



BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO

AÑO CCCXLVII • LUNES 16 DE JULIO DE 2007 • SUPLEMENTO DEL NÚMERO 169

CORTES GENERALES

	PÁGINA
13732 <i>RESOLUCIÓN de 24 de abril de 2007, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación a la Moción sobre la aplicación de Principios y Normas Contables Uniformes en el Sector Público.</i>	3
INFORME DE FISCALIZACIÓN	
13733 <i>RESOLUCIÓN de 24 de abril de 2007, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación al Informe de fiscalización de la gestión de la Tesorería para el funcionamiento de los Tribunales de Justicia, ejercicio 2003.</i>	12
INFORME DE FISCALIZACIÓN	



MINISTERIO
DE LA PRESIDENCIA

- 13734** *INFORME de fiscalización, elaborado por el Tribunal de Cuentas, relativo a las contabilidades electorales de las elecciones al Consejo General de Aragón celebradas el 25 de mayo de 2003 y las elecciones al Parlamento de Cataluña, celebradas el 16 de noviembre de 2003.* 32

INFORME DE FISCALIZACIÓN

- 13735** *RESOLUCIÓN de 24 de abril de 2007, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación al Informe de fiscalización de las Inversiones de la Jefatura Central de Tráfico en Seguridad Vial, ejercicio 2002.* 41

INFORME DE FISCALIZACIÓN

- 13736** *INFORME de fiscalización, elaborado por el Tribunal de Cuentas, relativo a la gestión de personal del Grupo Radio Televisión Española, ejercicios 2002 a 2004.* 62

INFORME DE FISCALIZACIÓN

RESOLUCIÓN de 24 de abril de 2007, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación a la Moción sobre la aplicación de Principios y Normas Contables Uniformes en el Sector Público.

MOCIÓN SOBRE LA APLICACIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES UNIFORMES EN EL SECTOR PÚBLICO

El Pleno del Tribunal De Cuentas, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a), 9 y 21.3.a) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y a tenor de lo previsto en los artículos 12 y 14 de la misma disposición y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ha aprobado, en su sesión de 24 de octubre de 2006, la Moción sobre la aplicación de principios y normas contables uniformes en el sector público, y ha acordado su elevación a las Cortes Generales, según lo prevenido en el artículo 28.4 de la Ley de Funcionamiento.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN

II. FUNDAMENTACIÓN DE LA MOCIÓN

II.1 Falta de uniformidad en la regulación de la contabilidad

- II.1.1 Diferencias en la regulación contable aplicable a las entidades de cada subsector público (administrativo, empresarial o fundacional)
- II.1.2 Diferencias entre la regulación de la vertiente económico-patrimonial de la contabilidad pública y la de la contabilidad privada
- II.1.3 Diferencias entre los modelos contables que rigen en los distintos ámbitos de la contabilidad pública (presupuestario, económico-patrimonial y de la contabilidad nacional)

II.2 Falta de uniformidad en la configuración de los subsectores administrativo y empresarial en los ámbitos estatal, autonómico y local

II.3 Falta de uniformidad en la aplicación y desarrollo de la normativa contable

- II.3.1 Diferencias en la aplicación de las disposiciones relativas a la contabilidad pública
- II.3.2 Desfase temporal en la aplicación de las disposiciones contables
- II.3.3 Falta de uniformidad en el procedimiento para la aplicación y desarrollo del PGCP
- II.3.4 Diferencias en la estructura y contenido de las cuentas generales

III. RECOMENDACIONES

MOCIÓN SOBRE LA APLICACIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES UNIFORMES EN EL SECTOR PÚBLICO

I. INTRODUCCIÓN

El sector público español se divide en tres subsectores —estatal, autonómico y local—, que están integrados por un conjunto amplio y heterogéneo de entidades de diferente naturaleza, las cuales pueden estar sometidas al Derecho público, al privado o a ambos. Las consecuencias que derivan de la pertenencia de estas entidades al sector público son fundamentalmente:

- el sometimiento a un régimen presupuestario,
- la obligación de rendir cuentas de sus operaciones a los correspondientes órganos fiscalizadores de cuentas y en último término al Tribunal de Cuentas, y
- el sometimiento de su gestión a un régimen de control que puede presentar una triple modalidad: de legalidad, financiero y de eficacia.

Aun cuando la Constitución Española contiene referencias al sector público (artículos 134.2 y 136.1) la delimitación concreta de su contenido ha sido obra del legislador ordinario. En la actualidad, la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (LGEP), en su artículo 2, enumera las entidades que integran el sector público español en toda su dimensión, enumeración coincidente en lo sustancial con la del artículo 4 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, que la precedió. Aunque la configuración del sector público por la LGEP se hace exclusivamente a efectos de lo dispuesto en ella resulta inevitable partir de la misma, por cuanto el citado artículo es norma básica de aplicación a todas Administraciones territoriales, por seguir los criterios del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC 95), que son obligatorios en orden a la medición del déficit, y por constituir el punto de partida para la delimitación del sector público estatal por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP). Pues bien, de conformidad con el artículo 2 de la LGEP, en su apartado 1, «el sector público se considera integrado por los siguientes grupos de agentes:

- a) La Administración General del Estado, los Organismos autónomos y los demás entes públicos dependientes de aquélla, 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.

d) Las Entidades Locales, los Organismos autónomos y los entes públicos dependientes de aquélla, que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales».

Y el apartado 2 del artículo añade:

«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 esta Ley y a las normas que específicamente se refieran a las mismas.»

Delimitado así el sector público español, la organización y régimen de los sectores estatal, autonómico y local, en que aquél se divide, ha sido obra de una pluralidad de normas.

La organización y régimen del sector público estatal se contiene en la LGP, que, como se afirma en la exposición de motivos, hace una enumeración completa de las entidades que integran el sector público estatal, que atiende a los criterios de financiación mayoritaria y de control efectivo por la Administración General del Estado, así como de los diversos entes dependientes o vinculados a ella. Dichas entidades se agrupan en tres subsectores: administrativo, empresarial y fundacional, cuyo régimen económico-financiero se establece en la ley, que, sin embargo, no entra en la definición de su naturaleza jurídica. En este aspecto, como avisa la propia exposición de motivos, «la ley se remite a las definiciones contenidas en la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, la Ley General de Seguridad Social, la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas y la Ley de Fundaciones, respecto de la Administración General del Estado, sus organismos públicos, las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, las sociedades mercantiles estatales y las fundaciones del sector público estatal».

El sector público autonómico en su vertiente económico-financiera se regula en las correspondientes Leyes de Hacienda o equivalentes de cada Comunidad Autónoma, sin perjuicio de que le sean aplicables las normas de la citada LGEP y de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (LOC-LGEP); y el del sector público local, en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL), modificada por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de

medidas para la modernización del gobierno local, y en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).

A efectos de esta Moción hay que destacar que en los tres sectores, estatal, autonómico y local, se distingue un subsector, que la LGP, en su ámbito, califica de «sector público administrativo», el cual, desde una perspectiva material, se caracteriza por estar constituido por unidades productoras no de mercado, que aparecen incluidas en el sector Administraciones Públicas de la Contabilidad Nacional y, desde una perspectiva formal, por estar sometidas preferentemente al Derecho público en cuanto a su régimen administrativo, contable y económico-financiero, aunque en el ámbito financiero y contable también le son de aplicación normas de Derecho privado. Por el contrario, las restantes entidades, enumeradas en el apartado 2 del artículo 2 de la LGEP, son productoras de mercado y, desde una perspectiva formal, quedan sometidas preponderantemente al derecho privado. Todo ello sin perjuicio de la existencia de entidades de difícil encuadre en uno u otro subsector, para lo que en la LGP y en Contabilidad Nacional se contiene una regla delimitadora específica.

Una cuestión de la que es obligado dejar constancia en relación con la clasificación de las entidades del sector público, y que afecta a los tres sectores, es la discordancia que a veces se produce entre la naturaleza y financiación de las actividades de ciertas entidades del sector y su forma jurídica, que es la determinante de su régimen contable. Esta situación, con independencia de las consecuencias que puede provocar al prescindir o minorar las garantías del Derecho administrativo, arrastra no pocas consecuencias y riesgos en el ámbito financiero y contable según se expone más adelante.

Por otra parte, la LGP contiene, como novedad importante en relación con la contabilidad de las entidades integrantes del sector público estatal, la obligatoriedad impuesta a todas ellas de aplicar un determinado plan y unos principios contables, según su pertenencia a uno de los subsectores indicados; obligatoriedad que se concreta en el artículo 121 de la Ley en los siguientes términos:

a) Las entidades que integran el sector público administrativo deberán aplicar los principios contables públicos, así como el desarrollo de los principios y las normas establecidas en el Plan General de Contabilidad Pública y sus normas de desarrollo.

b) Las entidades que integran el sector público empresarial deberán aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad de la empresa española, así como en sus adaptaciones y disposiciones que lo desarrollan.

c) Las fundaciones del sector público estatal que integran el sector público fundacional deberán aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en la

adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y disposiciones que lo desarrollan.

De cualquier forma, dada la estructura del sector público español, con tres subsectores (estatal, autonómico y local), que, a su vez, siguiendo la clasificación de la LGP, pueden subdividirse en otros tres (administrativo, empresarial y fundacional), es importante que la actividad económico-financiera realizada por cada una de las entidades que los componen pueda ser conocida con exactitud, así como que la información que suministren sea comparable y verificable. Para ello es necesario que el registro de los hechos contables de cada entidad, independientemente de su adscripción territorial, se realice siguiendo unos criterios comunes y adecuados a la naturaleza de sus actividades, lo que facilitará, a su vez, la confección e interpretación de los correspondientes estados contables, así como su agregación o consolidación.

