe duda de que en el ámbito público nos regimos por las normas jurídicas que son las que regulan en definitiva nuestras actuaciones. Y desde esa perspectiva hay que ver en qué medida, por dar una visión distinta que no se haya dado en la mesa, las asociaciones profesionales pueden ser fuente de derecho.

Realmente hay que separar dos cosas que creo que hay que dejar nítidamente claras y que a veces se confunden desde el punto de vista de los profesionales de la economía y es que las normas de contabilidad empresarial son unas normas nacidas al amparo del derecho mercantil. Tenemos experiencia en esta cuestión porque esa fue la lucha fundamentalmente del año 89: el introducir un anclaje a las normas contables. Las normas contables en España no tenían anclaje nada más que fiscal y fundamentalmente estaban ligadas al tema fiscal.

La contabilidad fiscal puede ser una contabilidad administrativa, que tiene como efecto fundamental buscar una cifra que es una base imponible, pero no tiene por qué dar una información de cara a los ciudadanos que sea responsable, que sea la que realmente les interesa.

Y desde esa perspectiva, realmente la lucha fue anclar la contabilidad al derecho mercantil, que regula las relaciones entre particulares. Si lo consideramos desde un punto de vista subjetivo, sería el derecho de los empresarios y desde un punto de vista objetivo sería el derecho de los actos de comercio, pero en general, las doctrinas más modernas en el ámbito mercantil lo relacionan con el derecho de la empresa. En última instancia es un derecho de particulares y en los derechos de los particulares, lógicamente, los usos, las prácticas de los comerciantes, son fuente del derecho.

Soy partidario de la existencia de los usos comerciales en el ámbito de la contabilidad empresarial y en última instancia, también se intentó, de alguna manera, aunque indirectamente, que eso tuviese carta de naturaleza en nuestro derecho aunque no se logró específicamente, porque en el Plan General Contable no se estableció ninguna mención específica de que podían, subsidiariamente, aplicarse las prácticas de las Sociedades profesionales internacionales, sí se puso en las Normas Técnicas de Auditoría, en las que se dice que forman parte como principios de contabilidad, subsidiariamente.

Bien es verdad que se han planteado unos ciertos problemas en cuanto a la normalización contable porque parece que no era lo suficientemente correcta para haber impedido el que determinados “sinvergüenzas” (caso Parmalat por ejemplo) se hayan dedicado a dar una información incorrecta durante un conjunto de tiempo que luego ha producido los escándalos imprevistos.

De ahí que realmente una de las formas que los gobiernos consideran que puede resolver el problema en el ámbito mercantil, es precisamente dar mas fuerza, poner más interés en el tema de la normalización contable y poner más interés, incluso, en las Asociaciones profesionales.

Por tanto, el tema de dar mucha importancia a los profesionales de la contabilidad en el ámbito mercantil privado, está dentro de lo que es la filosofía del derecho mercantil y consecuentemente, por tanto, no tengo nada que decir.

Sí tengo que decir mucho en el ámbito del derecho de la contabilidad pública. ¿Por qué?. Bueno porque la contabilidad pública no es derecho mercantil, aunque puede ser, puede utilizar los elementos filosóficos, científicos, técnicos de los contables, pero no es derecho mercantil.

El derecho de la contabilidad pública es derecho financiero, es derecho del Estado. Son normas de autoorganización del Estado y por tanto, en este aspecto normativo, no caben los usos comerciales, no cabe en fuente del derecho una Asociación profesional, porque es el Estado el que se da su autorregulación, y desde esta perspectiva, el poder normativo de los usos, de las Asociaciones está muy limitado, está en el papel que debe de quedar cualquier Asociación que produce elementos doctrinales que son interesantes y que pueden ser interesantes para los reguladores, pero el derecho de la contabilidad pública, es una parte del derecho financiero y, consecuentemente, por tanto es un derecho del Estado y desde esa

perspectiva creo que no es igual la posición de una asociación profesional emitiendo normas en el ámbito privado que una asociación profesional emitiendo normas en el ámbito público. Si en el primer campo puede ser incluso fuente de derecho, en el segundo, lo único que puede es facilitar una serie de estudios técnicos a considerar por los Organismos reguladores, por si consideran oportuno introducirlos o no.

Entonces, desde esa perspectiva, la armonización contable en el ámbito de la contabilidad pública tiene problemas muy importantes que han quedado dichos aquí en parte, pero que nacen fundamentalmente de la heterogeneidad que suponen las normas públicas de los distintos Estados.

Cada Estado es distinto unos son federales, otros tienen democracias de un tipo, otros tienen otro, están más descentralizados, menos descentralizados; es decir, las estructuras administrativa y política de los gobiernos hacen inevitable que los sistemas contables se adapten a las mismas y consecuentemente, toda la legislación pública de los presupuestos es una legislación que tiene poco que ver con el ámbito de la contabilidad, de lo que es filosofía contable últimamente, es fundamentalmente una regulación administrativa pura y dura, es decir, cómo se regulan los presupuestos, todas las operaciones que hay que hacer para las modificaciones presupuestarias, las características de los fondos de contingencia, etc.

En estas Jornadas se ha repetido mucho una palabra que parece mágica: la transparencia. Obviamente es un elemento esencial porque en un Estado democrático, de derecho o en un estado no democrático, da igual, en un Estado, obviamente, la eficiencia solamente cabe alcanzarse a través de la transparencia. ¿Por qué?. Pues porque la eficiencia de un político nunca va a coincidir con la eficiencia económica de un funcionario. Un político mide la eficiencia fundamentalmente a través de las elecciones y, por tanto, un gasto muy eficiente políticamente puede ser un gasto muy ineficiente económicamente.

