

V JORNADAS / CONFERENCE

EUROSAI - OLACEFS

Lisboa, mayo de 2007

**Contribución escrita del Excmo. Sr. D. Ramón Álvarez de Miranda García,
Consejero del Departamento de Entidades Locales del Tribunal de Cuentas
de España**

I. INTRODUCCIÓN:

Existe un concepto de rendición de cuentas entendido como derecho extralegal de información de los usuarios de la información financiera pública, a saber: usuarios de los servicios públicos, órganos de representación política, órganos de control externo, acreedores, intermediarios financieros e inversores en deuda pública, analistas económicos y financieros, público en general, contribuyentes y votantes.

Este concepto de rendición de cuentas se concibe, además, como derecho de los usuarios a acceder a una parte de la información de la gestión que en el sector empresarial privado queda restringida para uso interno. La rendición de cuentas del sector público será igual que la del sector privado, incluyendo, además, información sobre cumplimiento de legalidad, sobre los logros de la entidad, el coste de los servicios y la eficacia en el cumplimiento de los objetivos, el impacto económico y medioambiental.

Frente a esa visión de la rendición de cuentas, basada en el derecho genérico de los usuarios y que incluye el paradigma de la utilidad como elemento de referencia, se encuentra la tradicional visión que en nuestros ordenamientos jurídicos tenía la rendición de cuentas como un deber de carácter financiero, cuyo presupuesto material lo constituye el empleo de fondos públicos y cuyo

presupuesto formal se caracteriza, en el caso de los entes públicos, por la sujeción al régimen de contabilidad pública, teniendo como finalidad permitir el ejercicio de las funciones de control por parte del Tribunal de Cuentas.

Una y otra alternativas persiguen objetivos específicos, no necesariamente antagónicos; la primera prestará especial atención a la calidad de la información financiera pública y tendrá su principal argumento en la utilización de los principios de contabilidad generalmente aceptados, una vez redefinidos algunos conceptos para lograr incluir las peculiaridades económicas y jurídicas de las Administraciones Públicas, tales como la prestación de servicios a título gratuito o por debajo de su coste, o la existencia de recursos procedentes de exacciones obligatorias y su sometimiento a un presupuesto de cumplimiento obligatorio. Pretenderá incrementar la utilidad de las cuentas rendidas mejorando el contenido de la información y haciéndola útil para la gestión. La segunda visión queda reducida a uno de los principios que han inspirado el sistema de control de la actividad financiera desde sus orígenes. El administrador de fondos públicos, como cualquier administrador de fondos ajenos, está sujeto a rendir cuentas de su gestión, no como derecho de terceros, sino como obligación que pesa directamente sobre él. Desde una perspectiva formal, la rendición de cuentas consiste en la remisión de las mismas al Tribunal de Cuentas para su censura, es decir, para su examen y comprobación, fiscalización y, en su caso, exigencia de responsabilidades.

Hoy en día la rendición no está ordenada a la exigencia o liberación de responsabilidad, como podría ocurrir en el pasado. Las cuentas no se rinden para ser falladas, sino para ser examinadas, comprobadas y, en su caso, sometidas a fiscalización.

Ambas visiones de la rendición de cuentas coexisten en nuestro ordenamiento jurídico contable y se encuentran en permanente pugna cuando se trata de definir conceptos como: cuentas, cuentadantes, rendición de cuentas y contabilidad pública.

Indudablemente, esta pugna no es sino la confluencia de la vertiente técnica, que recoge las reglas y principios de la contabilidad y gestión empresarial aplicadas al ámbito público, y la vertiente jurídica, constituida por la competencia, fines y efectos de la actividad contabilizadora.

En la presente comunicación se intentará ofrecer una aproximación a estos asuntos que, desde la perspectiva del control externo, permita comprenderlos mejor, integrando unos y otros postulados.

Además, es necesario incluir un epígrafe sobre la situación de la armonización contable pública en el ámbito internacional y de los retos que plantea la utilización de datos de Contabilidad Nacional en los foros internacionales, así como el papel de los órganos de control externo en esta materia.

II. CONCEPTO DE CUENTA

Como hemos venido diciendo, hasta hace relativamente poco tiempo, el concepto de cuenta se encontraba directamente vinculado al de rendición. El Artículo 136.2 de la Constitución hace referencia a las Cuentas del Estado y del Sector público estatal que “...se rendirán anualmente y serán censuradas por el Tribunal de Cuentas”. El apartado primero del citado artículo define al Tribunal de Cuentas como “el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del Sector público”. El antiguo texto de la Ley General Presupuestaria (Art. 122 TRLGP) se refería a la obligación de rendir cuentas¹ de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado.