Por otra parte, desde una perspectiva comunitaria se hace necesario suministrar información contable homogénea con la del resto de los países miembros de la Unión Europea al ser España miembro de ésta y estar comprometida por el Pacto de Estabilidad y Crecimiento —acordado en el Consejo de Ámsterdam en junio de 1997—, así como por el Reglamento (CE) núm. 1467/97 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo, que requieren unas necesidades de información y unas exigencias de que ésta sea comparable entre todos los países miembros. En este aspecto, con el fin de adecuar la política presupuestaria a lo acordado en el referido Pacto se dictaron la LGEP y la LOC-LGEP, a las que se ha hecho referencia antes. La verificación del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, regulado en estas normas, será más fácil si se realiza sobre datos homogéneos suministrados por los distintos agentes que integran el sector público.

Por todo ello, la normalización contable, como actividad dirigida a la elaboración y emisión de normas contables para obtener información homogénea, se presenta como un objetivo necesario, habiéndose registrado en España y en los últimos años una tendencia clara hacia dicha normalización.

En efecto y como se ha indicado anteriormente, dentro de las entidades que integran el sector público español se pueden distinguir, por una parte, aquellas cuya actividad principal consiste en la producción de bienes y servicios para su venta en el mercado y por otra, aquellas cuya actividad principal no es la indicada y que, generalmente, están sometidas a un presupuesto limitativo y vinculante.

De acuerdo con estas características, las entidades del sector público pueden estar sometidas a uno de los dos regímenes contables que existen en la actualidad en España y que tradicionalmente se han venido denominando de contabilidad privada y de contabilidad públi-

ca, habiéndose producido la normalización, como se verá seguidamente, con una amplitud distinta en uno y otro régimen contable:

a) En el ámbito de la contabilidad privada, la normalización se ha caracterizado por la adaptación de las normas contables a las disposiciones en esta materia de la Unión Europea, ya que la incorporación a ésta obligó a la trasposición de las Directivas Comunitarias. Una primera fase de este proceso de normalización contable concluyó con la aprobación, mediante el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, de un nuevo Plan General de Contabilidad de la empresa española (PGC), que sustituyó a otro de 1973, siendo su aplicación obligatoria para todas las empresas españolas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria.

Con la aprobación del Reglamento (CE) núm. 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), se inicia una nueva etapa del proceso de armonización contable en Europa, al que lógicamente se ha incorporado España.

b) En el ámbito de la contabilidad pública el hecho más significativo, en cuanto al proceso de normalización, lo constituye la publicación a finales del año 1990 del documento «Principios Contables Públicos», que se incorporaron al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) aprobado con el carácter de plan contable marco para todas las Administraciones Públicas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, aun cuando sólo se declara obligatorio para la Administración General del Estado. Por otra parte, la normalización contable se ha desarrollado también a través de recomendaciones dictadas por Comisiones y Organizaciones especializadas y reconocidas, entre las que cabe destacar la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) y, especialmente, la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 28 de diciembre de 1990, que elaboró siete Documentos aplicables a todas las administraciones públicas, que junto con el Documento núm. 1 «Principios Contables Públicos» al que se ha hecho referencia anteriormente, constituyen lo que se ha considerado como el marco conceptual de la contabilidad pública.

Sin embargo, como se ha dicho anteriormente, el proceso de normalización no ha tenido los mismos efectos y amplitud en los dos ámbitos contables, resultando que frente a la unidad de los principios y normas contables aplicables a las empresas privadas y a las entidades del sector público empresarial, tanto estatal como autonómico o local, por estar todas ellas sujetas a los principios y normas de contabilidad recogidos en el Código de Comercio y el PGC, así como en sus adaptaciones y en las disposiciones que lo desarrollan, no

sucede lo mismo con los principios y normas relativas a la contabilidad pública, fundamentalmente por dos razones:

1.^a En el ámbito contable y presupuestario, dentro de las normas jurídicas comunes a todo el sector público español (Constitución Española, LGEP, LOC-LGEP, Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas) no se contiene disposición alguna relativa a la contabilidad, que como tal sector público le sea aplicable, más allá del deber de rendir cuentas y del establecimiento de algunos principios de gestión financiera, como el de transparencia o el de estabilidad presupuestaria, cuyo cumplimiento se mide de acuerdo con las normas del SEC-95 (artículo 10 de la LGEP).

2.^a La normativa reguladora de la contabilidad pública en el ámbito del sector público estatal está contenida primordialmente en la LGP, así como en abundantes normas administrativas de inferior rango, entre las cuales destaca la referida Orden de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el PGCP. Sin embargo, dicha Ley no ha declarado básico ninguno de sus preceptos, lo que implica que las Comunidades Autónomas pueden ejercer sus competencias reguladoras en esta materia sin sujetarse a un marco común. Estas competencias se han ejercido a través de las denominadas Leyes de Hacienda o de Régimen Económico y Presupuestario o de Finanzas, etc., que han promulgado todas ellas —a excepción de la de la Rioja en la que se aplica supletoriamente la legislación estatal—, y que dedican una parte de su contenido a regular la contabilidad pública de sus respectivos ámbitos territoriales, habiéndose aprobado planes contables propios prácticamente en todas las Comunidades Autónomas, ya que la propia Orden de 6 de mayo de 1994 declara que el PGCP es únicamente de aplicación obligatoria para la Administración del Estado, sus organismos autónomos y demás entidades de naturaleza administrativa de ella dependientes.

Esto ha dado lugar a una gran dispersión normativa en la regulación contable, que afecta a la comparabilidad de la información de las distintas entidades públicas administrativas, según el sector (estatal, autonómico o local) a que pertenezcan.

No obstante, hay que señalar que, en el ámbito local, el TRLRHL establece que compete al Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), aprobar el Plan General de Cuentas de las entidades locales «conforme al PGCP», con lo que la homogeneidad de la información contable local con la estatal queda garantizada en la medida en que se cumpla puntualmente con dicha previsión. Por su parte, las normas contables contenidas en las leyes de Hacienda de las Comunidades Autónomas muestran también una tendencia a la normalización. En todas ellas, excepto en la

del Principado de Asturias, se propone la aplicación de un Plan General de Contabilidad Pública y a la vez se establece, con la excepción de las de Canarias, el País Vasco, Castilla y León y Madrid, que dicho plan debe estar debidamente coordinado o debe utilizar los mismos criterios que el PGCP aplicable en el sector público estatal. En este mismo ámbito autonómico, es digno de mención el documento «Normalización de la información contable a suministrar por la Administración del Estado y las Administraciones Autonómicas», elaborado en virtud de un Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas de finales de 1991.

Finalmente, hay que señalar también la existencia de ciertas normas financieras que, sin perseguir directamente la normalización contable, conducen a ella. Así, el artículo 21.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) establece que «los presupuestos de las Comunidades Autónomas serán elaborados con criterios homogéneos, de forma que sea posible su consolidación con los Presupuestos Generales del Estado», lo que implica que el registro contable de su ejecución no podrá por menos de ser también homogéneo.

No obstante esta tendencia hacia la uniformidad de los criterios contables, en el análisis de la normativa contable aplicable al sector público se han observado determinadas incoherencias, insuficiencias y deficiencias, que se estima necesario subsanar con el fin de poder interpretar de forma inmediata y uniforme las cuentas de las distintas entidades, así como posibilitar o facilitar su comparación y su agregación o consolidación.

II. FUNDAMENTACIÓN DE LA MOCIÓN

II.1 Falta de uniformidad en la regulación de la contabilidad

Como se ha indicado anteriormente, las entidades del sector público pueden estar sometidas a uno de los dos regímenes contables que existen en la actualidad en España: de contabilidad privada y de contabilidad pública.

Mientras que el primero está configurado por los principios y normas de contabilidad recogidos en el Código de Comercio y el PGC de la empresa española, que son de aplicación en todo el territorio español, la contabilidad pública se rige, en sus aspectos fundamentales, por la LGP, el TRLRHL, las Leyes de Hacienda de las Comunidades Autónomas y, particularmente, por los varios planes de contabilidad pública a los que anteriormente se ha hecho referencia, de aplicación en el respectivo ámbito estatal, autonómico o local. Hay que tener en cuenta, además, que en el sector público estatal existen adaptaciones del PGCP destinados a la Administración General, a la Institucional y a la Seguridad

Social, que han sido aprobados por las siguientes Resoluciones de la IGAE:

— Para la Administración General del Estado (Resolución de 30 de julio de 2003).

— Para las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social (Resolución de 16 de octubre de 1997).

— Para las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social (Resolución de 22 de diciembre de 1998).

— Para los organismos públicos cuyo presupuesto de gastos tiene carácter estimativo (Resolución de 28 de diciembre de 2000).

Por otra parte, pueden distinguirse dentro de la contabilidad pública (entendida ésta en sentido amplio) los siguientes ámbitos, cuyos objetivos son distintos:

1. Ámbito presupuestario, cuyo principal objetivo es el reflejo contable de la ejecución y liquidación de los presupuestos, poniendo de manifiesto los resultados presupuestarios.

2. Ámbito económico-patrimonial, encaminado a suministrar información sobre la situación económica, financiera y patrimonial de las correspondientes entidades, así como de los resultados económico-patrimoniales del ejercicio.

3. Ámbito de las Cuentas Nacionales, que se centra en la elaboración de las cuentas económicas del sector público, de acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95).