Consecuentemente, por tanto, para que ese gap se vaya reduciendo, el control ciudadano tiene que ser un control muy efectivo. Primero tenemos que educar a los ciudadanos en el control efectivo, pero en segundo lugar, obviamente, el control de los ciudadanos es el que va a establecer que el gap se vaya disminuyendo. ¿Cómo?. A través de una información muy completa sobre lo que hacen las Administraciones Públicas, porque conforme tengan más información, cada vez más la eficiencia económica primará sobre la política, porque coincidirán las dos. Es

decir, que a un señor le votarán precisamente porque hace actuaciones y asignaciones eficientes. Pero ese gap se cierra con una transparencia completa y ésta solamente se puede realizar desde las perspectivas que conocen los reguladores, no las que conocen los privados, porque no tienen un conocimiento completo de la Administración Pública.

Y además, también es importante que en todos estos aspectos las Asociaciones de regulación, incluso profesionales, cuenten de forma fundamental con los reguladores porque no creo que tenga mucho sentido que en las Asociaciones profesionales los reguladores no estén ni siquiera presentes.

Desde esa perspectiva, yo diría que al Banco de España no lo normaliza ni lo armoniza casi nadie, por lo menos del sector privado, que yo conozca. Se armoniza él solo pues porque se reúnen todos los reguladores de entidades financieras y aprueban sus normas contables, y evidentemente, a pesar del voluntarismo que ha demostrado Ricardo en su intervención, diciendo que la reforma del ICAC va a conseguir que el Banco de España haga las normas que quiere el ICAC, yo, en principio, soy escéptico, muy escéptico, para que voy a decir lo contrario. En las compañías de seguros, exactamente igual. No creo que el Director General de Seguros se deje armonizar por el ICAC en cuanto a normas privadas, se armonizará con las entidades del seguro correspondiente, etc.

En última instancia, yo estoy absolutamente a favor, de verdad, aunque parezca que no, de la armonización, pero la armonización debe ser realizada desde perspectivas con planteamientos que yo sugeriría de la siguiente forma. Los reguladores tienen interés en la armonización, pero tienen interés también en participar directamente en las normas que ahora dejan las Asociaciones.

En segundo lugar, hay que estar muy atento para que realmente las normas que se dicten desde la contabilidad pública cumplan las finalidades exigidas.

Las Jornadas que estamos celebrando en estas fechas son bastante representativas del tema, porque hemos dicho "fines múltiples de una contabilidad pública", y es que es así, la contabilidad pública hoy tiene unos fines múltiples que deben ser todos ellos alcanzados a través de un sistema de información. La Ley General Presupuestaria define la contabilidad pública como un sistema de información, no como una aplicación de un plan específico. Es un sistema de información que tiene que proveer información para múltiples fines. Hemos dicho uno, importantísimo, la

liquidación presupuestaria, la rendición de las cuentas, porque en última instancia, en el Sector público, los gobiernos, lo que hacen, desde un punto de vista de derecho político, es aplicar y gestionar unos presupuestos autorizados por los Parlamentos.

Por tanto el tema de la rendición de las cuentas presupuestarias, es fundamental. Hay que mejorar enormemente los documentos presupuestarios que aprueban los Parlamentos. La importancia de que en los presupuestos se establezca una documentación informativamente completa, correcta y que sea de una utilización para los usuarios, creo que es fundamental y elemental. Por supuesto que también tiene que dar una información para los gestores, y para éstos en muchos casos es una información que redundante en temas basados fundamentalmente en contabilidad de gestión, contabilidad de costes, contabilidad patrimonial y financiera, en los términos en donde el sector público realmente opera.

Es obvio que en muchos casos la contabilidad que hoy vemos, que aprobamos, que auditamos y que, por tanto, es la que mandamos a las Cortes, está formada por unos estados que dan poca información. Yo realmente, de la lectura de esa información, verdaderamente poca información deduzco. Por tanto, hay una tarea que la Intervención General tiene que asumir y supongo que asumirá, y que es intentar mejorar al máximo la información contable que se produce para los usuarios finales, porque en última instancia esa información evidentemente va a ser el control.

Y luego está el tema de la verdadera armonización que se produce en el ámbito de la contabilidad nacional. Si hay alguna armonización hoy que se ha producido es el hecho de que prácticamente todas las cuentas del sector público que se envían a los Organismos internacionales, se elaboran en términos de SEC-95. Por tanto la presión de normalización, fundamentalmente de armonización se concentra básicamente en el ámbito de la contabilidad macroeconómica o de la contabilidad nacional.

Pero han dicho bien, yo creo que en esta mesa y también en anteriores intervenciones de estas jornadas, que realmente la contabilidad micro es muy importante a efectos de la gestión y es muy importante a efectos de control de los ciudadanos dar una información. Y tiene que haber un cuadro necesario entre la contabilidad nacional y la contabilidad micro, como también tiene que haber un cuadro necesario entre lo que es la contabilidad puramente presupuestaria y la contabilidad patrimonial o financiera, porque ya sabéis que no coinciden. Todos

estos elementos de cuadro o de transferencia son elementos informativos fundamentales, teniendo en cuenta que realmente la información siempre es única, fluye la misma información, es la que va a servir para dar una información de gestión, una información macro, una información a nivel de rendición de cuentas, etc., con lo cual lo importante es componer un buen sistema de información que pueda producir estas múltiples finalidades. Y si en ello nos ayudan los trabajos de las Asociaciones profesionales en el ámbito de la armonización contable pública, yo se lo agradeceré enormemente porque creo que será siempre muy bien recibido por parte de los Organismos que tienen la competencia de la regulación de la contabilidad.