¹ Subrayado del autor

De la nueva redacción de la Ley General Presupuestaria, Ley 47/2003 incorpora matices que deben tenerse en cuenta. En primer lugar, se asimila el concepto de cuentas con el de información contable¹, regulada en la Sección 1, del Capítulo III del Título IV de la Ley. Por otra parte, desaparece el concepto de “sujeción al régimen de contabilidad pública”, tal como se encontraba definido hasta ese momento en nuestra legislación presupuestaria. La novedad de mayor trascendencia es la referencia expresa a la finalidad de la contabilidad del Sector público estatal de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades integrantes del mismo para, entre otros objetivos, suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos y facilitar la gestión y la toma de decisiones². También resulta destacable la inclusión como principio general (artículo 119.1) la obligación de aplicar los principios contables que correspondan: las entidades públicas integrantes del Sector público administrativo, los principios contables públicos, las entidades integrantes del Sector público empresarial, los principios y normas recogidas en el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad de la empresa española; las fundaciones del Sector público estatal, la adaptación específica del Plan General de Contabilidad.

El concepto de cuenta adquiere un contenido específico que supera el derivado de la rendición de cuentas (que se entiende en la fórmula recogida en el artículo 119.3 y Capítulo IV del Título V de la Ley 42/2003, General Presupuestaria) Además, el concepto de cuenta, como se ha indicado, queda sustituido por el de información contable, que implica la determinación de unas “cuentas anuales”, que todas las entidades del Sector público estatal deben formular en el plazo máximo de tres meses desde el cierre del ejercicio económico.

² Definición que hasta entonces sólo se encontraba recogida en el Plan General de Contabilidad Pública

Las cuentas anuales de las entidades que deben aplicar los principios contables públicos comprenderán: balance, cuenta de resultado económico-patrimonial, estado de liquidación del presupuesto y la memoria (incluyendo en esta información el remanente de tesorería) Estos documentos forman una unidad.

Las cuentas anuales del resto de las entidades del Sector público estatal serán las derivadas de las normas que regulen su régimen contable: Plan General de Contabilidad de la empresa española o Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos. A todas ellas se les obliga a presentar un informe relativo al cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que dichas entidades asumen como consecuencia de su pertenencia al sector público.

La determinación del contenido de este informe es competencia del Ministerio de Hacienda y su remisión deberá acometerse en las auditorias realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado para determinar si concuerda con la información contenida en las cuentas anuales.

De esta manera, utilizaremos el concepto "cuenta" en una pluralidad de acepciones: como medio para hacer posible la rendición de cuentas, de acuerdo con el artículo 34.1 de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas; como medio de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de las entidades integrales del Sector público estatal a una pluralidad de destinatario; como medio para suministrar información para la elaboración de las cuentas económicas de las Administraciones públicas, sociedades no financieras públicas e instituciones financieras públicas, de acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales. Por último, el concepto de "cuenta" también tendrá una acepción derivada de la justificación parcial de determinadas operaciones y, en ese sentido, se utilizará como medio de justificación de operaciones concretas.

III. CUENTADANTES

Juan Carlos López, Letrado del Tribunal de Cuentas, realizó en la Revista Española de Control Externo un minucioso análisis del concepto de cuentadante, tanto cuándo éste puede definirse de manera explícita como cuando se define de manera implícita, desde el instante en que se establece la obligación de rendir cuentas. La voluntad de la Ley parece ser, en general, la de radicar en el más alto representante de la entidad pública la obligación formal de rendir cuentas. El artículo 138 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria, señala de manera explícita en el ámbito del sector público estatal a los titulares de las entidades y órganos sujetos a la obligación de rendir cuentas y, en todo caso:

- a) Las autoridades y los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de gastos, así como las demás operaciones de la Administración General del Estado.
- b) Los titulares de las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social.
- c) Los presidentes o directores de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales y demás entidades del sector público estatal.
- d) Los presidentes del consejo de administración de las sociedades mercantiles estatales.
- e) Los liquidadores de las sociedades mercantiles estatales en proceso de liquidación.
- f) Los presidentes del patronato, o quienes tengan atribuidas funciones ejecutivas en las fundaciones del sector público estatal.