4. Ámbito de los indicadores no financieros, cuyo objetivo final es proporcionar información sobre el grado de realización de los objetivos previstos y, consiguientemente, sobre la eficacia, eficiencia y economía en la gestión de las entidades públicas.

Ante la situación de dispersión normativa a que se ha hecho referencia, en relación con la regulación contable de las distintas entidades del sector público, se hace preciso analizar si, a pesar de esta dispersión, las normas aplicables establecen unos principios y criterios contables uniformes, y en caso contrario, si las diferencias existentes están suficientemente justificadas. Ahora bien, dicha uniformidad puede plantearse desde distintos puntos de vista:

a) Uniformidad de la regulación contable de las entidades de un determinado subsector (administrativo, empresarial o fundacional), cualquiera que sea el sector público (estatal, autonómico o local) a que pertenezca.

b) Uniformidad de la regulación de la vertiente económico-patrimonial de la contabilidad pública con la de la contabilidad privada.

c) Uniformidad de los modelos contables que rigen en los distintos ámbitos de la contabilidad pública

(presupuestario, económico-patrimonial y de la contabilidad nacional).

Seguidamente se describen y analizan las diferencias detectadas en el examen comparativo de las disposiciones contables a que se hace referencia en los puntos a, b y c anteriores.

II.1.1 *Diferencias en la regulación contable aplicable a las entidades de cada subsector público (administrativo, empresarial o fundacional)*

No hay diferencias, como se ha indicado, para las entidades del subsector público empresarial, ya que a todas ellas, independientemente del sector público (estatal, autonómico o local) a que pertenezcan, les es aplicable la misma regulación contable (Código de Comercio y PGC de la empresa española). Tampoco las hay para las entidades del sector público fundacional, debido a que deben aplicar los principios recogidos en la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y disposiciones que lo desarrollan. Esta uniformidad trae como consecuencia que la información contable presentada por estas entidades sea homogénea, sin distorsión alguna por razón del diferente sector público de pertenencia.

No se puede decir lo mismo en relación con las entidades del sector Administraciones Públicas (sector público administrativo), pese a que las razones que abogan por la homogeneidad de la información que éstas deben presentar sean semejantes a las que la motivan para las entidades de los otros dos subsectores. En efecto, el gran número de Órganos, organismos y demás entidades que constituyen el sector público administrativo y su importancia en la economía nacional, determinan la necesidad de aplicar unos criterios contables uniformes a efectos de la agregación o consolidación de datos, así como para facilitar la comparación entre las distintas Administraciones, lo que es de gran importancia teniendo en cuenta las complejas relaciones financieras existentes entre ellas y la necesidad de una información comparable para una correcta aplicación de las medidas de coordinación y solidaridad interterritorial, y para facilitar la elaboración de las Cuentas Nacionales de las Administraciones Públicas y los informes relacionados con la estabilidad presupuestaria. Además, la implantación de unos criterios contables comunes para todas las entidades facilitaría, por una parte, la elaboración de los correspondientes estados financieros, y por otra, su interpretación y control.

A pesar de las ventajas que, por lo expuesto, tendría una regulación contable única u homogénea del sector Administraciones Públicas, independientemente del sector de pertenencia (estatal, autonómico o local), el análisis de la situación actual pone de manifiesto la existencia de las diferencias que se describen en los epígrafes siguientes, tomando como base de comparación el PGCP:

A) Principios contables públicos

Estos principios, contenidos por primera vez en el PGCP de 1994, han sido elevados a rango de ley por el artículo 122.1 de la nueva LGP, que ha establecido además su aplicación obligatoria para las entidades integradas en el sector público administrativo estatal, si bien esta obligatoriedad ya existía, de hecho, antes de la aprobación de dicha ley, puesto que, de un lado, para las entidades sujetas a las Instrucciones de Contabilidad para las Administraciones General o Institucional del Estado se establecía en éstas la obligatoriedad de que el registro de sus operaciones se realizase aplicando los principios contables recogidos en la primera parte del PGCP, y de otro, las adaptaciones del PGCP a las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social (EGSCSS) y a las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social (MATEPSS) contenían también los principios contables del PGCP.

En el ámbito del sector público local, las adaptaciones del PGCP contenidas, tanto en la Instrucción del modelo Normal de Contabilidad Local (INCL) como en la Instrucción del modelo Simplificado de Contabilidad Local (ISCL), recogen igualmente, en su primera parte, los mismos principios contables que el PGCP.

En el ámbito del sector público autonómico tampoco se han observado diferencias significativas entre los principios contables públicos recogidos en el PGCP y los contenidos en los planes contables de las distintas Comunidades Autónomas, con la excepción del de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que no contiene un apartado específico relativo a los principios contables públicos, haciendo figurar, no obstante, en el apartado relativo a los criterios de valoración, los principios de precio de adquisición, continuidad en los criterios de valoración, devengo y gestión continuada. Esta diferencia con el resto de planes contables es debida a que, al ser aprobado el citado plan por Orden del Departamento de Economía y Hacienda de 17 de diciembre de 1985, está basado en el PGCP vigente en dicha fecha (Resolución de la IGAE de 11 de noviembre de 1983), el cual únicamente hacía referencia explícita en la cuarta parte «Criterios de valoración» a los principios señalados.

B) Cuadros de cuentas y definiciones y relaciones contables

En el análisis de los cuadros de cuentas aplicados en las distintas entidades del sector público administrativo estatal, autonómico y local se ha puesto de manifiesto, aparte de la existencia de cuentas que no están contenidas en el cuadro de cuentas del PGCP y que, debido a las necesidades de gestión y de información de dichas entidades, han sido creadas en las correspondientes adaptaciones del PGCP o han sido autorizadas expresamente por los Órganos competentes, la existencia de algunas cuentas cuyos códigos coinciden con otros del

PGCP, pero cuya denominación y contenido es distinto a las de éste. Este hecho se produce en los casos que se indican a continuación:

a) En el sector público estatal y, concretamente, en el ámbito de la Seguridad Social:

— Se destina un subgrupo independiente —el 63— para recoger los gastos de las prestaciones sociales —incluidas en el PGCP, junto con los gastos de personal, en el subgrupo 64—, pasando los gastos correspondientes a los tributos, para los que está destinado el subgrupo 63 en el PGCP, a contabilizarse en el subgrupo 66 junto con los gastos financieros.

— Las cuentas del grupo 3 y las relacionadas con ellas del grupo 6 se estructuran en forma similar a la prevista en la adaptación al Plan General de Contabilidad a las empresas de asistencia sanitaria, ya que se ajusta mejor que la del PGCP a la naturaleza y finalidad de las existencias de la Seguridad Social.

b) En el ámbito de la Administración Local:

— Se recogen en el subgrupo 24 los bienes integrantes del Patrimonio Público del Suelo, mientras que en el PGCP este subgrupo está destinado a reflejar las relaciones con oficinas contables y entes descentralizados.

— Se clasifican determinadas cuentas en subgrupos distintos a los del PGCP, como la de Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto, que se incluye dentro de los acreedores no presupuestarios, mientras que en el PGCP se consideran acreedores presupuestarios.

c) En el ámbito de las Comunidades Autónomas las principales diferencias con el PGCP derivan del distinto grado de descentralización de sus respectivos sistemas contables y del hecho de que algunos planes contables no se han adaptado a las modificaciones introducidas en el PGCP por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 18 de febrero de 1999, en relación con las cuentas destinadas al registro de los pagos a justificar y anticipos de caja fija.

Aunque estas diferencias respecto al PGCP pueden estar justificadas, como en algunos de los casos señalados, deberían reducirse a las imprescindibles y, en tales casos, establecerse de tal forma que no dificulten la elaboración de unas cuentas anuales de estructura uniforme y contenido homogéneo, ni su ulterior agregación o consolidación.

C) Estructura y contenido de las cuentas anuales

El artículo 128.1 de la LGP determina que las cuentas anuales de las entidades que deben aplicar los principios contables públicos comprenderán los siguientes

documentos: el balance, la cuenta de resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. Estos mismos documentos, que forman una unidad, configuran las cuentas anuales en el PGCP y en los planes contables aprobados por las Comunidades Autónomas, si bien hay que señalar que la estructura y contenido de los referidos documentos no se encuentra regulada en todos los casos en el correspondiente plan contable o adaptación del PGCP aplicable que, por otra parte, silencia toda referencia a la Cuenta General pese a venir regulada por normas de máximo rango (Constitución Española, Estatutos, leyes de Hacienda), sino que vienen definidos en disposiciones de distinto rango y naturaleza. Así:

— Para la Administración General del Estado (AGE), cuya cuenta se rinde en soporte informático, se regulan en su propia Instrucción de contabilidad (Orden HAC/1300/2002), en donde se definen las características de los ficheros informáticos comprensivos de la Cuenta de la AGE.

— Para las entidades estatales de derecho público sujetas a la Instrucción de contabilidad de la Administración Institucional del Estado, cuyas cuentas se rinden igualmente en soporte informático, la estructura y características de los ficheros no se contienen en su Instrucción contable sino en la Orden EHA/777/2005, de 21 de marzo, por la que se regula el procedimiento de obtención, formulación, aprobación y rendición de cuentas anuales de estas entidades, y en la Resolución de la IGAE de 28 de diciembre de 2000, por la que se aprueba la adaptación del PGCP a aquellos organismos públicos cuyo presupuesto de gastos tiene carácter estimativo.

