

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

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

2.13 El desarrollo de la Contabilidad Pública y su relación con el Plan General de Contabilidad. Evolución, retos y nuevas perspectivas

Vicente **MONTESINOS JULVE**

Catedrático Emérito de la Universidad de Valencia

Vicente.Montesinos@uv.es

Resumen

En los últimos cincuenta años, se han producido cambios profundos y muy significativos en los sistemas de información contable de las empresas y de las entidades públicas. El presente trabajo tiene dos objetivos fundamentales, el primero de los cuales es presentar un análisis comparativo de la evolución de los sistemas contables de los entes públicos y su normativa, utilizando como referente para la comparación los hitos más significativos de la contabilidad empresarial y su normativa, tanto en España como en nuestro entorno internacional. El segundo objetivo cambia la perspectiva del análisis, con un enfoque prospectivo, analizando la previsible evolución y retos, así como las cuestiones que tendrían que abordarse. El esfuerzo más significativo para los próximos años parece que se dirigirá hacia el diseño de sistemas de información enfocados hacia las cuestiones relativas a la sostenibilidad, sin olvidar aspectos como la digitalización y los informes integrados.

Palabras clave: Contabilidad Pública; Plan General de Contabilidad; Sostenibilidad; Normas de Contabilidad; Sector Público

Abstract

In the last fifty years, profound and very significant changes have taken place in the accounting information systems of companies and public entities. This study has two fundamental objectives, the first of which is to present a comparative analysis of the evolution of the accounting systems of public entities and their regulations. This is done using as a reference for comparison the most significant milestones of business accounting and its regulations, both in Spain and in our international environment. The second objective changes the perspective of the analysis, with a prospective approach, analyzing the foreseeable evolution and challenges, as well as the questions that would have to be addressed. The most significant effort for the coming years seems to be directed towards the design of information systems focused on issues related to sustainability, without forgetting aspects such as digitization and integrated reports.

Keywords: Governmental Accounting; General Accounting Plan; Sustainability; Accounting Standards; Public Sector

1 Introducción

El presente trabajo busca ofrecer algunos datos y reflexiones sobre la evolución y perspectivas de futuro de la Contabilidad Pública, a propósito del cincuentenario de la aprobación del primer Plan General de Contabilidad (PGC).

Para ello, se plantea en primer lugar un análisis comparativo de la evolución de la Contabilidad Empresarial y la Contabilidad Pública, en las diferentes etapas de sus respectivos desarrollos. Se toma en consideración, en primer término, la normativa española, introduciendo posteriormente de forma gradual la influencia de las normas europeas y las normas internacionales de Contabilidad, en la medida que estas últimas han ido apareciendo y consolidando su influencia en las normas contables nacionales de los países, y en concreto en las normas españolas.

Hemos resaltado el paralelismo entre la evolución de las normas contables empresariales y las de la contabilidad de las entidades públicas, que evolucionaban influidas y condicionadas por las primeras. Sin embargo, la progresiva toma de conciencia de los gobiernos, agentes sociales y ciudadanos, de la importancia y decisiva influencia de la actuación del sector público, con unas peculiaridades muy significativas de las entidades gubernamentales, ha puesto de manifiesto la necesidad de adaptar esas normas empresariales a las necesidades informativas de los entes públicos, y regular de forma específica y diferenciada actividades, operaciones y transacciones particulares y exclusivas de estos entes.

Se han considerado en primer término las cuestiones relativas a la información financiera, y de forma específica las normas de consolidación de las entidades públicas. Posteriormente, se ha analizado la problemática de la información no financiera y de sostenibilidad, comparando las realizaciones en el ámbito empresarial y las que vienen desarrollándose en el ámbito de las entidades públicas, constatando de nuevo el paralelismo entre ellas. Se ha verificado que los avances en materia de información sobre sostenibilidad en el sector público se desarrollan con cierto desfase con respecto a las grandes empresas, si bien existe un interés muy significativo por esta información pública por parte de instituciones y organizaciones profesionales.

Finalmente, el trabajo concluye con un epílogo dedicado a los retos y desarrollos a implementar y las mejoras a introducir en el ámbito público, sobre la base de la experiencia conseguida, los referentes de las entidades y empresas públicas más avanzadas en temas de sistemas de información y los análisis y pronunciamientos de organizaciones profesionales e instituciones, así como publicaciones y estudios desarrollados en el ámbito académico.

2 Sistemas de información, buen gobierno y transparencia de las entidades públicas

El comienzo y el final de un proceso que conduzca al buen gobierno y la transparencia informativa de las entidades públicas se sitúan en una adecuada rendición de cuentas, destinada a los diferentes grupos de interés (*stakeholders*), como son las instituciones, suministradores de recursos y mercados, nacionales e internacionales, y los propios ciudadanos. En este proceso estarán especialmente implicados los responsables políticos y los empleados públicos, que deberán presentar de forma clara y adecuada los resultados

de la gestión pública, los cuales, tras su adecuado control y verificación, serán presentados en las cuentas públicas.

Llegados a este punto, parece necesario analizar si los sistemas de información contable y presupuestaria tradicionales en el sector público resultan adecuados para cubrir las necesidades que una gestión moderna y eficiente requiere (Manes-Rossi, 2019). En tal sentido, como es bien sabido, el principal instrumento de los sistemas tradicionales de información para la gestión pública en la actualidad es el presupuesto, elaborado con criterio de caja, que produce en muchos casos una “ilusión fiscal” alejada de la realidad financiera. Así por ejemplo en el caso de la venta de activos, la reducción de estos elementos no se presenta en la información presupuestaria, al igual que las partidas de dudoso cobro o las consecuencias financieras futuras de los sistemas de las adquisiciones de bienes y servicios con pago aplazado (Hyndman & Connolly, 2011).

Así nos encontramos con la dualidad entre los informes presupuestarios y los estados financieros elaborados de acuerdo con los Principios Contables Generalmente Aceptados (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP), sin que el criterio de devengo llegue a utilizarse en la mayoría de los casos para la elaboración y presentación de los presupuestos públicos.

Del mismo modo, la información sobre el desempeño y los aspectos sociales y ecológicos de la rendición de cuentas suele ser deficiente y en muchos casos se encuentra ausente de los informes de las entidades públicas.

Por todo ello, **la información presupuestaria tradicional de los gobiernos no es suficiente para alcanzar la necesaria transparencia**, ya que resulta incompleta y además los criterios de elaboración y presentación de los presupuestos difieren entre unos entes públicos y otros, dificultando la comparabilidad.

Finalmente, la misma realidad de un determinado ente público se presenta con criterios no siempre compatibles entre sí, como son los presupuestarios, los de información financiera basada en devengo y los de las Cuentas Nacionales y Estadísticas de Finanzas Públicas.

Ante las deficiencias de los sistemas de información comentados, las **claves para las reformas de la contabilidad y la rendición de cuentas públicas** hay que buscarlas en el análisis de dos aspectos fundamentales: la información como instrumento de transparencia y rendición de cuentas y la eficiencia y la sostenibilidad como base del buen gobierno de las entidades públicas.

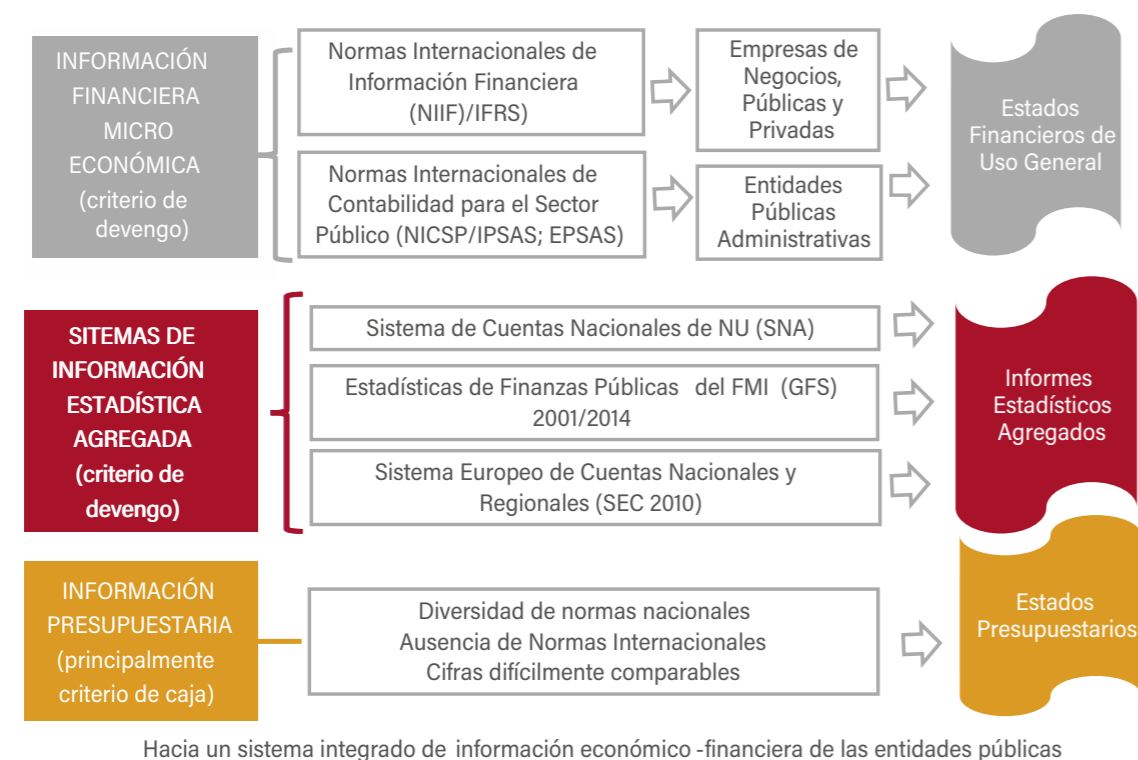
En cuanto al primero de estos aspectos, para que la información sea un instrumento eficaz para una mayor transparencia y mejorar la calidad de la rendición de cuentas, será necesario que se haga énfasis en los outputs y resultados, así como en la responsabilidad social y medioambiental de los entes públicos, fomentando asimismo la participación de los ciudadanos en la orientación de las políticas públicas. Como requisito para ello, tendrá que facilitarse la accesibilidad en tiempo oportuno a esa información.

