

1.6 El Plan General de Contabilidad de la empresa española en la contabilidad de las entidades del sector público

Pablo ARELLANO PARDO
Interventor General de la
Administración del Estado

1 Introducción

Con motivo de la celebración del 50º aniversario de la aprobación del primer Plan General de Contabilidad de la empresa española (PGC), es necesario destacar la gran relevancia que ha tenido dicho Plan en el desarrollo y mejora de la contabilidad en el ámbito de las empresas españolas, pero también en otros entornos como es el caso de la contabilidad de las entidades del sector público, en el que desarrolla sus competencias la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE).

La finalidad última de la contabilidad es la de ofrecer información económico-financiera de las organizaciones a los potenciales usuarios de la misma. Una información estructurada y de acuerdo con un lenguaje propio, coherente y transparente que la haga comprensible por los destinatarios y que permita establecer términos de comparación homogéneos.

El cuerpo normativo que conforman las reglas contables debe adaptarse para, manteniendo un núcleo común, dar la mejor respuesta a cada una de las realidades cuyo estado o situación tratan de representar.

La contabilidad pública y la privada no son, por tanto, realidades fundamentalmente diferentes, sino que lo que resulta diferente es el objeto sobre el que se trata de ofrecer la información y los destinatarios de la misma por lo que, siendo la contabilidad el sistema mediante el cual se ofrece dicha información, ha de adecuarse a cada una de ellas. El lenguaje contable es el mismo, lo que se modula es el mensaje que resulta necesario para cubrir las necesidades de información.

Por esta razón, la evolución del PGC ha sido el pilar fundamental en torno al que ha venido vertebrándose la contabilidad pública, de manera que esta última no podría entenderse hoy en día si no es por referencia a dicho plan.

Entre las responsabilidades de la IGAE en materia contable, como centro directivo de la contabilidad pública, se pueden destacar, por una parte, aquellas que tienen relación con las normas de contabilidad pública que deben ser aplicadas por las entidades del sector público administrativo, y, por otra parte, las referidas a aquellos aspectos contables que es preciso contemplar con carácter especial en el caso de las empresas públicas sometidas al PGC.

De esta forma, este artículo trata de ofrecer unas breves notas de cómo la evolución de los planes contables públicos ha corrido en paralelo con la del PGC, así como, y sin ánimo alguno de exhaustividad, de destacar algunas de las diferencias más significativas en el tratamiento de algunas operaciones entre el ámbito público y privado derivadas de la necesidad de modular el mensaje a la que me refería anteriormente.

2 La reforma de la contabilidad pública en España

Dejando un poco de lado las primeras iniciativas para registrar la evolución, situación y ejecución de las finanzas públicas a través de la cuenta general del Estado que se remontan a la propia Constitución de 1812 con la denominada Cuenta de la tesorería general, el primer hito de la normalización contable pública lo podemos situar en la aprobación de la primera Ley General Presupuestaria (LGP) de 4 de enero de 1977.

Esta norma estableció la competencia de la IGAE, como centro directivo de la contabilidad pública, para someter a la decisión del Ministro de Hacienda el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP). De acuerdo con dicha competencia, la IGAE elevó a la decisión del Ministro de Hacienda el primer PGCP que fue aprobado mediante Orden del Ministerio de Hacienda de 14 de octubre de 1981 (dicha versión del PGCP fue actualizada posteriormente mediante Resolución de la IGAE de 11 de noviembre de 1983).

Antes de la aprobación del PGCP de 1981, la contabilidad pública en España no abarcaba la contabilidad económico-patrimonial con principio de devengo, sino solo la contabilidad de seguimiento de los presupuestos aprobados por el Parlamento, por lo que se aplicaba un procedimiento de registro contable basado en el método de partida simple, sin anotar las operaciones mediante partida doble.

Ante la situación anterior, se consideró que las Administraciones Públicas no podían ser ajenas a las iniciativas generales de normalización contable. Así, en la medida en que desde el Ministerio de Hacienda se había impulsado ya en España la normalización contable para las empresas mediante el PGC, era razonable que dicho Ministerio también abordase dicho proceso de normalización en el ámbito de la contabilidad pública.

Es preciso tener en cuenta que la aprobación de la LGP de 1977 había supuesto un avance fundamental en la concepción de la contabilidad pública, pudiendo destacar dos aspectos:

- El reconocimiento a la contabilidad pública tanto de los fines tradicionales de control como de los fines más modernos de suministro de información a los distintos destinatarios interesados en la actividad de las entidades públicas.
- El establecimiento de la necesidad de una normalización contable para el sector público.