— Para las Entidades del sistema de la Seguridad Social (ESSS) y para las Entidades Locales, en cambio, la estructura de las cuentas anuales se define en las correspondientes adaptaciones del PGCP (Resoluciones de la IGAE de 16 de octubre de 1997 y de 22 de diciembre de 1998, para las ESSS, y Órdenes EHA/4041/2004 y EHA/4042/2004, de 23 de noviembre, para las Entidades Locales), no existiendo un desarrollo normativo específico que regule la rendición en soporte informático de las cuentas anuales en el ámbito de la Seguridad Social, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito de la Administración General e Institucional del Estado.

— En el ámbito autonómico la estructura y contenido de las cuentas anuales se encuentran establecidos en los respectivos planes de contabilidad pública, si bien en la Comunidad Autónoma de las Illes Balears deberán adaptarse al modelo que se establece por Orden del Consejero de Hacienda, no habiéndose realizado en la actualidad dicha adaptación.

En el análisis de la estructura y contenido de los modelos de las cuentas anuales que se establecen en la

normativa contable vigente se ha observado lo siguiente:

a) Balance

No existen diferencias sustanciales entre los modelos de balances contenidos en la normativa específica de cada subsector y el del propio PGCP, pudiendo destacarse, aparte de la lógica ausencia de determinados epígrafes en algunas adaptaciones en las que éstos no son necesarios como consecuencia de la naturaleza y actividad de las entidades contables correspondientes, las siguientes diferencias:

— La inclusión en el modelo normal de Contabilidad Local de un epígrafe específico, en la agrupación de Inmovilizado, denominado «Patrimonio público del suelo» para recoger los bienes y derechos integrantes de éste.

— La inclusión en todos los modelos, excepto en los de las ESSS, de un epígrafe denominado «Deudores no presupuestarios a largo plazo», dentro igualmente del Inmovilizado.

— El modelo de las ESSS contiene, tanto dentro de la agrupación de Activo circulante como de la de Acreedores a corto plazo, un epígrafe independiente denominado «Partidas pendientes de aplicación», que está integrado por cuentas que en las demás adaptaciones se incluyen dentro de los epígrafes de «Deudores» y de «Acreedores», respectivamente.

— El balance de la AGE no incluye el epígrafe de «Resultados de ejercicios anteriores», al aplicarse directamente a la cuenta de Patrimonio los resultados obtenidos de cada ejercicio.

— Por el contrario, tan sólo en dicho balance y en el de la Comunidad Autónoma de Cataluña se incluye una agrupación en el pasivo para recoger los Ingresos a distribuir en varios ejercicios.

— La agrupación Provisiones para riesgos y gastos a corto plazo no está incluida en el modelo de balance de las adaptaciones a las EGSCSS, a las Corporaciones Locales y a los organismos públicos con presupuesto de gastos de carácter estimativo.

b) Cuenta del resultado económico-patrimonial

Las diferencias fundamentales entre los distintos modelos de la cuenta del resultado económico-patrimonial contenidos en las normas aplicables a cada subsector derivan fundamentalmente, en cuanto a los gastos, de la importancia que en el ámbito de la Seguridad Social tienen las prestaciones sociales, que aconsejaron dividir, tanto en la adaptación a las EGSCSS como en la de las Mutuas, el epígrafe del plan denominado «Gastos de funcionamiento de los servicios y prestaciones sociales» en dos epígrafes independientes. En el ámbito local, la Instrucción Simplificada de Contabilidad Local separa el contenido del indicado epígrafe en

tres, distinguiendo los gastos de personal, los financie-ros y el resto de gastos de gestión ordinaria.

Por lo que se refiere al «Haber», el contenido de los epígrafes «Ingresos de gestión ordinaria» y «Otros ingresos de gestión ordinaria» no es homogéneo en los distintos modelos de cuentas de resultados económico-patrimoniales. Así, en la AGE las partidas que constituyen el epígrafe relativo a los ingresos de gestión ordinaria son: ingresos tributarios, cotizaciones sociales, prestaciones de servicios y exceso de provisión para devoluciones de impuestos. En cambio, las prestaciones de servicios en las ESSS se incluyen en el epígrafe de «Otros ingresos de gestión ordinaria» y en los Organismos y en las Corporaciones Locales (modelo normal), se recogen en un epígrafe independiente denominado «Ventas y prestaciones de servicios». Por otra parte, el Modelo Simplificado de Contabilidad Local contiene otro epígrafe independiente para recoger los ingresos financieros.

Las diferencias más significativas entre el modelo de cuenta del resultado económico-patrimonial contenido en el PGCP y el de los planes contables de las Comunidades Autónomas derivan fundamentalmente de las distintas formas utilizadas para la clasificación de los ingresos de gestión ordinaria y del procedimiento utilizado en la Comunidad Autónoma de Cataluña para contabilizar las subvenciones de capital recibidas, que implica que no figuren éstas dentro del epígrafe de transferencias y subvenciones recibidas y se incluya en el de «Ganancias e ingresos extraordinarios» una partida denominada «Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio».

c) Estado de liquidación del presupuesto

En la contabilidad presupuestaria hay unos aspectos regulados por las disposiciones presupuestarias y otros por los planes de contabilidad pública, en ambos casos de los distintos sectores.

No deberían existir prácticamente diferencias intersectoriales en las normas relativas a los primeros, ya que en virtud de lo establecido en el artículo 21.3 de la LOFCA, al que se ha hecho referencia anteriormente, los presupuestos de las Comunidades Autónomas deben ser elaborados con criterios homogéneos a los del Estado, homogeneidad que debería mantenerse también en el ámbito local, cuya regulación legal corresponde al Estado. Sin embargo, se observan algunas diferencias, que no siempre están justificadas por las particularidades o el tamaño de las entidades contables correspondientes, sino que, generalmente, son debidas a la aplicación de distintas normas en cada sector o subsector o a desfases temporales en la implantación de las mismas. Entre estas diferencias destacan las relativas a la clasificación por programas utilizada por las ESSS en relación con el resto de las entidades del sector público estatal, o las de los sectores autonómico y local en los que suelen producirse retrasos significativos en la adaptación de sus clasifica-

ciones presupuestarias a las establecidas en las disposiciones presupuestarias aplicables al Estado. En este sentido hay que señalar que la Orden que establece la estructura de los presupuestos de las Entidades Locales es de 20/9/89, mientras que la estructura de los PGE se actualiza y se aprueba anualmente.

En relación con los aspectos regulados por los planes contables públicos, el PGCP de 1994 establece un estado de liquidación del presupuesto compuesto por los siguientes documentos: la liquidación del presupuesto de gastos (con una triple clasificación: orgánica, funcional y económica), la liquidación del presupuesto de ingresos (clasificación económica), el resultado de operaciones comerciales y el resultado presupuestario. La LGP, al regular el contenido del estado de liquidación del presupuesto, no hace referencia al estado relativo a las operaciones comerciales y, por el contrario, incluye un nuevo documento denominado «balance de resultados e informe de gestión», cuyo contenido ha sido definido ya, para la AGE y los organismos, por la normativa correspondiente.

La información que debe contener el estado de liquidación del presupuesto, según la normativa aplicable a las distintas entidades, coincide con la prevista en el PGCP con las siguientes excepciones:

— La liquidación del presupuesto de gastos de las Mutuas no recoge la información sobre los gastos comprometidos.

— En el resultado presupuestario de la AGE y de los organismos se ha suprimido la información relativa a los créditos gastados financiados con remanente de tesorería y a las desviaciones de financiación en relación con la financiación afectada.

— En el Principado de Asturias no se incluyen los resultados de operaciones comerciales.

— Para la determinación del resultado presupuestario en las entidades del ámbito local se incluyen los importes de las obligaciones y derechos reconocidos netos, de todos los capítulos presupuestarios, mientras en el resto de entidades públicas no se consideran los relativos al capítulo 9 «Pasivos financieros».

d) Memoria

En el análisis del contenido de la memoria, las principales diferencias que se han observado, en el ámbito estatal y local, son las siguientes:

— La información prevista en el PGCP sobre convenios de colaboración y de cooperación, así como la relativa a tasas, precios públicos y precios privados, no se incluye para ningún tipo de entidad.

— Para la AGE, además, no se presenta en la memoria el cuadro de financiación ni se recoge información sobre la organización, el personal, las transferencias y subvenciones recibidas, la aplicación del remanente de tesorería, los compromisos de ingresos para ejercicios posteriores y los gastos con financiación afectada.

— La memoria de las cuentas anuales de los organismos tampoco recoge información sobre personal, transferencias y subvenciones recibidas, aplicación del remanente de tesorería, grado de exigibilidad de los derechos presupuestarios pendientes de cobro y compromisos de ingresos para ejercicios posteriores, ni, salvo las de los organismos que tienen presupuesto estimativo, recogen el cuadro de financiación ni la información sobre inmovilizado no financiero, inversiones financieras y endeudamiento prevista en el PGCP.

— Las adaptaciones del PGCP para las ESSS no prevén como componentes de la memoria el cuadro de financiación y la información sobre los compromisos de ingresos para ejercicios posteriores. En el caso de las Mutuas, hay que añadir la información sobre transferencias y subvenciones (concedidas y recibidas), obligaciones y derechos de presupuestos cerrados, gastos con financiación afectada, aplicación del remanente de tesorería, inversiones financieras en capital y endeudamiento.

— Tanto el PGCP adaptado a la Administración Local como el Plan de Cuentas Local Simplificado no contemplan como componentes de la memoria la información sobre contratación administrativa, personal, aplicación del remanente de tesorería y grado de exigibilidad de los derechos pendientes de cobro.