En cuanto al segundo aspecto, para garantizar la eficiencia y la sostenibilidad del desempeño público, resultarán útiles instrumentos tales como el benchmarking (nacional/internacional), la gestión y los sistemas de información integrados, la implementación de indicadores de costes y desempeño y la consideración de parámetros de mercado y de no mercado, según proceda en cada situación, con especial atención a los aspectos sociales y medioambientales.

3 Los tres pilares/sistemas de información financiera de las entidades públicas

Comenzando con la información de índole financiera, en la Figura 1 se pueden apreciar las características fundamentales de los tres sistemas de información de las entidades públicas:

FIGURA 1. Los tres sistemas de información financiera de las entidades públicas



↑ Fuente: Elaboración propia

- a. El **Sistema de Información Financiera Microeconómica**, basado en el criterio del devengo, del que resultan los estados financieros de uso general. Existen Normas Internacionales de Contabilidad para empresas: las International Financial Reporting Standards (IFRS); y Normas Internacionales de Contabilidad específicas para las Administraciones Públicas: las International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Sin embargo, aún no existen normas contables microeconómicas obligatorias para la elaboración y presentación de las cuentas de las entidades gubernamentales europeas y por supuesto, cada país establece sus normas para la información financiera, de acuerdo con su propio marco legal y los requerimientos internacionales a los que deba o considere conveniente atender. En Europa, la adaptación a las IPSAS se está efectuando de forma paulatina y está en proceso la elaboración de las European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). Estos estándares están llamados a servir como punto de referencia común para los gobiernos europeos en los procesos de elaboración de sus informes microeconómicos basados en criterio del devengo.

La base de reconocimiento es, como se ha dicho, el devengo, recogiendo todas las transacciones que afecten a los activos, los pasivos y el patrimonio neto. La información en este sistema está fundamentalmente enfocada a presentar el Ahorro Neto (positivo o negativo) y sus componentes, desde una perspectiva económica.

- b. Los **Sistemas de Información Estadística Agregada** utilizan el criterio de devengo, aunque con algunas diferencias respecto a los sistemas microeconómicos de contabilidad, presentando como resultado los Informes Estadísticos Agregados. Los sistemas de referencia son el Sistema de Cuentas Nacionales de Naciones Unidas (System of National Accounts, SNA); las Estadísticas de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional (Government Finance Statistics, GFS); y el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (European System of National and Regional Accounts, ESA 2010).

Se reconocen las operaciones que afectan a la financiación pública y su información está enfocada a la determinación la Capacidad/Necesidad de Financiación, (Net Lending/Net Borrowing) de las entidades públicas (Dasí, Montesinos & Murgui, 2016).

- c. La **Información Presupuestaria** utiliza básicamente un criterio de caja, o de caja modificada. Hay una diversidad de normas nacionales, pero no existen normas presupuestarias internacionales, lo que conduce a cifras difícilmente comparables entre sí. El enfoque de la información presupuestaria está dirigido a presentar el efecto financiero de las operaciones de las entidades en el corto plazo.

La información incorporada a las Cuentas Nacionales es el resultado de aplicar diferentes ajustes a las cifras recogidas en los estados de ejecución del presupuesto, ajustes necesarios como consecuencia de utilizarse en los presupuestos bases de reconocimiento, valoración y asignación temporal diferentes a las requeridas para la información del sector público en las Cuentas Nacionales y las Estadísticas de Finanzas Públicas.

Se están realizando importantes esfuerzos para lograr una convergencia efectiva de los tres sistemas de información financiera de los gobiernos, con vistas a lograr una armonización de los sistemas y una clarificación de las relaciones entre los diferentes informes emitidos por las entidades públicas. Organizaciones e instituciones profesionales, como el International Accounting Board (IASB), el International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Unión Europea (UE), o la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) están desempeñando sin duda un papel significativo en este proceso. También hay una tendencia creciente en los sistemas de información de las entidades públicas hacia la elaboración y presentación de informes integrados, que eviten la dispersión y las divergencias de criterios no justificadas o no debidamente explicadas en los reportes.

En este punto hemos de señalar que, si bien la información financiera es un instrumento imprescindible para la toma de decisiones de los distintos usuarios, la información exclusivamente financiera viene considerándose insuficiente desde hace años para satisfacer las necesidades de los distintos grupos de interés, tanto en el caso de las empresas mercantiles como para las entidades públicas administrativas. Así, han venido apareciendo informes de responsabilidad social, de gobierno corporativo y de sostenibilidad, como un complemento fundamental que permite mostrar la gestión llevada a cabo desde una perspectiva que supera lo estrictamente financiero, abarcando áreas como la social o la medioambiental. La crisis financiera, el cambio climático y, más recientemente, la pandemia del COVID 19, todavía han puesto más de relieve la importancia de presentar la información sobre la gestión pública, no sólo en términos económico-financieros, sino también sociales y medioambientales (Cohen, 2021; Stefanescu, 2021). Más adelante comentaremos estos aspectos en este mismo artículo, con el fin de poner de manifiesto algunos de los retos y aspectos a desarrollar en la normativa y la práctica de la información contable de las entidades públicas.

4 Los inicios de la planificación contable en España: del Plan General de Contabilidad de 1973 al Plan General de Contabilidad Pública de 1981

La evolución de la Contabilidad Gubernamental en España ha seguido diversas etapas:

- De 1812 a 1981e aplicó el sistema tradicional de cuentas públicas por partida simple;
- A partir de 1981, se introduce la contabilidad por partida doble en la Administración General del Estado, con la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) en 1981 y posterior implementación a partir de 1986 de Sistema de Información Contable y Presupuestaria (SICOP);
- El siguiente paso significativo se sitúa en 1994, con la reforma del PGCP, adaptándolo a las Normas Europeas, seguido de la segunda generación del SICOP (el SIC'2), puesta en funcionamiento en 1996 en el ámbito de la Administración General del Estado y acorde con el PGCP 94;
- La implementación del Plan de Estabilidad y Crecimiento de 1997 supone la introducción de los criterios de Contabilidad Nacional (CN) para la determinación del déficit y la deuda de las entidades públicas;
- La adaptación a las Normas Contables Internacionales supone la reforma del PGCP en el año 2010;
- Finalmente, la información sobre sostenibilidad y la presentación de informes integrados constituyen los principales retos que en la actualidad tiene por delante la Contabilidad Pública en España, dentro del marco de los pronunciamientos y acuerdos internacionales que vienen desarrollándose a este respecto.

En 1973 se aprueba en España el primer Plan General de Contabilidad de España, optando con ello por emitir una norma básica de referencia, denominada Plan General de Contabilidad a partir del cual pudieran desarrollarse adaptaciones y normas particulares para entidades y operaciones específicas.

Esta solución tomó como referencia el modelo de normalización francés, en línea con los sistemas de regulación contable seguidos por otros países europeos de tradición jurídico-administrativa continental, como es el caso de Portugal, Italia y la propia España. La aprobación del PGC supuso un cambio trascendental en la cultura y la práctica de las empresas españolas en lo relativo a información financiera, como referencia básica para la elaboración y presentación de sus cuentas y el desarrollo de ulteriores adaptaciones sectoriales y normas específicas.

Con posterioridad, la aprobación de la Directiva 78/660/CEE, la “Cuarta Directiva” (Consejo de las CE, 1978), la evolución de las prácticas y Normas Internacionales de Contabilidad y, fundamentalmente, la incorporación de España en la UE, conducen a **la aprobación en 1990 de un nuevo PGC, modificado posteriormente en 2007** para su adaptación a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), de acuerdo con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 (Parlamento Europeo y Consejo de la UE, 2002).