Precisamente, para la consecución de estos objetivos se aprobó el PGCP de 1981, que supuso el inicio de un profundo proceso de reforma de la contabilidad pública en España. Como aspecto destacado, el PGCP de 1981 incorporó la contabilidad económico-patrimonial con principio de devengo al ámbito de la contabilidad pública. A partir de dicho momento, tanto

la contabilidad económico-patrimonial, como la contabilidad del seguimiento del presupuesto, constituyen los dos principales subsistemas que configuran la contabilidad pública en España.

Es preciso destacar que el PGCP de 1981 tomó como modelo el PGC de 1973, con el objetivo de conseguir la normalización contable entre la contabilidad de empresas y la contabilidad pública en España. Así, se incluyeron en el PGCP criterios y estados contables similares a los del PGC, excepto en aquellos aspectos que debían ser diferentes por referirse a operaciones propias de las Administraciones Públicas, como es el caso de las operaciones que afectan a la ejecución del presupuesto. Con la elección del PGC de 1973 como modelo del PGCP de 1981 se pretendió conseguir una armonización de la información contable de las Administraciones Públicas con la del sector empresarial.

Es preciso señalar que el proceso de reforma de la contabilidad pública que se inició con el PGCP de 1981 no fue un proceso sencillo, ya que conllevó el desarrollo de toda una serie de complejas actuaciones que se centraron preferentemente en la normativa de desarrollo contable, en los procedimientos contables y en la formación de los responsables de la contabilidad.

Así, en primer lugar, fue necesario llevar a efecto todo un proceso de elaboración de la normativa contable de desarrollo de dicho PGCP para las distintas entidades afectadas en el sector público, que se desarrolló a lo largo de los años posteriores a 1981. Dicho proceso se dirigió inicialmente a la Administración General del Estado, y se extendió posteriormente al resto de entidades del sector público administrativo estatal, así como a las Entidades Locales y Comunidades Autónomas.

Otro aspecto complejo que se tuvo que abordar desde la IGAE fue la modificación de los procedimientos contables, ya que en aquel momento se contaba únicamente con procedimientos manuales que dificultaban considerablemente el tratamiento de la información contable. Por ello, la IGAE acometió un proceso de modernización de los procedimientos de registro contable y tratamiento de la información, mediante el desarrollo e implantación del Sistema de Información Contable y Presupuestario en la Administración General del Estado (SICOP) en el año 1986. Dicho sistema permitió registrar en tiempo real las operaciones contables en todos los subsistemas afectados, y en especial en la contabilidad económico-patrimonial y en la contabilidad de seguimiento del presupuesto. Se puede afirmar que la aplicación efectiva del PGCP se consiguió gracias a la implantación del SICOP. Dicho sistema ha tenido dos versiones posteriores, el SIC'2 y el SIC'3, siendo este último, el sistema actualmente implantado en las entidades del sector público administrativo estatal.

Por otra parte, otra actuación que se tuvo que abordar desde la IGAE fue la formación y capacitación de los responsables contables en cada una de las entidades que debían aplicar el PGCP de 1981, ya que era fundamental que dichos responsables conocieran los criterios incluidos en dicho Plan a efectos de la implantación de la reforma contable.

Finalmente, es preciso destacar que el objetivo de la normalización contable que se impulsó en el año 1981 tomando como modelo del PGCP el PGC de 1973, se ha mantenido en las modificaciones posteriores de la normativa contable pública. Así, el PGCP de 1994 que sustituyó al PGCP de 1981, tomó como modelo el PGC de 1990 vigente en aquel momento, y el PGCP de 2010, actualmente en vigor, que sustituyó al PGCP de 1994, tomó como modelo el PGC de 2007 actualmente vigente.

3 Especialidades del régimen de contabilidad de las empresas públicas respecto al de las empresas privadas

La LGP de 2003 actualmente en vigor, recoge la competencia de la IGAE para aprobar los planes parciales o especiales de las entidades del sector público empresarial estatal respecto al PGC (esta misma competencia ya se establecía en la primera LGP de 1977 respecto a las sociedades estatales).

Conviene destacar que el ámbito subjetivo del sector público empresarial es muy heterogéneo. Por un lado, tenemos a entidades de derecho privado, como las sociedades mercantiles controladas directa o indirectamente por una Administración Pública. Por otro lado, forman parte del sector público empresarial entidades de derecho público como son las Entidades Públicas Empresariales y otros entes de derecho público. Estas entidades jurídicamente se consideran Administraciones Públicas (artículo 3 de la Ley 40/2015) y en consecuencia sirven con objetividad al interés general, y aunque teóricamente deban financiarse mayoritariamente con ingresos de mercado (entidades públicas empresariales), lo cierto es que muchas de ellas ejercen potestades administrativas y, en muchas ocasiones, realizan una actividad de fomento a través de la concesión de subvenciones públicas.