— En sentido contrario a las diferencias anteriores, la normativa contable ha establecido en algunos casos determinada información que no estaba prevista en el PGCP y que ha tenido como finalidad facilitar la comprensión de la actividad de las entidades contables o mejorar la información contenida en la memoria. Así, pueden citarse como ejemplos más significativos, los estados de las Mutuas relativos al patrimonio privativo y a determinadas prestaciones y provisiones, los indicadores relativos a la situación económico-financiera y presupuestaria de las Corporaciones Locales y los estados relativos al patrimonio público del suelo, la información relativa a los acreedores por periodificación de gastos presupuestarios, operaciones no presupuestarias de tesorería, variación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores, gestión indirecta de servicios públicos, bases de presentación de las cuentas, normas de valoración, indicadores y acontecimientos posteriores al cierre.

— Por último, hay que considerar otras diferencias derivadas del contenido de los estados. De éstas la más importante es la ausencia en la AGE y en los organismos del detalle por ejercicios de los derechos a cobrar de presupuestos cerrados, previsto en el PGCP.

En el ámbito autonómico, las principales diferencias entre el contenido de la Memoria, según los planes de contabilidad pública de las diferentes Comunidades Autónomas, y el previsto en el PGCP son las siguientes:

— En algunas Comunidades Autónomas no se incluyen todos los estados informativos que, según el

PGCP, componen la memoria, o están estructurados de forma distinta. A su vez, una Comunidad incluye algún estado no contemplado en el PGCP estatal.

— Una Comunidad deja abierta la posibilidad de que la Intervención General correspondiente amplíe anualmente el contenido de la memoria incorporando aquella información que vaya considerándose precisa para la adecuada comprensión de la actividad desarrollada por la Administración Regional.

Del análisis de las diferencias observadas en relación con la estructura y contenido de los modelos de cuentas anuales establecidos en las distintas normas que los regulan, se deduce, por una parte, que el que existan esas diferencias no siempre está justificado y, por otra, que como consecuencia de ellas, en relación con el balance y la cuenta del resultado económico-patrimonial, a veces no se cumple el requisito de que un mismo epígrafe sea representativo del mismo tipo de operaciones y de que operaciones de la misma naturaleza sean recogidas en el mismo epígrafe contable.

D) Normas de valoración

Las normas de valoración aplicables a las operaciones contables de la Administración General e Institucional del Estado son las contenidas en el PGCP y a ellas se remiten las respectivas Instrucciones contables.

Las diferencias entre las normas de valoración contenidas en las adaptaciones para las ESSS y las del PGCP son poco significativas y derivan, fundamentalmente, de la no inclusión en las primeras de algunos conceptos (gastos de investigación y desarrollo, propiedad industrial e intelectual, gastos de formalización de deudas y obligaciones propias) y la inclusión en cambio de algunos conceptos particulares (dotaciones a la provisión para pensiones y obligaciones similares en las Mutuas).

En el ámbito del sector público autonómico tampoco se han observado diferencias significativas entre las normas de valoración recogidas en los planes contables de las distintas Comunidades Autónomas y las del PGCP, con la excepción de las correspondientes a la Comunidad Autónoma del País Vasco que por estar basado en el PGCP de 1983 únicamente recoge los criterios de valoración que hacen referencia al inmovilizado (material e inmaterial), existencias, valores mobiliarios y participaciones, créditos y débitos, siendo además el desarrollo de estos principios menor que el contenido en el PGCP de 1994.

En el ámbito del sector público local, la adaptación del PGCP contenida en el anexo a la Instrucción del modelo Normal de Contabilidad Local, no tiene diferencias significativas respecto al PGCP, excepto una relativa al patrimonio público del suelo. Además, la última norma de valoración establece que los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados son

los establecidos en el PGCP adaptado a la Administración local y los documentos de principios contables públicos elaborados por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas y por la Intervención General de la Administración del Estado.

II.1.2 Diferencias entre la regulación de la vertiente económico-patrimonial de la contabilidad pública y la de la contabilidad privada

Se puede considerar que, con determinadas excepciones, existe un alto grado de armonización entre la regulación del ámbito económico-patrimonial de la contabilidad pública y el de la contabilidad privada, debido a que en la elaboración del PGCP, como se indica en su Orden de aprobación, se tomó como modelo de referencia el PGC de la empresa española.

En efecto, un análisis comparativo de los principios contables que figuran en el PGC con los principios contables públicos contenidos en la LGP pone de manifiesto que las diferencias entre ellos se deben fundamentalmente a la consideración en estos últimos, no sólo del ámbito económico-patrimonial, sino también del presupuestario, pudiendo señalarse como diferencias más significativas las siguientes:

— Los principios de entidad contable y de imputación de la transacción, debido a su carácter presupuestario, son propios de la contabilidad pública y no están recogidos, por tanto, en el PGC de la empresa. En este último se especifica claramente el distinto significado que tiene la imputación de las transacciones o hechos contables desde el punto de vista económico-patrimonial y presupuestario.

— El principio de prudencia, que exige la contabilización como gastos de los riesgos previsibles o pérdidas eventuales en el momento en que se tenga conocimiento de ellos, no es aplicable en el ámbito presupuestario, en el que se limita su imputación al momento de su realización efectiva.

— La imputación temporal de gastos e ingresos en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, exigida en el principio de devengo, tampoco es aplicable al ámbito presupuestario, en el que debe prevalecer el momento en que se dicten los correspondientes actos administrativos de reconocimiento de obligaciones y derechos, los cuales a su vez deben dictarse cuando son exigibles éstos.

— Finalmente, en el ámbito de la contabilidad pública el principio de importancia relativa sólo se aplica si no se vulnera una norma de obligado cumplimiento.

Por otra parte, en el examen de los cuadros de cuentas y de las definiciones y relaciones contables del PGCP y del PGC de la empresa española se puede observar que son escasas las diferencias entre ambos planes, sin tener en cuenta las derivadas del registro contable de las operaciones correspondientes a la eje-

cución de los presupuestos de gastos e ingresos de las que obviamente no se ocupa el PGC. Las principales son las siguientes:

a) Contabilización de las subvenciones de capital recibidas y donaciones de inmovilizado: Conforme al PGC se registran en general en las correspondientes cuentas de tesorería o inmovilizado con abono a las de ingresos a distribuir en varios ejercicios, tras pasándose a resultados en proporción a la depreciación experimentada en cada ejercicio por los activos recibidos o financiados con dichas subvenciones. En el PGCP, en cambio, la imputación a resultados se realiza en el propio ejercicio en el que se recibe el inmovilizado o la subvención de capital, mediante el correspondiente abono en las cuentas de «Transferencias de capital» o «Subvenciones de capital», constituyendo gasto en los sucesivos ejercicios la depreciación de los bienes recibidos o financiados con las transferencias o subvenciones.

b) Permuta de inmovilizado: Según el PGC, los bienes recibidos se contabilizan en las empresas que los reciben por el valor neto contable de los bienes que se entregan, o por el valor de mercado de los bienes que se reciben en el caso de que fuera menor, reconociéndose en este caso una pérdida extraordinaria procedente de inmovilizado. Sin embargo, conforme al PGCP la entidad que entrega el bien debe reconocer en el momento de la entrega un beneficio o una pérdida procedentes del inmovilizado, por la diferencia que surja entre el valor neto contable que presente el bien en dicho momento y su valor de tasación, o de mercado si este último fuese menor. En la entidad receptora el inmovilizado recibido se debe valorar por su valor de tasación con el límite del valor de mercado. Las diferencias que surjan entre la valoración de tasación (o de mercado si fuese menor) de los bienes permutados se tratan como subvenciones de capital entregadas o recibidas, según proceda.

c) Diferencias de cambio en moneda distinta del euro: Conforme al PGCP se imputan a resultados todas las diferencias, negativas o positivas, que surgen en la valoración de los elementos denominados en moneda extranjera por motivo de la variación de los tipos de cambio. Sin embargo, en el PGC se da un tratamiento distinto a estas diferencias en función del elemento de que se trate. Así, como norma general, las diferencias positivas no realizadas no se integran en los resultados y se recogen en el pasivo del balance como ingresos a distribuir en varios ejercicios, mientras que las diferencias negativas se imputan a resultados, en virtud del principio de prudencia. Sin embargo, para los elementos de la tesorería, las diferencias de cambio tanto positivas como negativas se imputarán a resultados del ejercicio.

d) Inmovilizado no financiero: Las diferencias en el registro de estos elementos se debe, por una parte, a la ausencia en el PGCP del grupo de cuentas relativo a las inmovilizaciones en curso y, por otra, a las características del inmovilizado del sector público que obliga a disponer de cuentas específicas para mos-

trar la naturaleza y situación de este inmovilizado (Inversiones destinadas al uso general, patrimonio recibido o entregado en cesión o en adscripción, patrimonio entregado al uso general, etc.).

II.1.3 Diferencias entre los modelos contables que rigen en los distintos ámbitos de la contabilidad pública (presupuestario, económico-patrimonial y de la contabilidad nacional)

El sistema de contabilidad pública que se utiliza actualmente en el sector público español parte de un modelo integrado de contabilidad económico-patrimonial y presupuestaria sujeto a unos principios contables públicos que están armonizados en gran medida con los de la contabilidad privada, si bien en la redacción de aquéllos se dejan claras, como se ha expuesto en el punto anterior, las diferencias en su aplicación a estos dos ámbitos y el respeto, en todo caso, a la legislación presupuestaria.

Por su parte, la información necesaria para la elaboración de la Contabilidad Nacional, en lo que se refiere al subsector «Administraciones públicas», es proporcionada fundamentalmente por los sistemas contables de las entidades públicas y se elabora de acuerdo con los criterios del SEC-95. Dichos criterios coinciden, en parte y según las operaciones, con los de la contabilidad presupuestaria o con los de la contabilidad económico-patrimonial; de ahí que una parte de la información para la elaboración de las Cuentas Nacionales de las Administraciones Públicas se obtenga de la contabilidad presupuestaria y otra de la contabilidad económico-patrimonial.