El camino de la planificación contable iniciado en 1973 para las empresas, **no se materializa en un PGCP hasta 1981**²⁷⁹, fecha en la que se aprueba una primera versión provisional, **revisada en**

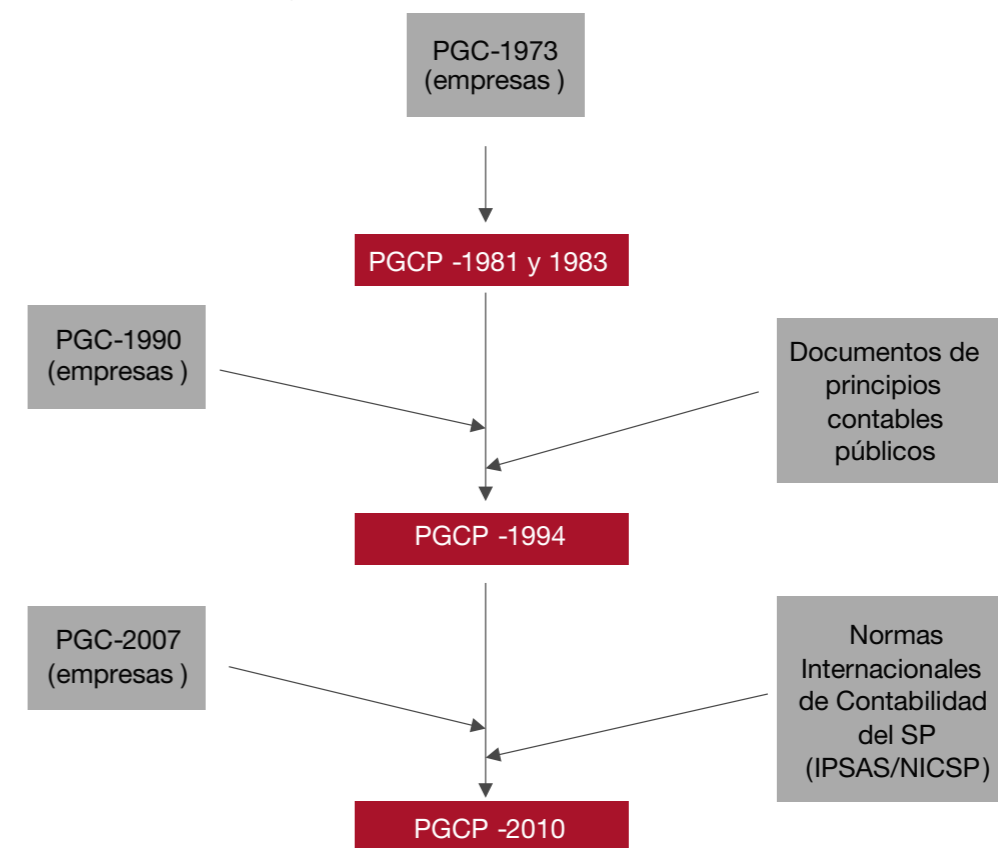
²⁷⁹ El PGCP se aprueba en 1981 con carácter provisional, para un período experimental limitado. En 1983 se publica una nueva versión del PGCP, con las modificaciones resultantes de la experimentación realizada a partir del texto de 1981

1983 y posteriormente modificada en 1994 y 2010, siguiendo el camino y los criterios marcados por las versiones de 1973, 1990 y 2007 del PGC. El PGCP comenzó a aplicarse al subsector Estado, de manera centralizada, desde el 1 de enero de 1982 y simultáneamente se realizaron estudios encaminados a la adaptación del Plan a los organismos autónomos del estado, seguridad social y corporaciones locales. En 1983 se aprueba el texto que desarrolla el grupo 9 del PGCP relativo a la Contabilidad Analítica, aunque realmente tuvo muy corto recorrido.

Así pues, tal como aparece en la Figura 2, luego de la aprobación en 1973 del PGC para la empresa española, parecía lógica la promulgación de un Plan para las entidades públicas no empresariales. Este Plan, en su versión definitiva, se aprobó en 1983, basado en la estructura y doctrina del PGC empresarial, aunque adaptado a las características particulares de las Administraciones Públicas (AAPP). Ese mismo año se había aprobado el texto del grupo 9, relativo a la Contabilidad Analítica, si bien esta parte del Plan no resultó operativa en la realidad.

Con respecto al Plan General de las empresas, las principales peculiaridades corresponden a la denominación y funcionamiento de las cuentas de acreedores y deudores, tanto presupuestarios como extrapresupuestarios; cuentas de gastos y de ingresos, y cuentas de seguimiento presupuestario.

FIGURA 2. Antecedentes y evolución del PGCP



↑ Fuente: Elaboración propia

Posteriormente, se procedió a la elaboración de **una nueva versión del PGCP, aprobada en 1994**. Para esta revisión se llevaron a cabo diversos estudios y pronunciamientos en el seno de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), a través de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, con un énfasis especial en la incorporación al

Plan de unos Principios Generales de la Contabilidad Pública, al igual que ha ocurrido en el ámbito de la contabilidad empresarial.

5 Las reformas de las normas empresariales y del sector público dentro del marco normativo internacional: las Normas Internacionales de Contabilidad y las normas contables en el ámbito de la UE

Siguiendo los criterios y planteamientos generales del PGC, tras su modificación en 1990, en el ámbito del sector público, la **IGAE emite en 1991 el Documento sobre Principios Contables Públicos**, en el que se puede apreciar la influencia del PGC de 1990, el Marco Conceptual del Comité Internacional de Normas Contables (International Accounting Standards Committee, IASC) y el Documento nº 1 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) sobre Principios y Normas de Contabilidad en España. Posteriormente se elaboraron Documentos específicos²⁸⁰, soporte conceptual, junto con el Documento de Principios Contables Públicos, del PGCP de 1994. Actualmente, tanto el Marco Conceptual del PGCP 94 como estos Documentos pueden ser de aplicación en todo lo que no se oponga al PGCP 10.

La Orden que aprobó el **PGCP 94** estableció que se debía aplicar obligatoriamente por las AAPP estatales a partir del 1 de enero de 1995 y, mediante Resoluciones de la IGAE se aprobaron posteriormente adaptaciones concretas a la Administración General del Estado, a la Seguridad Social (SS), a algunos Organismos Autónomos y a otras entidades que debían aplicar el PGCP 94.

Por lo que afecta a las **Entidades Locales (EELL)**, la competencia para aprobar el Plan General de Contabilidad (que debe ser conforme al PGCP) recae en la IGAE y **en 2004 se aprobaron las Instrucciones de Contabilidad local (modelo normal, simplificado y básico)**, cuyos anexos son los Planes Generales de Contabilidad Pública adaptados a la Administración Local (en el modelo normal y básico), aplicables desde el 1 de enero de 2006. El objetivo fundamental de esta normativa fue el de adaptar los criterios contables para las EELL a los principios recogidos en el PGCP '94, sustituyendo a las Instrucciones de Contabilidad de 1990.

En 2007 se modifica el PGC²⁸¹ aplicable al sector empresarial, como resultado de un proceso que tiene como **antecedentes más significativos** los siguientes:

- La aplicación directa de los Reglamentos europeos a las cuentas consolidadas de los grupos cotizados a partir de 2005. Ello supone la adaptación de la normativa europea de las NIIF, de acuerdo con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 (Parlamento Europeo y Consejo de la UE, 2002).
- El Libro Blanco para la reforma de la contabilidad de 2002, que incluye criterios para las cuentas consolidadas de los grupos no cotizados y cuentas individuales.

280 Se han emitido los siguientes Documentos específicos:

- Derechos a cobrar e ingresos;
- Obligaciones y gastos;
- Transferencias y subvenciones;
- Endeudamiento público;
- Inmovilizado no financiero;
- Información económico-financiera pública; y
- Gastos con financiación afectada.

281 Por medio de los RD 1514/2007 y RD 1515, ambos de 16-11-2007, se aprueban el PGC y el PGC de Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES).

- Las primeras medidas de carácter urgente (Ley 62/2003): Cuentas de los grupos e introducción del valor razonable para los instrumentos financieros, y finalmente.
- La reforma de la legislación mercantil (Ley 16/2007, de 4 de julio) y finalmente,

Son de aplicación obligatoria las tres primeras partes del Plan: Marco Conceptual de la Contabilidad, Normas de Registro y Valoración y Cuentas Anuales. Las partes cuarta y quinta, Cuadro de Cuentas y Definiciones y Relaciones Contables, son de aplicación voluntaria, salvo aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

En cuanto a las principales innovaciones del PGC 2007, cabe señalar las siguientes:

- Atención a la realidad económica de las operaciones y no sólo a su forma jurídica;
- Nuevos estados financieros (flujos de efectivo, cambios en el patrimonio neto) y modificación de su contenido en el PGC 1994;
- Diferente concepto de resultado, de manera que el resultado total se imputa en parte a resultado del ejercicio y parte directamente a patrimonio;
- Diferencias en los criterios de reconocimiento: Diferencias de cambio como ingreso/gasto del ejercicio, tratamiento de las grandes reparaciones, efecto impositivo en el reconocimiento inicial de activos y pasivos;
- Diferencias en los criterios de valoración, en especial la mayor importancia del valor razonable, el predominio del criterio financiero frente a valores nominales, el tratamiento de las pérdidas por deterioro y las correcciones de valor y la valoración de los activos inmateriales.

Aunque **la reforma está presidida por la búsqueda de la convergencia con las NIIF-UE**, éstas no deben considerarse como normativa subsidiaria, que debe buscarse en el marco normativo nacional.