Esta relación de cuentadantes es idéntica a la que existía en el antiguo Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, con una modificación en lo que respecta a las fundaciones estatales por la que se incluye a quien tenga atribuidas funciones ejecutivas dentro de este sector.

También la Ley General Presupuestaria incorpora una aclaración tranquilizadora al indicar que “la responsabilidad de suministrar información veraz en que se concreta la rendición de cuentas es independiente de la responsabilidad contable regulada en el título VIII de esta Ley, en la que incurren quienes adoptaron las resoluciones o realizaron los actos reflejados en dichas cuentas”. Bien es cierto que en este caso la Ley debería haber utilizado otra expresión, como podría ser la de “rendir cuentas por una gestión realizada por otros”, para evitar que pueda identificarse como exclusiva obligación del cuentadante la de “suministrar información veraz”, pues, la obligación impuesta a los cuentadantes persigue una finalidad adicional, como ya veremos más adelante.

Sin exceder el ámbito del Sector público estatal, la propia Ley General Presupuestaria establece como cuentadantes a los particulares que excepcionalmente administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado. Los perceptores de subvenciones deberán justificar el cumplimiento de las condiciones impuestas en su concesión, pero han sido eliminados de la relación explícita de cuentadantes que incluye la nueva Ley General Presupuestaria. La rendición de cuentas de los perceptores de subvenciones, a la que se refiere la Ley de Funcionamientos del Tribunal de Cuentas en su artículo 34.3, se instrumentará a través del cumplimiento de la obligación de justificación al órgano concedente o entidad colaboradora, en su caso, de la subvención a través de: el cumplimiento de los requisitos y condiciones, la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o disfrute de la subvención (artículo 14.2 y 30 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones)

En el ámbito local se utiliza el concepto cuentadante en una doble acepción:

1. Cuentadante ante el Pleno municipal, al tener su Presidente que rendir los estados y cuentas antes del 15 de mayo del ejercicio siguiente al que correspondan (artículo 212.1 del Real Decreto Ley 272004, de 5 de marzo, regulador de las Haciendas Locales.
2. El apartado 5 del mismo artículo indica que “las entidades locales rendirán al Tribunal de Cuentas la cuenta general debidamente aprobada”

Aunque no se señale expresamente, el cuentadante es el Alcalde o Presidente de la entidad local. No está previsto legalmente la rendición de cuentas no aprobadas, por lo que no se contempla alternativa a la no aprobación de la cuenta general por el Pleno municipal, lo cual origina que Presidente de la Corporación no pueda cumplir con su obligación legal. Las nuevas instrucciones de contabilidad local hacen referencia a “la responsabilidad de suministrar información veraz en que se concreta la rendición de cuentas es independiente de la responsabilidad en la que incurren quienes adoptaron las resoluciones o realizaron los actos reflejados en dichas cuentas”

Cabe destacar que a las entidades integradas en el sector público administrativo a las que se les aplica los principios contables públicos por el artículo 121.2 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria, el artículo 122 de esa misma Ley, en su apartado j, les es de aplicación el siguiente precepto: “Constituirá entidad contable todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio que deba formar y rendir cuentas”. Parecería que de esta manera se han caracterizado los elementos propios de la rendición de cuentas. Los “principios contables públicos” recogidos en el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden de 6 de mayo de 1994 (Economía y Hacienda), añaden que: “cuando las estructuras organizativas y las necesidades de gestión e información lo requieran, podrán crearse subentidades cuyo sistema contable esté debidamente coordinado con el subsistema central”. De acuerdo con este enunciado, se apuesta por un sistema flexible que permita la existencia de

subentidades contables en aquellos casos en los que sea oportuno dar solución a cierto tipo de organizaciones complejas. Sin embargo, esta nueva posibilidad no queda plenamente concretada al desconocerse si estas nuevas “cuentas parciales” deben considerarse incluidas en las que se definen en los apartados 2 y 3 del artículo 35 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, Ley 7/1988, de 5 de abril.