Por tanto, coexisten en la actualidad tres modelos contables distintos (presupuestario, económico-patrimonial y de contabilidad nacional) que, con criterios y fines diferentes, miden la misma actividad del sector público administrativo. En la actualidad, la Contabilidad Nacional es la única que se encuentra armonizada a nivel europeo, siendo los criterios del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales obligatorios para España tras el Pacto de Estabilidad y Crecimiento acordado en el Consejo de Ámsterdam de Junio de 1997. Por ello, al elaborarse con datos de la contabilidad presupuestaria y de la económico-patrimonial, es evidente que cuanto más diferentes sean los criterios contables que rigen éstas en relación con los del SEC-95, más necesarios serán los ajustes en la información suministrada por aquéllas para convertirla en datos de contabilidad nacional y, en sentido contrario, cuanto más coincidentes o parecidos sean esos criterios menos necesarios serán dichos ajustes.

II.2 Falta de uniformidad en la configuración de los subsectores administrativo y empresarial en los ámbitos estatal, autonómico y local

Es preciso también analizar si en todos los sectores (estatal, autonómico o local) es uniforme la configura-

ción de los subsectores administrativo y empresarial, ya que la uniformidad de las normas debe ir acompañada de su aplicación por sujetos contables de la misma naturaleza, dentro de todo el sector público español, en los que sea acorde su clasificación jurídica con su actividad económico-financiera.

A este respecto hay que señalar que no son infrecuentes los casos en que se encomienda a empresas públicas en forma de compañía mercantil o de entidad pública empresarial, que se financian con fondos públicos, el desarrollo de actividades netamente administrativas. Aun cuando a efectos de Contabilidad Nacional el encuadramiento y los deberes de estas entidades están claros, no es menos cierto que en el ámbito estrictamente contable se producen no pocas distorsiones y un riesgo para el principio de transparencia y para la estimación del déficit pues, de una parte, sus obligaciones formales de índole contable serán las que correspondan a su forma jurídica y, de otra, sus obligaciones en orden a la estabilidad presupuestaria y la Contabilidad Nacional, las que resulten de la naturaleza de sus actividades.

El Tribunal de Cuentas se ha ocupado de la cuestión en diversos informes y, en particular, en las Declaraciones sobre la Cuenta General del Estado, poniendo de manifiesto la existencia de operaciones que por su naturaleza deberían tener un tratamiento presupuestario diferente al reflejado en la liquidación presupuestaria. Así, se realizan aportaciones a determinados entes públicos y sociedades estatales, con cargo al capítulo 8 «Activos financieros» del presupuesto de gastos del Estado, con objeto de hacer frente a los gastos derivados de algunas celebraciones y conmemoraciones o de determinados acontecimientos y actividades, así como realizar actividades y servicios no rentables o facilitar la creación de infraestructuras públicas.

La LGP no ha conseguido clasificar las entidades integrantes del sector público estatal atendiendo a su naturaleza económico-financiera de acuerdo con lo dispuesto en el SEC-95, de forma que no existe concordancia entre los organismos del sector público administrativo, cuyas cuentas se integran junto con las del Estado y la Seguridad Social para la formación de la Cuenta General de dicho sector, y los que integran el agente Organismos de la Administración Central a efectos de Contabilidad Nacional, produciéndose el hecho de que un elevado número de Organismos (alrededor del 25%), sujetos al PGCP, se consideran dentro del sector público empresarial a efectos de Contabilidad Nacional y, por el contrario, se incluyen en Contabilidad Nacional, dentro del Agente Organismos de la Administración Central, una serie de entidades públicas empresariales, fundaciones y sociedades mercantiles estatales, que pertenecen a los sectores empresarial y fundacional según la LGP y que están sujetos, por tanto, al PGC de la empresa española o a la adaptación a las entidades sin fines de lucro.

Estas situaciones, en principio no deseables, sólo deberían darse excepcionalmente, cuando existan razo-

nes justificadas, y dentro de un marco legal que es particularmente necesario definir no solo en el ámbito del sector público estatal sino también en el autonómico y en el local.

II.3 Falta de uniformidad en la aplicación y desarrollo de la normativa contable

Además de los casos de falta de uniformidad contable a que se refiere el apartado II.1 anterior, que tienen su origen en las propias disposiciones generales que regulan la contabilidad, hay otros —a los que se dedican los puntos siguientes— en que ello es debido a la distinta, inadecuada o desfasada aplicación de dichas disposiciones generales, al margen de que tal aplicación pueda estar amparada o no por normas de desarrollo o adaptación de aquéllas.

II.3.1 Diferencias en la aplicación de las disposiciones relativas a la contabilidad pública

Como se ha indicado anteriormente, no existen prácticamente diferencias en las normas relativas a la contabilidad presupuestaria ni en los planes contables públicos aplicables en los distintos subsectores (estatal, autonómico y local). No obstante, como se viene señalando en las Declaraciones sobre la Cuenta General del Estado de los últimos ejercicios, existen diferencias en los criterios utilizados para la elaboración de algunos estados contables por los distintos tipos de entidades del sector público estatal que se integran en la Cuenta General del sector público administrativo. Las principales diferencias son las siguientes:

a) Las Entidades del sistema de la Seguridad Social y los organismos públicos consignan en sus estados de liquidación del presupuesto de ingresos las previsiones iniciales relativas al capítulo 9 «Pasivos financieros», mientras que la Administración General del Estado omite dicha previsión en los correspondientes estados presupuestarios, no obstante indicar expresamente las Leyes de presupuestos que los créditos aprobados se financiarán, además de con los derechos a liquidar durante el ejercicio, con el endeudamiento neto resultante de las operaciones de deuda pública.

b) Las modificaciones de las previsiones iniciales de ingresos que han de financiar un mayor gasto público son también objeto de un tratamiento contable diferente en los organismos públicos frente a la AGE y a las ESSS, ya que en aquellos siempre se contabilizan dichas modificaciones, mientras que en el Estado y en las ESSS no son objeto de registro contable, aún cuando sean consecuencia de correlativos aumentos en los créditos en otras entidades del propio sector público administrativo.

c) Existen también diferencias en cuanto al contenido, en distintas adaptaciones, de epígrafes del balance que tienen la misma denominación en ellas, pudien-

do señalarse como más representativa la relativa a los inmuebles entregados en uso a las Comunidades Autónomas por las Entidades Gestoras de la Seguridad Social, que, de acuerdo con su adaptación, se mantienen en el activo de estas entidades, al contrario que en el resto de adaptaciones, en las que los bienes cedidos se dan de baja en el inmovilizado con cargo a la correspondiente cuenta de patrimonio.

d) No es uniforme tampoco ni el cálculo ni la aplicación del remanente de tesorería, cuya finalidad específica debe ser la financiación de una parte de los presupuestos de gastos de las entidades correspondientes. Así, aunque está prevista para todas las entidades su cuantificación y presentación en el correspondiente estado de la Memoria de sus cuentas anuales, en la AGE no está regulada, en cambio, su utilización como rúbrica del presupuesto de ingresos y en los organismos públicos que realizan operaciones comerciales se utiliza en su lugar el «fondo de maniobra», magnitud que en sentido estricto no puede considerarse como recurso presupuestario.

Como consecuencia de algunas de estas diferencias los estados contenidos en la Cuenta General del sector público administrativo, ya estén formados por agregación o consolidación, se ven afectados negativamente en su representatividad.

Por otra parte, en algunas Comunidades Autónomas, de la misma forma indicada para la AGE y las ESSS, no se consignan las modificaciones de las previsiones iniciales de ingresos que han de financiar las correspondientes modificaciones presupuestarias de gastos.

II.3.2 Desfase temporal en la aplicación de las disposiciones contables

Desde la aprobación del primer PGCP se ha observado que, aparte del desfase producido en la implantación progresiva de éste en los distintos grupos de entidades y ámbitos territoriales, las novedades introducidas en la normativa contable no son objeto de una aplicación uniforme en el tiempo en dichos grupos y ámbitos, como se deduce de un breve análisis de las normas contables dictadas en los últimos años:

a) Sector público estatal

El vigente PGCP fue aprobado, como se ha indicado, por Orden de 6 de mayo de 1994, iniciándose su aplicación, bien directamente o a través de las correspondientes adaptaciones, en los siguientes ejercicios: en 1995 en el Estado y en los Organismos públicos, en 1997 en las EGSCSS y en 1999 en las Mutuas.

El plan ha sido modificado únicamente por la Orden de 18 de febrero de 1999, en la que se dictaron instrucciones para el período transitorio de introducción del euro, afectando las modificaciones, que entraron en vigor en dicho año, a las cuentas de diferencias deriva-

das del redondeo del euro y a las de pagos a justificar y anticipos de caja fija.

b) Sector público autonómico

Como se ha indicado anteriormente, las competencias en materia de contabilidad pública no corresponden sólo al Ministerio de Economía y Hacienda, sino que las Comunidades Autónomas tienen también en sus respectivos ámbitos territoriales competencias reguladoras en esta materia. Por tanto, cualquier mejora introducida en la normativa contable en el Estado o en una determinada circunscripción territorial tarda algún tiempo en regularse en el resto de España, a pesar de la colaboración que pueda existir entre los distintos órganos competentes en la materia.