Cuando llegamos a la reforma del **PGCP de 2010**, para su análisis hay que tomar en consideración sus antecedentes, que se centran en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NIC-SP), IPSAS por sus siglas en inglés (International Public Sector Accounting Standards) y en el PGC de 2007, el cual, a su vez, deriva de diversos acontecimientos y nuevos enfoques, procedentes, fundamentalmente, de la evolución e impacto en la UE de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Será pues conveniente profundizar algo más aquí en las características más significativas de esas dos vías en influencia en la revisión de 2010 del PGCP.

El PGCP 2010 se concibe como un plan marco aplicable a todas las AAPP²⁸², y las innovaciones que introduce coinciden plenamente con las comentadas con referencia al PGC 2007, consecuencia de la adaptación del PGCP a la estructura y normativa del PGC. Sin embargo, a diferencia del Plan de las empresas, en el caso del PGCP todas sus partes son de aplicación obligatoria.

Entre los objetivos específicos del PGCP 2010, cabe resaltar:

282 El PGCP se aprueba con el carácter de plan contable marco para todas las AAPP y resulta de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del sector público administrativo estatal, si bien en el ámbito de la SS se requería su previa adaptación, sobre la base de la propuesta a elaborar por la Intervención General de la Seguridad Social, para su posterior aprobación por la IGAE.

- La adaptación del marco normativo de la Contabilidad Pública a las NIC-SP/IPSAS emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) a través del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad Pública (IPSASB), con vistas a mejorar la calidad de la información contable y la comparabilidad con otros países,
- La armonización del PGCP con el PGC 2007 y
- El incremento de la información a proporcionar, con respecto al PGCP 94. En este sentido, se incluye por primera vez en las cuentas anuales información relativa a costes por actividades e indicadores presupuestarios y financieros.

En esta versión ya no son obligatorias las cuentas de control presupuestario del grupo 0 ya que estas operaciones no tienen efectos de carácter económico patrimonial, sin perjuicio de que se registren por partida simple en la contabilidad de desarrollo de ejecución del presupuesto y se facilite la correspondiente información en las cuentas anuales.

El **marco conceptual de la contabilidad pública** coincide con el marco general de la contabilidad, sin perjuicio de las particularidades propias de las entidades del sector público y en él hay que resaltar el predominio de la realidad económica sobre la forma jurídica. Este principio u objetivo general viene recogido para las empresas en la reforma del Código de Comercio de 2007, que refuerza y aclara el alcance del objetivo de la imagen fiel, poniendo énfasis en la atención a la realidad económica y no sólo la forma jurídica. Del mismo modo, los arts. 120.2 y 123.4 de la LGP de 2003 ya recogen claramente este objetivo y la posibilidad de no aplicar excepcionalmente un principio contable en aras de la consecución de la imagen fiel.

6 Las reformas del PGC y el PGCP en 2021

Por el RD 1/2021, de 12 de enero, **se modifican el PGC 2007, así como el PGCPYME, Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y las Normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos**. El objetivo fundamental de esta reforma fue la adaptación de las normas de registro y valoración 9.^a «Instrumentos financieros» y 14.^a «Ingresos por ventas y prestación de servicios» a la NIIF-UE 9 y a la NIIF-UE 15, respectivamente.

La Orden HAC/820/2021, de 9 de julio, **modifica el PGCP 2010 y las normas para la formulación de Cuentas Anuales Consolidadas en el ámbito del sector Público, de 2013. Los objetivos perseguidos con las modificaciones introducidas en el PGCP** son los siguientes:

- Incorporar una norma de reconocimiento y valoración para los activos utilizados en los acuerdos de concesión de servicio público que realice la entidad;
- Modificar la denominación de algunos de los indicadores presupuestarios previstos en la nota 24 de la memoria de las cuentas anuales del PGCP;
- Modificar la nota 21, “Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación”, a fin de hacer referencia únicamente en la misma a que deberá elaborarse la información de contratación administrativa en cada ejercicio de acuerdo con la clasificación de los contratos y procedimientos en vigor; y
- La introducción de otras modificaciones al PGCP, con el fin de aclarar, interpretar y desarrollar determinadas cuestiones, como la definición del coste de reposición depreciado, a efectos de determinar el valor en uso en los activos con potencial de servicio o su utilización para determinar el valor razonable de activos. También establece, para las transferencias en especie recibidas en una entidad, el mismo tratamiento contable que para las subvenciones no reintegrables,

grables, debiéndose utilizar para su registro las mismas cuentas previstas en la cuarta parte del PGCP para las subvenciones.

Dirigidas a la consecución de estos objetivos, **se introducen modificaciones en el PGCP 2010** relacionadas con **las cuestiones siguientes**:

- En los criterios de valoración del Marco Conceptual, se modifica la regulación de la determinación del valor razonable en elementos para los que no exista un mercado activo y para determinar el valor de uso de activos portadores de potencial de servicio, en cuyo caso se introduce y define el criterio de coste de reposición depreciado.
- En la Norma de Reconocimiento y Valoración (NRV) relativa al Inmovilizado material, se modifican o completan los criterios relativos a la activación de gastos financieros y la reversión del deterioro.
- Se modifica la NRV referente a los Activos construidos o adquiridos para otras entidades, tanto para la entidad gestora, como para la destinataria. En el caso de la gestora, en las condiciones para el reconocimiento de los costes como existencias; y en cuanto al registro de anticipos por la entidad destinataria.
- En la NRV para Transferencias y Subvenciones se presenta un mayor desarrollo de la norma, tanto para las subvenciones como las transferencias recibidas; también desaparece la referencia a entidades dependientes en la regulación de las transferencias y subvenciones otorgadas por las entidades públicas propietarias.
- En el caso de la NRV para adscripciones y otras cesiones gratuitas de bienes y derechos, se detallan los criterios, tanto para la entidad beneficiaria como para la cedente o adscribiente; también se introduce el tratamiento de cesiones a título gratuito en las que la cesión se pacte por un periodo de un año renovable por periodos iguales o no se establezca la duración de la cesión y se reserve el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, así como en aquellos casos en los que no exista un instrumento jurídico que regule la cesión o éste no establezca con precisión los términos de la misma.
- Se incorpora una NRV específica para los Acuerdos de concesión.
- Se introducen algunas modificaciones en las cuentas anuales, en especial en el Balance, con relación a los activos de concesión.
- Se modifican algunas notas de la memoria, en consonancia con las modificaciones comentadas, en relación con las concesiones y actividades conjuntas, contratación administrativa, información presupuestaria e indicadores relacionados con la realización de pagos y cobros.
- Finalmente, se introducen modificaciones en el cuadro de cuentas, relacionadas con las modificaciones anteriormente señaladas.

Estas reformas del PGC y el PGCP en 2021 inciden en cuestiones diferentes y tienen distintas motivaciones, ya que, mientras en el caso del Plan de empresas la reforma busca esencialmente la adaptación a las normas internacionales y europeas en materia de instrumentos financieros e ingresos por prestación de servicios, en el de entidades públicas se trata de introducir modificaciones derivadas de las necesidades informativas derivadas de la experiencia y evolución de determinadas cuestiones concretas, en especial en materia de inmovilizado, transferencias y subvenciones. Se pone así de manifiesto la creciente importancia de la regulación específica de la actividad y características del sector público, lo cual no pone en cuestión, evidentemente la importancia y vigencia del tronco común de los principios y bases conceptuales de estos dos ámbitos de la Contabilidad y su regulación.

7 La elaboración y presentación de la información consolidada de las entidades públicas

En el desarrollo del marco normativo del PGC, cobran especial importancia las normas para la elaboración y presentación de **las cuentas anuales consolidadas de los grupos de sociedades**. En efecto, en la propia Introducción del PGC de 1973 ya estaba prevista la elaboración de estas normas, aun cuando el Derecho Comercial español no regulaba los grupos de sociedades ni la consolidación. No es hasta 1982 cuando se publica la primera disposición legal reguladora de la consolidación de las cuentas del grupo, teniendo en cuenta el marco europeo que venían diseñando la Cuarta Directiva y la proposición de Séptima Directiva, así como el propio marco general del PGC 1973.

Tras la reforma de 1989 de la legislación mercantil española, adaptándola a las Directivas Comunitarias en materia de Derecho de Sociedades, y la aprobación del PGC de 1990, se aprueba el RD 1815/1991 de 20 de diciembre, que recoge las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas, como desarrollo del Plan. Del mismo modo, y como norma complementaria del PGC 2007, se publica el RD 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las nuevas normas para la formulación de las cuentas consolidadas, adaptadas al nuevo escenario normativo europeo y español. Se recogen exenciones de la obligación de consolidar atendiendo al tamaño del grupo, considerando la situación de los subgrupos y algunas circunstancias relacionadas con la importancia relativa o situaciones particulares de los grupos y las sociedades que forman parte de ellos.