IV. RENDICIÓN DE CUENTAS

En los últimos 20 años, los conceptos de cuenta y contabilidad pública han experimentado una modificación muy notable. Han pasado de ser conceptos exclusivamente orientados a la rendición de cuentas, a estar integrados dentro de un sistema de información contable que persigue múltiples fines: la rendición de cuentas al Tribunal de Cuentas, la elaboración de las cuentas económicas de acuerdo con el SEC, el ejercicio de todo tipo de control, el análisis y determinación de costes de los servicios públicos, el análisis de los efectos económicos y financieros de los entes públicos y la toma de decisiones de gestión, entre otros.

La orientación dada a la contabilidad no tiene, sin embargo, que suponer una pérdida de importancia de la rendición de cuentas. Elementos como la rendición telemática o electrónica de los datos, o el impulso de los criterios de agregación o consolidación de las entidades públicas, van a suponer un cambio muy notable de la rendición de cuentas con un efecto muy beneficioso.

Sin embargo, existe el riesgo de que un exceso de celo “técnico” pueda reducir el concepto de rendición de cuentas al de “suministro de información veraz”, que, siendo de gran importancia, no agota el significado de la rendición. La calidad de la información tiene un valor en si misma, pero su finalidad es la de servir de instrumento de control a través de la rendición de la gestión realizada, mostrando, sobre todo, el manejo regular de los fondos públicos a través de un procedimiento de fiscalización realizado por un órgano de control externo.

V. RESPONSABILIDAD POR LA NO RENDICIÓN DE CUENTAS

Las cuentas deben ser enviadas al Tribunal de Cuentas y a los órganos de control externo para que estos lleven a cabo su función fiscalizadora. Por el contrario, la ausencia de rendición necesariamente debería llevar aparejados unos efectos que recaerían sobre los incumplidores de esa obligación legal: responsabilidades disciplinarias, que afectarían a cuentadantes de operaciones concretas; responsabilidades penales, que podrían afectar a autoridades o funcionarios que obstaculicen la investigación del Tribunal de Cuentas (la no rendición no sería, en este caso, ilícito penal, pero sí la acción contumaz de no rendición ante el requerimiento conminatorio en casos de incumplimiento muy graves); responsabilidad política, pues la puesta en conocimiento público de un incumplimiento de esta naturaleza puede producir efectos, tanto en quien tenga capacidad directa de destitución del cuentadante incumplidor, como indirecta, en el supuesto de cargos electivos.

Acerca de la responsabilidad contable, Juan Carlos López publicó un interesantísimo trabajo sobre los graves errores conceptuales contenidos en el artículo 42.3 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. En el mismo indicaba que la no rendición obliga a fiscalizar en profundidad entidades que no rinden cuentas en busca de las causas de tan grave incumplimiento y de supuestos de responsabilidad contable propiamente dichos.

A continuación se desarrolla de una manera más detallada el tema de la posible existencia de responsabilidades de tipo penal asociadas a la falta de rendición de cuentas desde el punto de vista del derecho español.

El artículo 42.2 de la Ley Orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas, obliga al Tribunal a compeler a las personas sujetas a la obligación de rendir, justificar, intervenir o aprobar cuentas que dejaren de hacerlo en el plazo marcado o lo hicieren con graves defectos o no solventaren sus reparos.

La ley indica que serán compelidos a ello mediante requerimiento conminatorio del Tribunal de Cuentas. Si el requerimiento no fuere cumplido en el plazo señalado, el Tribunal podrá aplicar diferentes medidas, entre las que se contemplan las multas coercitivas en la cuantía que legalmente se establezca.

En el apartado 4 del citado artículo se indica que “el Tribunal de Cuentas, en su caso, pasará el tanto de culpa al Fiscal General del Estado por el delito de desobediencia”

Este delito de desobediencia que la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 1982 recoge, era de muy difícil aplicación, al resultar complicado determinar los supuestos que deberían tenerse en cuenta. En todo caso, sólo establecía una facultad de remisión que se ha utilizado o no, dependiendo de la gravedad del caso y también del sector público afectado.