El primer plan aprobado corresponde a la Comunidad Autónoma del País Vasco, el cual entró en vigor en el ejercicio 1986, sin que se haya aprobado un nuevo plan adaptado al PGCP de 1994, si bien aquél no se aplica en la actualidad.

En el resto de las Comunidades sus planes contables están ya adaptados al PGCP de 1994, pero su implantación no se ha realizado simultáneamente en todas ellas, sino que se han ido implantando, entre los ejercicios 1995 y 2002, a medida que se han aprobado sus correspondientes planes por los órganos competentes en la materia.

Igualmente, las novedades introducidas en el PGCP tampoco han tenido una respuesta inmediata en todas las Comunidades Autónomas en relación con la correspondiente modificación de sus planes contables. Así, el nuevo procedimiento de contabilización de los anticipos de caja fija y pagos a justificar, introducido por la Orden de 18 de febrero de 1999, que en el Estado y sus Organismos tuvo efectos en el propio ejercicio 1999, aún no se ha implantado en todas las Comunidades Autónomas.

c) Sector público local

El desfase temporal entre las normas aplicables en cada momento al conjunto de este sector, en relación con las vigentes para los sectores estatal y autonómico, ha sido mucho más significativo.

En efecto, la regulación de la contabilidad local se efectuó a través de dos Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, que aprobaron, respectivamente, la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local y la Instrucción de Contabilidad de tratamiento especial simplificado para Entidades Locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes. En ambas Instrucciones, que entraron en vigor a partir de 1 de enero de 1992, figuraba como anexo la correspondiente adaptación del PGCP vigente en dicho momento —del año 1983—, si bien dichas Instrucciones incluían algunas novedades que posteriormente se recogerían en el nuevo PGCP

de 1994 y en las Instrucciones de contabilidad de la Administración General e Institucional del Estado.

Así pues, durante los ejercicios 1992 a 1994 puede decirse que las normas contables aplicables en el sector público local fueron más avanzadas que las correlativas de los sectores estatal y autonómico. Sin embargo, tras la aprobación del nuevo PGCP en 1994, que se empieza a aplicar a partir del ejercicio 1995 en el Estado, sus Organismos autónomos y algunas Comunidades Autónomas, la contabilidad de las Entidades Locales vuelve a quedar desfasada, ya que no es objeto de actualización hasta la aprobación de la nueva normativa —Órdenes de 23 de noviembre de 2004—, en las que se prevé su aplicación para el ejercicio 2006.

Como conclusión de todo lo anterior se puede afirmar que no ha existido uniformidad en la aplicación de las normas contables en todo el ámbito nacional como consecuencia del desfase en la elaboración y aplicación de las normas derivado, por una parte, de la actual distribución de competencias en materia de contabilidad pública, y de otra, de la falta de agilidad para incorporar simultáneamente a la normativa contable aplicable a cada grupo de entidades las novedades que suponen mejoras en la contabilidad pública o las modificaciones necesarias para actualizarla o corregir las deficiencias que pudieran existir.

II.3.3 Falta de uniformidad en el procedimiento para la aplicación y desarrollo del PGCP

En el apartado II.1.1 anterior se ha hecho referencia a las numerosas normas existentes para la aplicación y desarrollo del PGCP, fundamentalmente Instrucciones contables y adaptaciones de dicho plan.

Pues bien, entre las posibles causas de los desfases, indicados en el punto II.2.2 anterior, que se producen en la adaptación a todos los grupos de entidades de las modificaciones de la normativa contable, se encuentra la que deriva de las distintas fórmulas utilizadas para articular las relaciones entre el PGCP, la correspondiente Instrucción contable y la adaptación del plan a cada grupo de entidades, que no son homogéneas para los distintos grupos de entidades, pudiendo sintetizarse de la siguiente manera:

a) La adaptación del PGCP a la AGE (Resolución de la IGAE de 30 de julio de 2003) se limita solamente a recoger el cuadro de cuentas y las definiciones y relaciones contables de las mismas, mientras que la relación de los estados, documentos y demás información que debe tener la Cuenta de la AGE son descritos en la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado. En la propia Instrucción se determina también el procedimiento para la rendición de la cuenta en soporte informático.

b) Para los Organismos autónomos del Estado no existe una adaptación específica del PGCP, utilizándose directamente el cuadro de cuentas de éste, si bien,

determinados Organismos, con la correspondiente autorización expresa de la IGAE, utilizan cuentas de primer orden no recogidas en él. La Instrucción de Contabilidad de la Administración Institucional del Estado, por su parte, tras enumerar los estados y documentos que deben contener las cuentas anuales, recoge en un anexo los modelos de las cuentas anuales y las descripciones de su contenido. El procedimiento de obtención, formulación, aprobación y rendición de cuentas en soporte informático está regulado en la Orden EHA/777/2005, de 21 de marzo.

c) La Resolución de la IGAE de 28 de diciembre de 2000, por la que se aprueba la adaptación del PGCP a los Organismos públicos con presupuesto de gastos estimativo, contiene la relación de las cuentas del PGCP que no se utilizan y la de las cuentas no previstas en el plan que se crean, con sus correspondientes definiciones y relaciones contables. Dicha Resolución contiene también la relación de los estados y documentos de que deben constar las cuentas anuales de estos Organismos, precisando también su contenido, normalmente mediante referencias a los modelos previstos en la cuarta parte del PGCP. La Orden EHA/777/2005, referida en el párrafo anterior, es igualmente aplicable a estos Organismos.

d) Las adaptaciones del PGCP a las EGSCSS y a las Mutuas (Resoluciones de la IGAE de 16 de octubre de 1997 y 22 de diciembre de 1998, respectivamente) contienen, en cambio, las cinco partes del PGCP, siendo en algunos aspectos copia literal del propio Plan.

e) Como se ha indicado anteriormente, casi todas las Comunidades Autónomas han aprobado su propio Plan de Contabilidad Pública con una estructura similar a la del PGCP, pero en ellos, en general, no se contienen criterios concretos para la determinación de los entes del sector público autonómico a los que debe aplicarse, y en la Comunidad Autónoma de Cataluña, para las entidades de derecho público que ajusten su actuación totalmente al derecho privado y a las empresas públicas que no tienen la condición de sociedad anónima, el Plan de Contabilidad Pública será un Plan marco a desarrollar mediante planes parciales o especiales, aprobados por la Intervención General.

f) En relación con las Entidades Locales, con excepción de la Instrucción del modelo Básico de Contabilidad Local (IBCL), cuya aplicación implica el registro de las operaciones contables por el método de partida simple, tanto la Instrucción del modelo Normal de Contabilidad Local como la Instrucción del modelo Simplificado de Contabilidad Local, contienen un anexo con la correspondiente adaptación del PGCP. Estas adaptaciones, igual que las de las ESSS contienen las cinco partes del PGCP, siendo algunos de los aspectos contemplados en ellas copia literal del propio Plan.

Este breve repaso a la normativa contable pone de manifiesto que, en algunos casos, cualquier novedad introducida en el PGCP requiere para su aplicación que

se modifique también la normativa específica de cada grupo de entidades afectadas por los Organos (a veces de distinto rango) competentes, aunque se trate de una mera incorporación literal de dicha novedad. Todo ello determina que los cambios del PGCP se apliquen con lentitud y se produzcan desfases temporales entre las distintas entidades que se ven afectadas por aquéllos.

II.3.4 Diferencias en la estructura y contenido de las cuentas generales

La falta de atención del PGCP a las Cuentas Generales ha dado lugar a significativas diferencias en el contenido y estructura de éstas en los distintos ámbitos estatal, autonómico y local.

a) Ámbito estatal

En el ámbito estatal, la Cuenta General del Estado (CGE) se forma con los siguientes documentos: la Cuenta General del sector público administrativo (CGSPA), la Cuenta General del sector público empresarial (CGSPE), la Cuenta General del sector público fundacional (CGSPF) y la memoria. De acuerdo con el artículo 130 de la LGP, las cuentas generales de los distintos sectores se forman mediante la agregación o consolidación de las cuentas de las entidades que integran cada sector, pudiendo determinar el Ministro de Economía y Hacienda la obtención de una cuenta agregada o consolidada de todos los entes del sector público estatal, o en su caso por sectores.

Por otra parte, la Orden de 12 de diciembre de 2000, por la que se regula la elaboración de la CGE, contiene los modelos de balance, cuenta de resultado económico-patrimonial y estado de liquidación del presupuesto que deben integrar la CGSPA.

Como consecuencia de las diferencias que se han puesto de manifiesto en el punto II.1.1.C.a) anterior entre los modelos del balance de entidades cuyas cuentas se deben integrar en la CGSPA, la estructura del balance de ésta contiene, además de las agrupaciones y epígrafes del modelo de balance del PGCP, los epígrafes de «Deudores no presupuestarios a largo plazo» e «Inversiones materiales temporales», en el activo, y la agrupación de «Ingresos a distribuir en varios ejercicios», en el pasivo.

Las diferencias entre la estructura de la cuenta del resultado económico-patrimonial contenida en la CGSPA y la del modelo del PGCP son más numerosas y son debidas fundamentalmente, por un lado, a que la primera engloba en un solo documento los dos modelos contenidos en el PGCP (para entes administrativos y para entes que realicen operaciones de carácter industrial o comercial), y por otra, a la falta de homogeneidad en los modelos contenidos en las adaptaciones del PGCP a que se ha hecho referencia en el punto II.1.1.C.b). Esta falta de homogeneidad obliga a la IGAE a realizar una serie de homogeneizaciones para

la formación de la CGSPA dando, en determinadas ocasiones, lugar a errores que se han puesto de manifiesto en las Declaraciones sobre la CGE de los ejercicios correspondientes.

b) Ámbito autonómico.