En el sector público, el desarrollo de la normativa sobre cuentas consolidadas se pone en marcha tomando como referencia las normas para los grupos de sociedades, aunque con un considerable retraso (AECA, 2021). Así, no hay una normativa paralela a las normas empresariales de 1982 ni a la de 1991, y **hay que esperar a la Orden de 18 de julio de 2013, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público** (NOFCACSEP). La elaboración de las normas de 2013 para el sector público se gesta de forma paralela a las normas de consolidación empresariales del año 2010 y tiene como antecedente un documento elaborado en el año 2006 por la IGAE sobre consolidación de cuentas anuales en el sector público, que perseguía servir de base a cualquier administración pública estatal, autonómica o local que pretendiera elaborar cuentas anuales consolidadas, y que sirvió de referencia y punto de partida para la posterior elaboración de la Norma finalmente aprobada en 2013. La vinculación de esta Norma con la normativa empresarial es muy significativa y su disposición final primera establece que, en aquellos casos en los que se produzca una operación no prevista en esa Norma, se atenderá a lo que establezcan las Normas empresariales de 2010. Estas normas son de aplicación obligatoria en el sector público estatal a partir de 1 de enero de 2014.

La Orden HAC/820/2021, de 9 de julio, recoge **una modificación puntual de esta Norma de 2013**, en la que se precisa que los consorcios y fundaciones adscritos a una Administración Pública se considerarán entidades dependientes de dicha Administración.

Con la misma fecha de la orden anterior, se dicta la Orden HAC/836/2021, de 9 de julio, por la que se aprueban las Normas para la formulación de **cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local** (NOFCACSPL), como adaptación para las EELL de las NOFCACSEP. Es importante señalar que la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2017 modificó el artículo 209.4 de la Ley de Haciendas Locales para imponer la obligación de formular cuentas consolidadas en los términos previstos en las mencionadas normas de consolidación, normas que no fueron aprobadas como se ha indicado hasta 2021 (AECA, 2022a). La imposición de la obligación de consolidar para las EELL se establece en las condiciones que establezca el ministro o la ministra Hacienda. En cuanto a la normativa supletoria, la Dis-

posición final segunda de la orden que aprueba las normas para las EELL establece que, en aquellos casos en los que se produzca una operación no prevista en dicha orden, se atenderá a lo que establezcan las NOFCACSEP de 2013 y, en su defecto, a las Normas de Consolidación para las sociedades, establecidas por el RD 1159/2010.

En cuanto a la obligación de consolidar, se establece para todas las entidades dominantes y las dependientes que a su vez sean dominantes. Al igual que en el caso de los grupos de sociedades, se recogen exenciones de la obligación de consolidar atendiendo a algunas circunstancias, tales como el tamaño de las entidades, la situación de las dependientes cuyas dominantes presenten cuentas consolidadas de los subgrupos o cuando ninguna de las entidades dependientes tenga un interés significativo desde el punto de vista de la imagen fiel.

Quedarán excluidas de la consolidación las entidades que no tengan un interés significativo para la imagen fiel que han de presentar las cuentas consolidadas, salvo que estas entidades, en su conjunto, sí lo tengan; también se excluirán las entidades dependientes para las que existan restricciones importantes y permanentes para el ejercicio de los derechos de la entidad dominante; y cuando se requieran gastos desproporcionados o un retraso inevitable para la elaboración presentación en plazo de las cuentas consolidadas.

8 Nuevas tendencias, retos y horizontes de futuro en el ámbito de la información a presentar por las entidades públicas

No resultaría realista pretender aquí hacer un inventario concreto y exhaustivo de las cuestiones pendientes a abordar como objetivos próximos en lo referente a la normativa de Contabilidad Pública. Sin embargo, las tendencias y reformas que se vienen desarrollando en el ámbito de la Contabilidad Empresarial y en la gestión de los entes públicos, tanto en el ámbito internacional, en especial en la UE, como en la normativa española relacionada con el PGC y demás disposiciones emitidas por el regulador, nos marcan de forma clara cuál ha de ser el sentido de la evolución y próximas reformas en la información económico-financiera y presupuestaria de las entidades públicas.

En tal sentido, las circunstancias descritas con anterioridad al inicio de este artículo justifican la aparición de nuevas tendencias y perspectivas de futuro para los sistemas de información de las entidades públicas, en las que se encuentran implicados investigadores y profesionales de la contabilidad y auditoría públicas. Estos nuevos horizontes están dando origen al diseño y puesta en práctica de profundas reformas e innovaciones, tanto en lo referente a la información financiera como a la no financiera²⁸³. Todo ello tendrá que emprenderse buscando la sostenibilidad, no solamente de las finanzas individuales de las entidades públicas, sino la misma sostenibilidad de las propias colectividades sociales, en los ámbitos

283 Al hablar de "información no financiera", se entiende que nos estamos refiriendo a la "naturaleza" o carácter intrínseco de esa información y no a las consecuencias o impacto de los aspectos allí incorporados, ya que obviamente la información no financiera tiene consecuencias financieras. Por ejemplo, la información sobre los efectos del cambio climático tendrá consecuencias en las cosechas, y por lo tanto en los precios de los productos y los resultados financieros de las explotaciones agrícolas. Sin embargo, se está afianzando la sustitución del término "información no financiera" por el de "información sobre sostenibilidad". Así, en el considerando 8 de la Directiva 2022/2464/UE se adopta esta decisión, justificada en los términos siguientes:

Muchas partes interesadas consideran que el término «no financiera» es inexacto, en particular porque implica que la información en cuestión carece de relevancia financiera. Sin embargo, dicha información tiene cada vez más relevancia financiera. Muchas organizaciones, iniciativas y profesionales del campo de la información sobre sostenibilidad hacen referencia a «información sobre sostenibilidad». Por lo tanto, es preferible utilizar el término «información sobre sostenibilidad» en lugar de «información no financiera». Procede, por tanto, modificar la Directiva 2013/34/UE para tener en cuenta dicho cambio de terminología.

económico, social y medioambiental, en línea con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) establecidos por las Naciones Unidas (NU) en su Agenda 2030.

Lo anterior supone el **tránsito de una administración burocrática a la búsqueda del buen gobierno, con una atención prioritaria a la responsabilidad social y la sostenibilidad en las políticas públicas**, aplicando los criterios que, en terminología trasladada desde el ámbito empresarial, se vienen denominando criterios ESG (Environmental, Social, Governance), objetivos sobre los que se centra la Agenda 2030. Ello conlleva asimismo reportar una información sobre la gestión útil para estos objetivos, frente a la información pública tradicional, enfocada de forma casi exclusiva hacia la gestión de insumos, la legalidad financiera y presupuestaria y el control del fraude.

Al igual que en lo referente a la información financiera, **en lo relativo a la información de carácter no financiero y de sostenibilidad**, los sistemas de información del sector público han aplicado en buena medida la metodología y los criterios aplicados en el sector empresarial, adaptados a las características y necesidades específicas del ámbito público. Así, son referentes significativos el Pacto Global de NU, la norma ISO26000, las guías del Global Reporting Initiative –GRI– (promotor del Triple Bottom Line, en apoyo de medidas económicamente viables, socialmente equitativas y que respeten el medio ambiente), el Carbon Disclosure Project (CDP), el Climate Disclosure Standards Board (CDSB), el International Integrated Reporting Council (IIRC), el Sustainability Accounting Standards Board (SASB), organización orientada al mercado de valores y la Value Reporting Foundation (VRF), que surge en 2021 persiguiendo la promoción del Marco del IIRC, los Principios de Pensamiento integrado y los estándares del SASB (AECA, 2023). En este sentido, las normas emitidas por el International Sustainability Standards Board (ISSB), podrán ser una referencia también en el sector público²⁸⁴.

En el ámbito de la UE, en materia de información sobre sostenibilidad de las empresas hay que tomar como referencia la Directiva (UE) 2022/2464, de 14 de diciembre (Directiva CSRD)²⁸⁵, por la que se modifican el Reglamento (UE) 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas y en España, a la Ley 11/2018 de Información No Financiera y Diversidad. Según establece esta Directiva, la información se reportará de acuerdo con las normas que elaborará el Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG).

En la Directiva se introducen nuevos requisitos sustanciales de información relacionados con la sostenibilidad, con pequeñas variaciones para los diferentes tipos de empresas que entran en su ámbito de aplicación. Todas las divulgaciones relevantes ahora se extenderán a toda la cadena de valor de la empresa, aplicando el enfoque de **“doble materialidad”, de impacto, medioambiental y social y financiera** (Comisión Europea, 2019).

Como cuestiones a incluir en los informes de las empresas, referidas en todos los casos a cuestiones de sostenibilidad, cabe resaltar las siguientes:

- Una descripción del modelo de negocio y la estrategia de la empresa;
- Una descripción de los objetivos, con horizonte temporal;

²⁸⁴ En la Conferencia de NU sobre cambio climático, celebrada en noviembre de 2021, los patronos de la IFRS, anunciaron la creación del ISSB, en respuesta a la creciente demanda de una mayor transparencia de las sociedades en materia de información sobre sostenibilidad. En esa misma Conferencia se anunció la consolidación de la IFRS con el CDSB y VRF, que se materializó en 2022

²⁸⁵ Siglas del título en inglés, “Corporate Sustainability Reporting Directive”

- Una descripción de la función de los órganos de administración, dirección y supervisión;
- Una descripción de las políticas de la empresa;
- Información sobre la existencia de sistemas de incentivos ligados a cuestiones de sostenibilidad y ofrecidos a los miembros de los órganos de administración, dirección y supervisión;
- Una descripción del procedimiento de diligencia debida aplicado por la empresa; los principales efectos negativos reales o potenciales relacionados con las propias actividades de la empresa y con su cadena de valor; y cualesquiera medidas adoptadas por la empresa para prevenir, mitigar, subsanar o poner fin a los efectos negativos reales o potenciales, y el resultado de dichas medidas;
- Una descripción de los principales riesgos para la empresa relacionados con las cuestiones de sostenibilidad, y la forma en que la empresa gestiona dichos riesgos; y
- Los indicadores pertinentes para la información a que se refieren las cuestiones anteriores.