Teniendo en cuenta lo anterior, desde la IGAE se ha promovido la aplicación de algunos criterios específicos para el registro de determinadas operaciones que se presentan en el ámbito de las empresas públicas y que no se dan en el ámbito de las empresas privadas. Así, en el marco de dicho objetivo, es preciso hacer referencia a la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se regulan aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias, que fue aprobada a propuesta conjunta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y de la IGAE, como desarrollo del PGC para las empresas públicas.

Dicha Orden Ministerial aborda dos aspectos muy importantes en la gestión contable de las empresas públicas, que se comentan a continuación.

3.1 Criterios para calcular y contabilizar el deterioro de valor de los activos no generadores de flujos de efectivo

Conviene destacar que una buena parte de los activos que figuran en el balance de las entidades pertenecientes al sector público empresarial no tienen por finalidad generar flujos de efectivo, como es el caso de las empresas privadas; sino prestar servicios públicos sin ánimo de lucro.

La Orden EHA/733/2010 define el deterioro de valor de los activos no generadores de flujos de efectivo como la pérdida de potencial de servicio público que dicho activo incorpora. En otras palabras, la pérdida de utilidad que dicho activo proporciona, distinta de la depreciación sistemática y regular que constituye la amortización.

Como en el caso de los activos generadores de flujos de efectivo, el deterioro se registra cuando el valor contable del activo es inferior a su valor recuperable, entendido como el mayor de: a) valor razonable menos los costes de venta y b) valor en uso. La especialidad es que el valor en uso se define por referencia al coste de reposición depreciado, que es el coste que se incurriría hoy para reponer el activo, deducida la amortización que corresponde a la vida útil ya consumida, pero sobre dicho coste de reposición, no sobre su coste histórico.

Es importante señalar que, en el cálculo del valor del coste de reposición depreciado, no deben tenerse en cuenta los eventuales excesos de capacidad o ineficiencias con respecto al potencial de servicio requerido para dicho activo, sin perjuicio de que sí pueda tenerse en cuenta cierta capacidad de servicio adicional, por motivos de seguridad. Quiere esto decir que, si un activo,

o conjunto de activos integrados en una unidad de explotación, se está utilizando sistemáticamente por debajo de su potencial de servicio porque la sociedad no demanda más, para el cálculo del coste de reposición depreciado debe tenerse en cuenta este hecho.

3.2 Criterios aplicables para calificar una actividad subvencionada como de «interés público o general»

Sin duda, junto con el registro del deterioro de los activos públicos, esta es otra de las especialidades del régimen contable de las empresas públicas. En efecto, en el ámbito del PGC, con carácter general las aportaciones de la sociedad dominante se registran como aportaciones de socios

Sin embargo, el PGC en la NRV 18ª 2. “Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios” establece que:

“(…) No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma”.

La justificación del tratamiento contable de las transferencias dentro del grupo público, como subvenciones, hay que buscarla en dos hechos que son determinantes:

- Si la misma transferencia la recibiera una empresa privada, porque es de interés público el que la reciba y no hay duda de que esa empresa privada la debería registrar como subvención, entonces, si la recibiera una empresa pública, debería registrarla también como subvención; aunque proceda de su Administración Pública dominante.
- Si las transferencias de una Administración a sus empresas públicas para financiar la realización de actividades de interés público se registraran como aportación de socios, inevitablemente las cuentas de resultados de esas empresas públicas reflejarían resultados negativos, al no registrar como ingresos las transferencias que reciben para financiar los costes de las actividades de interés público que realizan.

Si bien para valorar la situación financiera de una empresa deben tenerse en cuenta todos sus estados financieros, y no sólo la cuenta de resultados, lo cierto es que la de muchas empresas públicas podría estar transmitiendo una imagen de su verdadera situación financiera que difícilmente podría considerarse fiel.

Por ello, de acuerdo con la Orden EHA/733/2010, para que las transferencias recibidas por las empresas públicas de la Administración Pública de las que dependen se contabilicen como subvención, se requieren dos circunstancias:

- a. Por un lado, que la aportación sea para financiar actividades específicas.
- b. Por otro, que dichas actividades sean de interés público o general.

La declaración de interés general de la actividad para la que se concede la subvención puede realizarse por una disposición normativa; o bien por el propio instrumento jurídico que canaliza la aportación (convenio, contrato programa o acuerdo de concesión). En el caso en el que el beneficiario sea una entidad de derecho público (no una sociedad mercantil pública), en principio cabe asumir que las actividades que realice que estén comprendidas dentro de las funciones recogidas en su Ley de creación, son de interés general o público. Esta presunción deriva directamente de la condición de Administración Pública que la Ley confiere a las entidades de Derecho Público.

50 Aniversario Plan General de Contabilidad

El desarrollo de la información
financiera en España (1973-2023)

Director: José Antonio Gonzalo Angulo
Coordinadores: Javier Pérez García
Anne Marie Garvey

Madrid, ICAC, 2023

ilc/a/c/ Instituto de Contabilidad y
Auditoría de cuentas