En el análisis comparativo de las respectivas Leyes de Hacienda de las Comunidades Autónomas se pone de manifiesto que, con carácter general, no se distinguen las distintas partes de la Cuenta General y que existen notables diferencias en cuanto a su estructura y a su ámbito subjetivo, en relación con la CGE, Así:

— En la mayoría de las Comunidades no se hace referencia a los Órganos con dotación diferenciada en los presupuestos, mientras que en una se incluyen en la Cuenta General las cuentas del Parlamento y en otra se une la Cuenta de las Cortes.

— En dos Comunidades se indica de modo expreso que se adjuntará la liquidación de los presupuestos de las Universidades, mientras que en otra se integra como anexo la cuenta de la Universidad, que será remitida a la Asamblea legislativa y al Tribunal de Cuentas.

— En una Comunidad Autónoma se unen las cuentas generales de las Diputaciones Provinciales y de los organismos autónomos.

— Si bien en la mayor parte de las Comunidades se incluyen en la Cuenta General las cuentas de las empresas, en una se unen por la Sindicatura de Cuentas y en otra se envían directamente a la Cámara de Cuentas.

c) Ámbito local

En el ámbito local, las instrucciones de contabilidad no hacen referencia a las fundaciones, disponiendo que la Cuenta General de la entidad local se forme con la Cuenta de la propia Entidad, con la Cuenta de los Organismos autónomos y con las cuentas de las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de la entidad local.

III. RECOMENDACIONES

De acuerdo con todo lo expuesto este Tribunal de Cuentas formula las siguientes recomendaciones:

Primera. Como se deduce del análisis efectuado, las diferencias que se dan en el tratamiento contable de unos mismos hechos económicos y de unas mismas operaciones financieras distorsionan la comparación de la información contable, lo que genera a su vez diversos riesgos, que van más allá de lo formal, como pueden ser una medición no uniforme del déficit y por tanto unas posibilidades de acceso a los fondos de solidaridad y al endeudamiento de las distintas Administraciones Públicas en condiciones no igualitarias. Por ello este Tribunal, como recomendación general, sugiere

que se adopten las medidas adecuadas para que la información contable de las entidades del sector público administrativo, tanto estatal como autonómico y local, sea plenamente transparente, comparable y convertible a contabilidad nacional, en garantía de que las relaciones financieras entre los distintos niveles de la Hacienda Pública se ajusten en la misma medida a las exigencias y principios que les son de aplicación.

Segunda. Se estima del mayor interés para evitar los efectos negativos indicados y muy beneficioso para el conjunto de las Administraciones y de los usuarios de la información contable pública, que, igual que ocurre en el ámbito privado, haya un único Plan General de Contabilidad Pública de aplicación a todas las entidades del sector público administrativo, del que serían vinculantes, al menos, las partes correspondientes a los principios contables, las cuentas anuales y las normas de valoración. Para la consecución de este objetivo la Administración General del Estado debería iniciar e impulsar el proceso de elaboración del indicado Plan, siendo recomendable la participación de las Administraciones Territoriales, mediante los mecanismos de cooperación que se consideren más idóneos para conseguir la implicación de todos los agentes del sector público en orden a la mejor satisfacción de las necesidades de información tanto de las comunes como de las específicas de cada uno de ellos.

Para la consecución de los objetivos que se persiguen con la moción no es especialmente relevante la fórmula que se emplee para la aprobación del Plan siempre que sea idónea para garantizar su aplicación generalizada. A tal efecto, podría resultar adecuada su aprobación, como plan marco, mediante una norma estatal, en la que las disposiciones correspondientes a las partes vinculantes tendrían carácter básico, sin perjuicio de que la aprobación de las adaptaciones a cada Comunidad Autónoma se hicieran por cada una de ellas. La Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1983, de 5 de agosto, entre otras, brinda a juicio de este Tribunal suficiente apoyo para fundamentar esta última propuesta. Las adaptaciones y modificaciones del Plan, en cuanto puedan afectar a los principios contables, cuentas anuales y normas de valoración, deberían seguir el mismo procedimiento de su aprobación inicial.

Tercera. Aunque en la actualidad el número de diferencias entre la vertiente económico-patrimonial de la contabilidad pública y la contabilidad privada es escaso, se recomienda que en el Plan General de Contabilidad Pública se eliminen esas diferencias en cuanto no sean estrictamente necesarias. Ello facilitaría la elaboración y presentación de cuentas generales consolidadas de todos los subsectores en la forma prevista en el art. 130.3 de la LGP.

Cuarta. Las discordancias entre los ámbitos subjetivos del sector público administrativo, definido en la LGP, y del sector Administraciones Públicas en términos de Contabilidad Nacional sólo deben darse excep-

cionalmente, cuando existan razones justificadas, y dentro de un marco legal que es particularmente necesario definir no solo en el ámbito del sector público estatal sino también en el autonómico y en el local. Y ello porque no debe ser ajena al proceso normalizador la necesidad de facilitar la conversión de la contabilidad pública a contabilidad nacional garantizando a un tiempo la transparencia y la corrección de las operaciones de conversión. En línea con esta recomendación deberían adoptarse medidas que eviten la desviación del déficit del sector Administraciones Públicas hacia el sector público empresarial mediante el recurso a formas de personificación propias del Derecho privado a pesar de que, aplicando criterios de contabilidad nacional (función principal y naturaleza de los recursos que utilizan para su financiación), sean encuadrables en el sector Administraciones Públicas. A partir de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, la tipología de entes del sector público es la misma en los entes locales que en el Estado, con la excepción de las Fundaciones; sin embargo en el sector autonómico no existe uniformidad. El Tribunal de Cuentas considera deseable que las Comunidades Autónomas se aproximen en la configuración de sus respectivos sectores a la misma tipología y clasificación. En todo caso, para aquellas entidades que, siendo encuadrables en el sector Administraciones Públicas, se rijan por el derecho privado, tanto si están vinculadas o dependen de la Administración del Estado como de una Administración autonómica o local, deberían establecerse criterios de contabilización que facilitarían la conversión de su contabilidad a contabilidad nacional y el mismo proceso de conversión debería estar normalizado y asegurar la transparencia.

Por otra parte, sería muy conveniente que los modelos contables presupuestario y económico-patrimonial de la contabilidad pública, sin perjuicio del cumplimiento de sus respectivos fines, se aproximasen en la medida que fuera posible al de Contabilidad Nacional, sin desvirtuar la uniformidad propugnada en esta moción entre el modelo económico-patrimonial del PGCP con el del PGC de la empresa privada.

Aun cuando lograr la aproximación de los criterios contables de los tres modelos a los que se hace referencia en el párrafo anterior se presenta como una tarea difícil, se estima que sería conveniente, e incluso necesario, que en las cuentas anuales figurase de alguna manera la información elaborada con criterios de Contabilidad Nacional, así como la conciliación entre cifras de uno y otro sistema, de forma que la cifras de Contabilidad Nacional aparezcan cada vez más vinculadas directamente a la información contable ofrecida por las entidades públicas, de acuerdo con el principio de transparencia a que se hace referencia en el artículo 5

de la LGEP. Todo ello sin perjuicio de que la contabilidad presupuestaria, y más concretamente el estado de liquidación del presupuesto contenido en las cuentas anuales, mantenga la estructura necesaria para cumplir con su finalidad primordial, que es cerrar el ciclo presupuestario, por parte del poder ejecutivo, presentando al poder legislativo la información necesaria sobre la ejecución de los presupuestos aprobados por éste.

Quinta. Deberían eliminarse las diferencias existentes en el ámbito tanto de la codificación como de la contabilidad presupuestaria para facilitar la consolidación de los Presupuestos de todas las Administraciones Públicas no sólo en la fase de elaboración sino en la de ejecución y liquidación. Asimismo, en la estructura presupuestaria, deberían reservarse rúbricas específicas para aquellos tipos de gasto que por no incidir en la capacidad de financiación dan lugar a ajustes en la conversión de la contabilidad pública a contabilidad nacional, con lo cual se facilitarían el proceso y se ganaría en transparencia. Por lo que se refiere a la Administración General del Estado y aquellas Comunidades Autónomas que siguen la misma práctica sería deseable, en aras de la homogeneidad propugnada, que se incluyesen en las previsiones iniciales de ingresos de sus presupuestos los del capítulo 9 «Pasivos financieros» y las modificaciones que en dichas previsiones se produzcan a lo largo del ejercicio, cuando tengan por finalidad financiar incrementos de gasto.

Sexta. Para conseguir que las normas contables de los distintos grupos de entidades esté armonizada en todo momento, este Tribunal considera que sería conveniente que se estableciesen los procedimientos oportunos para que cualquier modificación del PGCP se trasladase sin demora a dichas normas.

Séptima. Finalmente, deberían eliminarse las diferencias existentes en el contenido y estructura de las Cuentas Generales en los distintos ámbitos estatal, autonómico y local, en la medida que ocasionan problemas a la hora de elaborar las cuentas económicas del sector público de acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.

Una fórmula para conseguir la uniformidad deseada y evitar así las diferencias sería regular dentro del Plan General de Contabilidad Pública y, en concreto, en el apartado de cuentas anuales, la estructura y contenido de las Cuentas Generales. Si esto no se considerase técnicamente adecuado, tal regulación podría realizarse mediante una norma independiente, que en todo caso debería tener el mismo ámbito de aplicación y la misma eficacia jurídica que las disposiciones relativas a los apartados vinculantes del Plan.

Madrid, 24 de octubre de 2006.—El Presidente,
Ubaldo Nieto de Alba.