A partir de enero de 2024 se verán afectadas por las exigencias de la Directiva las empresas de interés público con más de 500 empleados; Las grandes empresas cotizadas o no con más de 250 empleados y/o facturación de 40 millones de euros y/o 20 millones en activos, lo estarán a partir de enero de 2025; a partir del 1 de enero de 2026, las pymes cotizadas, excepto microempresas, las entidades de crédito pequeñas y no complejas, así como las empresas de seguros cautivas; finalmente, deberán ajustar a las exigencias de la Directiva las empresas de terceros países con al menos una filial o sucursal con domicilio social en la Unión Europea o con un volumen de negocios neto de más de 150 millones de euros en la Comunidad Europea.

Paralelamente, se viene desarrollando un interés por la elaboración y presentación de **informes integrados**, que persiguen informar acerca de cómo las actividades y capacidades de una organización transforman los capitales en resultados (outcomes) para la propia organización y para terceros. Aun cuando el formato de los informes integrados puede ser diverso, su contenido incorporará, en términos cuantitativos y cualitativos, cuestiones tales como una descripción general de la organización y de su entorno externo; gobierno corporativo; modelo de negocio; riesgos y oportunidades; estrategia y asignación de recursos: resultados; perspectivas; y bases para la elaboración y presentación de la información.

En el sector público, al igual que en lo referente a la normalización de la información financiera, en lo que respecta a la información sobre sostenibilidad, información no financiera e información integrada **los estudios y avances normativos para las empresas han supuesto un importante referente para el desarrollo de este tipo de información en las entidades públicas** (Montesinos y Brusca, 2019). En realidad, para este tipo de reportes el marco del sector empresarial tiene una aplicabilidad mayor si cabe que en el caso de la información financiera. Ello justifica la atención prestada en párrafos anteriores a los estudios, acuerdos y normas producidos para el sector empresarial.

Así, **con un alcance internacional, para el sector público todavía no se han dictado normas de obligado cumplimiento** reguladoras de la elaboración y presentación de la información de sostenibilidad en el ámbito de los gobiernos y las administraciones públicas. Sin embargo, ello no significa que no se esté desarrollando un cuerpo de doctrina, pronunciamientos profesionales y estado de opinión que constituyen la base para próximos logros, en la práctica profesional y en la normativa contable, en el campo de la información sobre sostenibilidad, incluyendo información no financiera y avanzando hacia modelos de reporte integrado en el sector público, incluida los propios gobiernos y la administración pública.

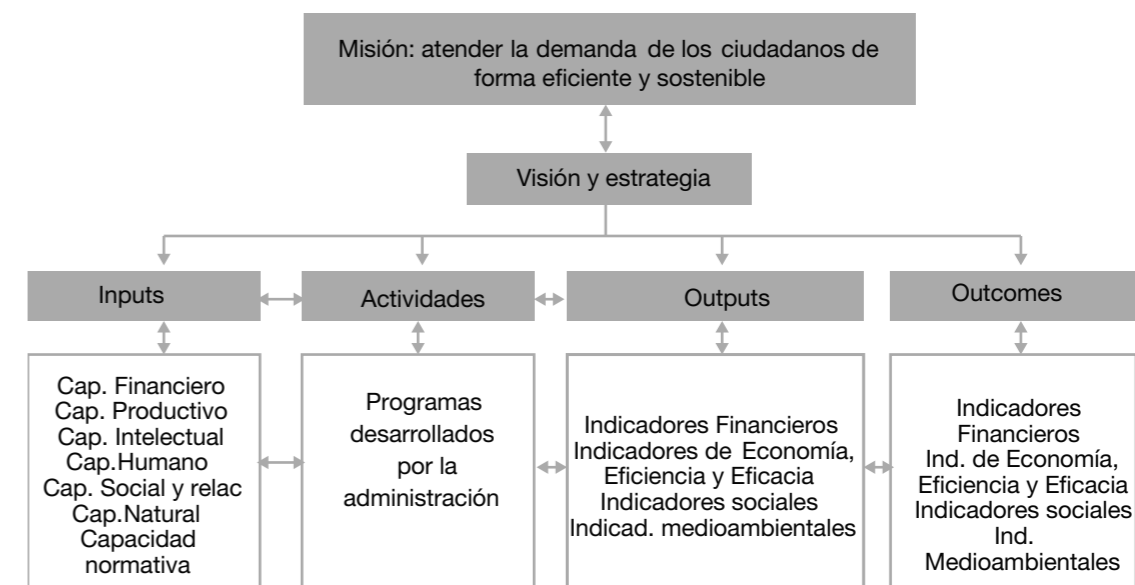
En este punto hay que señalar que, aparte de los referentes empresariales antes mencionados, que de por sí ofrecen un marco de carácter general para todos los agentes económicos, se vienen desarrollando estudios, pronunciamientos y proyectos, **específicos para el sector público**, tanto **institucionales** como provenientes de **organizaciones profesionales**, aproximando así los efectos característicos de un isomorfismo coercitivo/normativo, ejercido desde organizaciones como NU, UE, OECD, Banco Mundial (BM), Organización Mundial de la Salud (WHO), IFAC (en especial el IPSASB), GRI, IIRC, el Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), el Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) o el SASB.

En cuanto a la Información Integrada, el **enfoque holístico de la información (thinking integrated)**, en las **entidades públicas** sigue los criterios y pautas de la Información Integrada de las empresas. Así, en respuesta a la insuficiencia de la información financiera, en la segunda década del siglo XXI han surgido en este campo iniciativas innovadoras para el sector público, siguiendo el camino iniciado al respecto en el sector empresarial. A este respecto, resulta significativo el reconocimiento de la incorporación de información no financiera en los informes de carácter general de los entes gubernamentales en el Marco Conceptual aprobado en 2014 por el IPSASB²⁸⁶ y la implementación de proyectos de carácter holístico por parte de organizaciones profesionales, con el apoyo en algunos casos del BM.

Con relación a su aplicación en las administraciones públicas, el CIPFA y el IIRC (2016), publicaron una guía de aplicación de la información integrada en el sector público, en la que se presenta la información integrada como una herramienta para rendir cuentas a los stakeholders y proporcionar información útil para la toma de decisiones sobre la prestación de servicios sostenibles. En concreto, permite centrar la atención en la **creación de valor en la prestación de servicios, desde las perspectivas económica, social y medioambiental**. Este enfoque permite considerar en las decisiones estratégicas todos los recursos utilizados en la organización para la prestación de servicios y sus interrelaciones, abordando todos los impactos sociales y medioambientales, además de los financieros.

Esto requiere además la definición de los recursos disponibles o capitales que permiten cumplir con la misión de acuerdo con las estrategias definidas. La Figura 3 sintetiza el proceso de creación de valor en el sector administraciones públicas y recoge los principales elementos a considerar, siendo la misión de la organización el eje fundamental.

FIGURA 3. El proceso de creación de valor en las AAPP



↑ Fuente: Brusca y Labrador (2017)

En España, hay que resaltar los documentos elaborados por la **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)**, en seno de sus comisiones de Responsabilidad Social, Nuevas Tecnologías y Contabilidad y Administración del Sector Público, en especial el Documento “Información Integrada e Información sobre Sostenibilidad en el sector público” (AECA, 2023). Desde una **perspectiva institucional**, puede destacarse la aprobación de la “Estrategia Española de Responsabilidad Social Corporativa. Estrategia 2014-2020 para empresas, administraciones públicas y el resto de las organizaciones, para avanzar hacia una sociedad y una economía más competitiva, productiva, sostenible e integradora”. Otra iniciativa ha sido la aprobación de la Orden ESS/1554/2016, de 29 de septiembre, regulando el registro y publicación de las memorias de responsabilidad social y de sostenibilidad de las empresas, organizaciones y administraciones públicas en España, sin un impacto significativo en la presentación de memorias de responsabilidad social o memoria de sostenibilidad en el ámbito de las administraciones públicas.

En cuanto a los avances en materia de reportes integrados en nuestro país, hay avances claros en el ámbito de las grandes empresas, pero en el sector público las iniciativas hacia este nuevo enfoque son escasas, debiendo resaltar sin embargo la implicación de las universidades, muchas de las cuales han implantado la Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad del GRI (G4).

En lo referente al ámbito normativo y del reporte de las entidades públicas, en España hay que señalar los siguientes **instrumentos de información, como antecedentes para desarrollos ulteriores de la información sobre sostenibilidad**:

- El presupuesto por objetivos, que desplaza el énfasis de los inputs al programa y presenta información no financiera sobre el desempeño, centrándose en productos e impactos. En este caso, los indicadores e informes de gestión son frecuentemente piezas del sistema de gestión por objetivos.

286 En la misma línea de actuación, en mayo de 2023, el IPSASB ha aprobado modificaciones en las Recommended Practice Guideline 1, Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances y 3, Reporting Service Performance Information, para clarificar que la divulgación de información de sostenibilidad está incluida en el alcance de ambas guías, incluyendo además algunos ejemplos sobre cómo puede divulgarse esa información de sostenibilidad en determinados proyectos públicos.

- Las cartas de servicios, que son documentos en los que las entidades públicas informan a los ciudadanos de los servicios que ofrecen, los compromisos de calidad que asumen en la prestación de los mismos y articulan mecanismos de participación.
- La información no financiera que se incorpora a la memoria del PGC 2010 a través de los indicadores de gestión.
- Las cuentas satélite, que son una extensión del sistema de cuentas nacionales, con las que comparten sus conceptos básicos, definiciones y clasificaciones, permitiendo ampliar la capacidad analítica de la contabilidad nacional a determinadas áreas de interés socio-económico de una manera flexible, sin sobrecargar o distorsionar el sistema central. En su contenido, no solo se incluyen las unidades monetarias, sino también las unidades físicas asociadas a las actividades, presentando indicadores detallados sobre la economía, la sociedad y el medio ambiente. Estas cuentas se están desarrollando para áreas tales como Medio Ambiente, Turismo, Cultura, Salud y Seguridad Social o Economía del Cuidado.

Aunque la auditoría y el aseguramiento no son objeto de análisis en este trabajo, conviene sin embargo señalar que el aseguramiento razonable, con evidencia de auditoría adecuada y suficiente, aplicable fundamentalmente a las partidas de información retrospectiva de índole cuantitativa (monetaria o no monetaria), difícilmente podrá alcanzarse para otro tipo de partidas, como las de carácter cualitativo, narrativo o previsiones de evolución futura, lógicamente frecuentes en el caso de información de naturaleza no financiera. **Aun cuando el aseguramiento razonable podría aplicarse a algún tipo de información no financiera, podría ser un objetivo no realista a corto plazo, por lo que el aseguramiento limitado de verificadores independientes puede ser la opción más adecuada en una primera etapa.**

9 Epílogo: Retos y desarrollos futuros en la información a presentar por las entidades públicas

En los epígrafes anteriores se ha presentado el panorama de las realizaciones y logros en materia de información económico-financiera y de impacto social, medioambiental y de buen gobierno de las entidades públicas, tanto a nivel internacional como en el caso de la UE y, de manera especial, en España, tras cinco décadas de normalización en nuestro país. El marco normativo internacional condiciona de forma decisiva la evolución y las reformas realizadas por los diferentes países, y esta tendencia no parece que vaya a revertirse, sino más bien todo lo contrario, habida cuenta de la internacionalización de las relaciones económicas y sociales, la globalización y los retos planteados por el cambio climático.

Como hemos podido comprobar, **las reformas en Contabilidad Pública se han desarrollado siguiendo, con algún desfase, los avances que han venido efectuándose en el ámbito empresarial**, tras un proceso de adaptación a las características de las entidades públicas y a las necesidades específicas de los *stakeholders* o grupos interesados en los resultados y calidad de la gestión pública.

En las últimas décadas se ha venido afianzando el concepto de información sobre sostenibilidad, no solamente económico-financiera, sino atendiendo al que ha venido denominándose **“Triple Bottom Line”, Social, Medioambiental y Financiero**. Tras la atención y el desarrollo tradicionales de las normas contables de carácter financiero, en la actualidad el reto más significativo para los profesionales y reguladores de la información empresarial y del sector público es sin duda el desarrollo e implementación de normas relativas al impacto social,

dentro de lo que podríamos denominar “La Nueva Contabilidad”, tanto Empresarial como Pública.

¿Cuáles serían pues los **retos y desarrollos a abordar en el próximo futuro en materia de Contabilidad Pública**, considerando los nuevos horizontes que hemos ido considerando en páginas anteriores? ¿Cómo tendrían que instrumentarse? ¿Convendría incorporar estas cuestiones al PGCP o elaborar normas separadas para cada aspecto a regular, dada la mayor complejidad de las materias a considerar? (Montesinos y Brusca, 2023).

Como se ha dicho anteriormente, está lejos de los objetivos de este trabajo ofrecer respuestas o soluciones concretas para las cuestiones planteadas y ni tan siquiera sería correcto desde el punto de vista del análisis académico del tema, puesto que las soluciones y respuestas son necesariamente diversas y **las metodologías alternativas no tienen por qué ser excluyentes** (Montesinos, 2022). Si podemos concluir, sin embargo, que **los retos más significativos para la Contabilidad Pública** se sitúan en los aspectos siguientes:

- En cuanto a la **información financiera**, la propia evolución de las técnicas e instrumentos financieros y de gestión, así como la evolución de las economías y su regulación nacional e internacional, continuará exigiendo una actualización continuada de las normas para su elaboración y presentación. En particular, la elaboración de las EPSAS puede suponer un reto importante para las administraciones públicas, en el ámbito de la UE.
- **En materia presupuestaria**, parece necesario revisar y mejorar la elaboración, presentación y seguimiento de los presupuestos por objetivos. También está abierto a análisis y debate, el tema del presupuesto de devengo (Helden & Reichard, 2016; 2018), en el que se reconozcan los flujos de recursos reales (bienes y servicios), así como los derechos y obligaciones que generan, separadamente de los cobros y pagos que de ellos se derivan; ello no supone la desaparición de la información presupuestaria con criterio de caja, que continuaría formando parte de los estados y la documentación presupuestaria de las entidades.
- La **aproximación de las metodologías e informes** de la contabilidad microeconómica de devengo, de los presupuestos y las cuentas macroeconómicas continúa siendo un tema pendiente, en tanto en cuanto se presentan informes que en ocasiones ofrecen resultados difícilmente conciliables entre sí por parte de los usuarios de la información.
- En materia de **información de naturaleza no financiera**, con consecuencias en la sostenibilidad de los sistemas, existen propuestas y análisis significativos, tanto a nivel internacional como en España, pero su concreción en términos de normas está en gran medida pendiente y las normas existentes son escasas y/o insuficientes.
- Convendría concretar más los **indicadores** a utilizar y, a ser posible, desarrollar metodologías para su cuantificación, así como su utilización para la implementación del cuadro de mando, incorporando también en él información social y medioambiental (Khalid et al., 2019).
- A diferencia del sector empresarial, los **informes de responsabilidad social y las memorias de sostenibilidad en el sector público son voluntarios en la mayor parte de las jurisdicciones** y además están escasamente normalizados, siendo precisamente éste uno de los temas de debate en la actualidad (CIPFA, 2021).
- La **Información Integrada** permite centrar la atención en la creación de valor en la prestación de servicios, desde una perspectiva económica, social y medioambiental y considerar en las decisiones estratégicas todos los recursos utilizados en la organización para la prestación de servicios y sus interrelaciones, abordando todos los impactos sociales y medioambientales, además de los

financieros (Brusca, Manes & Aversano, 2016). Aunque la información integrada ofrece excelentes oportunidades para el sector público (Cohen & Karatzimas, 2015; Montecalvo et al., 2018), su implementación está poco extendida, y prácticamente ausente en el caso de las administraciones públicas (AECA, 2023).

- Otra alternativa para presentar información no financiera y de sostenibilidad es la **información popular**, entendida como información que va dirigida al ciudadano y que por tanto su presentación debe basarse en criterios un poco distintos al tradicional informe financiero (Biondi & Bracci, 2018; Manes-Rossi et al., 2019), de forma que pueda entenderse por los ciudadanos no expertos en materia contable. Algunos autores proponen la utilización de un informe integrado popular, en el que se combinen las características de la información integrada y el informe popular (Cohen & Karatzimas, 2015; Agliata et al., 2022).
- Nos podemos plantear la pregunta de en qué medida las reformas de la normativa contable pública y la regulación de nuevas cuestiones u operaciones de las entidades tendrían que **instrumentarse a través de modificaciones del PGCP**, o bien recogerse en **disposiciones específicas** separadas del Plan. A este respecto, la experiencia de otros países y la práctica en España dejan abiertas todas las posibilidades, si bien la tradición normativa a través de Planes de Cuentas aconseja continuar utilizando el PGCP, con adaptaciones, y en su caso, emisión de normas adicionales específicas para cuestiones concretas, como en el caso de las Cuentas Consolidadas. En la medida que una nueva regulación afecte en alguna medida al Plan, éste deberá modificarse para adaptarse a la nueva regulación.
- Es importante la **regulación de los tipos de aseguramiento de la información contable pública**. El aseguramiento limitado para la información no financiera podría ser un requisito mínimo a corto plazo. Si bien el aseguramiento razonable de la información no financiera probablemente no sea realista a corto plazo, su aplicación debiera considerarse como un objetivo a medio plazo.
- Mención especial merece en este apartado el impacto de **las nuevas tecnologías** en los sistemas de información de las entidades públicas, que deben adaptarse necesariamente a ellas. Aunque no es el objeto de este trabajo ocuparnos aquí de este tema, lo cierto es que no podemos dejar de resaltar el reto que esa adaptación plantea para la gestión y la información elaborada y presentada por las entidades públicas. Así, la digitalización de nuestras economías y nuestras sociedades exige la adopción de medidas que regulen y sirvan de marco a la de la información pública en el entorno actual, en el marco de la construcción de una Nueva Contabilidad de las entidades públicas. Del mismo modo, el desarrollo de la Inteligencia Artificial, el *Blockchain* y el acceso generalizado a Internet en el marco del Gobierno Abierto, plantean nuevos retos para la elaboración, verificación y divulgación de la información contable pública que resulta inevitable abordar de forma urgente. En tal sentido, hay que resaltar los esfuerzos llevados a cabo en AECA, desde las comisiones del Sector Público, Nuevas Tecnologías y Responsabilidad Social Corporativa (AECA, 2022b)

Cerramos este trabajo con las anteriores reflexiones, que han pretendido, en primer lugar, poner en valor los **logros** conseguidos en el diseño e implementación de un **marco normativo contable para los entes públicos**, tanto en España como en el ámbito europeo y en el conjunto de las naciones en el mundo. Se espera con ello ayudar a la mejor comprensión de la situación actual, a través de los logros conseguidos, la información a divulgar y los agentes que han intervenido en el desarrollo del proceso.

Por otra parte, y a partir del estado actual de la cuestión, los nuevos escenarios económico-sociales y del medio ambiente, los estudios y análisis realizados, los pronunciamientos institu-

cionales y profesionales y las experiencias en curso de ejecución, se han planteado finalmente los retos y cuestiones que entendemos se tendrán que abordar en el futuro próximo.

Quedan así mucho temas y proyectos abiertos, dentro de un horizonte de gran interés académico y profesional, que me atrevería a calificar como realmente apasionante.

10 Bibliografía

- Agliata, F., Tuccillo, D., Rey, A., & Filocamo, M. R. (2022). The new frontiers of reporting for governmental financial sustainability. *Corporate Ownership & Control*, 19(3), pp. 64-73.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA (2021). *Consolidación de estados contables en el sector público*
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA (2022a). *Adaptación de las normas de consolidación del sector público a las entidades locales*
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA (2022b). *La transformación digital del sector público en la era del gobierno abierto*
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA (2023) *Información Integrada e Información sobre Sostenibilidad en el Sector Público*.
- Biondi, L., & Bracci, E. (2018). Sustainability, popular and integrated reporting in the public sector: A fad and fashion perspective. *Sustainability*, 10(9), p. 3112.
- Brusca, M. I. & Labrador M. (2017). El marco conceptual de la información integrada y su aplicación en el sector público. *Revista Española de Control Externo*, 19(57), p. 13-38
- Brusca, I., Manes-Rossi, F., & Aversano, N. (2016). Online sustainability information in local governments in an austerity context: an empirical analysis in Italy and Spain. *Online Information Review*, 40(4), pp. 497-514.
- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, CIPFA (2021) *A guide to support Value for Money (VfM) analysis for public managers*
- Cohen, S. (2021): Debate: Climate change, environmental challenges, sustainable development goals and the relevance of accounting. *Public Money & Management*, 42(2), pp. 55-56
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2015). Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting. *International Journal of Public Sector Management*, 28(6), pp. 449-460.
- Comisión Europea (2019). Comunicación de la Comisión – Directrices sobre la presentación de informes no financieros: Suplemento sobre la información relacionada con el clima. DOUE 2019/C 209, 1-30.
- Dasí, R. M., Montesinos, V., & Murgui, S. (2016). Government financial statistics and accounting in Europe: is ESA 2010 improving convergence? *Public Money & Management*, 36(3), pp. 165-172.
- Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management accounting research*, 22(1), pp. 36-45.
- Khalid, S., Beattie, C., Sands, J., & Hampson, V. (2019). Incorporating the environmental dimension into the balanced scorecard: A case study in health care. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), pp. 652-674.
- Manes-Rossi, F. (2019). New development: alternative reporting formats: a panacea for accountability dilemmas? *Public Money & Management*, 39(7), pp. 528-531.
- Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Tartaglia Polcini, P. (2019). Popular reporting: learning from the US experience. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(1), pp. 92-113.
- Montecalvo, M., Farneti, F., & De Villiers, C. (2018). The potential of integrated reporting to enhance sustainability reporting in the public sector. *Public Money & Management*, 38(5), pp. 365-374.
- Montesinos, V. (2022). Contabilidad del Sector Público: objetivos, retos y oportunidades en un entorno incierto. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 81, pp. 89-116
- Montesinos, V., y Brusca, I. (2019). Non-financial reporting in the public sector: alternatives, trends and opportunities: La información no financiera en el sector público: alternativas, tendencias y oportunidades. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(2), pp. 122-128.
- Montesinos, V. y Brusca, I. (2023). Hacia la divulgación de información de sostenibilidad en el sector público. *Apuntes Contables*. 31, pp. 11-32
- Stefanescu, C. A. (2021). Sustainability reporting in the public realm—trends and patterns in knowledge development. *Sustainability*, 13(8), p. 4128.
- Van Helden, J., & Reichard, C. (2016). Commonalities and differences in public and private sector performance management practices: A literature review. *Performance measurement and management control: Contemporary issues*.

Van Helden, J., & Reichard, C. (2018). Cash or accruals for budgeting? Why some governments in Europe changed their budgeting mode and others not. *OECD Journal on Budgeting*, 18(1), pp. 91-113.

Legislación

Consejo de las CCEE (1978). Cuarta Directiva del Consejo de 25 de julio de 1978 basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad. *DOCE* 1978, 17/Vol. 01, 55-73

Cortes Generales (2018). Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. *BOE* 2018/314, 129833-129854

Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital (2021). Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. *BOE* 2021/26, 10962 a 11044

Ministerio de Empleo y Seguridad Social (2016). Orden ESS/1554/2016, de 29 de septiembre, por la que se regula el procedimiento para el registro y publicación de las memorias de responsabilidad social y de sostenibilidad de las empresas, organizaciones y administraciones públicas. *BOE* 2016/238, 70263- 70270

Ministerio de Economía y Hacienda (1984). Resolución de 11 de noviembre de 1983, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la nueva versión del Plan General de Contabilidad Pública. *BOE* 1984/16, 1370 a 1381

Ministerio de Economía y Hacienda (1990). Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. *BOE* 1990/310, 38531 a 38616

Ministerio de Economía y Hacienda (1991). Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas. *BOE* 1991/310, 41638 a 41654.

Ministerio de Economía y Hacienda (1994). Orden de 6 de mayo de 1994 por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. *BOE* 1994/120, 15515 a 15625

Ministerio de Economía y Hacienda (2007). Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. *BOE* 2007/278, 47402 a 47407

Ministerio de Economía y Hacienda (2010a). Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. *BOE* 2010/102, 36960 a 37270

Ministerio de Economía y Hacienda (2010b). Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. *BOE* 2010/232, 81005 a 81140

Ministerio de Hacienda (1973). Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. *BOE* 1973/79, 6459-6480

Ministerio de Hacienda (1981). Orden de 14 de octubre de 1981 por la que se aprueba, con carácter provisional, el Plan General de Contabilidad Pública. *BOE* 1981/259, 25346-25368

Ministerio de Hacienda (1982). Orden de 15 de julio de 1982 por la que se aprueban las normas sobre formación de las cuentas de los grupos de Sociedades. *BOE* 1982/181, 20633-20640

Ministerio de Hacienda (2021). Orden HAC/820/2021, de 9 de julio, por la que se modifican el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril y las normas para la formulación de Cuentas Anuales Consolidadas en el Ámbito del Sector Público, aprobadas por Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio. *BOE* 2021/182, 92941 a 92959

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2013). Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público. *BOE* 2013/185, 56638 a 56699

Parlamento Europeo y Consejo de la UE (2002). Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad. *DOUE* 2002, L243, 1-4

Parlamento Europeo y Consejo de la UE (2004). Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 15 de diciembre de 2004 sobre la armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado y por la que se modifica la Directiva 2001/34/CE. *DOUE* 2004 L 390, 38-57

Parlamento Europeo y Consejo de la UE (2006). Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo. *DOUE* 2006, L 157, 87-107

Parlamento Europeo y Consejo de la UE (2013). Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo. *DOUE* 2013, L 182, 19-75

Parlamento Europeo y Consejo de la UE (2014). Reglamento (UE) n° 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión. *DOUE* 2014, L158, 77-112

Parlamento Europeo y Consejo de la UE (2022). Directiva (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2022 por la que se modifican el Reglamento (UE) n° 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas. *DOUE* 2022, L322, 15-80

Stefanescu, C. A. (2021). Sustainability reporting in the public realm—trends and patterns in knowledge development. *Sustainability*, 13(8), 4128.

Van Helden, J., & Reichard, C. (2016). Commonalities and differences in public and private sector performance management practices: A literature review. *Performance measurement and management control: Contemporary issues*.

----- (2018). Cash or accruals for budgeting? Why some governments in Europe changed their budgeting mode and others not. *OECD Journal on Budgeting*, 18(1), 91-113.