En el artículo 502.2 del Código Penal, aprobado en 1995, se castiga como reos del delito de desobediencia a las autoridades y funcionarios que, habiendo sido requeridos en forma legal y bajo apercibimiento, obstaculizaren la investigación del Defensor del Pueblo, Tribunal de Cuentas u órganos equivalentes de las Comunidades Autónomas, “negándose o dilatando indebidamente el envío de los informes que éstos solicitaren o dificultando su acceso a los expedientes o documentación administrativa necesaria para tal investigación”. La aprobación de este precepto parecía dotar de contenido a las referencias genéricas incluidas en esta materia en la legislación del Defensor de Pueblo y del Tribunal de Cuentas. Sin embargo, la redacción del artículo 502.2 del Código Penal ha sido sometida a un minucioso análisis del que se han obtenido interpretaciones contrarias a su utilización en la no rendición de cuentas. Estas interpretaciones pueden resumirse de la siguiente forma:

- Se entiende que la obligación de rendición de cuentas es distinta de la obligación de colaboración con el Tribunal de Cuentas (artículo 7 Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas y artículo 30 de la Ley de

Funcionamiento del Tribunal de Cuentas) y que el artículo 502.2 del Código Penal sólo conocería de esta última.

- Según esta interpretación, el término “investigación” no es propio de la actuación del Tribunal y que la actuación fiscalizadora va más dirigida a comprobar o verificar, o contrastar la veracidad de las cuentas presentadas. Sin embargo, investigar supone descubrir hechos ignorados o no incluidos en las cuentas, lo que también está en el ámbito de la función fiscalizadora, pero de una manera que no podemos considerar como principal. La función fiscalizadora participa de ambas características (comprobación e investigación) y de otras adicionales, mientras que el Código Penal sólo contempla como tipo la “obstaculización de la investigación”. De esta premisa se parte para no calificar como aplicable el artículo 502.2 del Código Penal en los supuestos de no rendición de cuentas ya que, en tal caso, “la institución fiscalizadora no habría ni tan siquiera comenzado ninguna actuación de investigación”
- Además, este punto de vista, contrario al concepto de “investigación” en las tareas fiscalizadoras, supone que un requerimiento formulado para conseguir el efectivo cumplimiento de la obligación de rendir las cuentas, no constituye por sí mismo una labor de investigación o de comprobación.
- Por último, el precepto penal utiliza las expresiones “informe” o “expedientes”, y “documentación administrativa”, suscitando dudas a muchos autores sobre cómo incluir dentro de ellos a la Cuenta General a rendir.

Por el contrario, los argumentos favorables a la aplicación del artículo 502.2 del Código Penal a los supuestos de no rendición de cuentas son:

- La no formación, aprobación o rendición de las cuentas por una entidad legalmente obligada a ello, lejos de impedir la fiscalización de dicha entidad por parte del Tribunal de Cuentas, debe considerarse como un

argumento favorable a la fiscalización, tanto para averiguar las causas del incumplimiento, como por pura equidad, que quedaría menoscabada si sólo estuvieran sometidas a control las entidades que cumplen con la obligación de rendir cuentas.

- Otra cuestión distinta sería cómo llevar a cabo la fiscalización de una entidad que no ha rendido cuentas, los documentos que deben examinarse y el valor que debe dárseles. Puesto que el Tribunal de Cuentas fiscaliza las cuentas y la gestión económica del Estado, así como del Sector público, cuando fiscaliza entidades que no han rendido cuentas, su labor es más de investigación (actividad de vigilancia de la actividad económica pública, principalmente respecto de los programas de ingresos y gastos) que meramente de comprobación. Por lo tanto, un requerimiento conminatorio para la rendición de cuentas no es sólo de comprobación sobre si se han formado, aprobado o rendido dichas cuentas, sino de investigación de las causas del incumplimiento. Cuando concurrieran las circunstancias que aprecia el artículo 502.2, podrían servir de base plena para el inicio de acciones por la Fiscalía. Acreditada la recepción por el titular, el mero incumplimiento del plazo otorgado podría ser considerado como un delito que admitiría su comisión aun mediando meramente voluntad culposa. A diferencia del artículo 556 del Código Penal, el artículo 502.2 no requiere que la desobediencia sea grave, por lo que el mero incumplimiento provocaría la existencia del tipo delictivo. La interpretación dada por la Audiencia Provincial de Málaga al restringir la culpa a la conducta dolosa, plantea un interrogante que debe determinarse por los tribunales del orden jurisdiccional penal.

Cuestión distinta es determinar si la redacción de actual artículo 502.2 es un instrumento útil para disuadir de los reiterados incumplimientos de la obligación de rendir cuentas que se observan, principalmente en el ámbito de las Entidades locales. Parecería razonable, por encima de la iniciación de vías penales, que las instituciones apliquen la auto-tutela ejecutiva de la

Administración, prevista en el artículo 99.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que establece las multas coercitivas como medidas de constreñimiento económico, adoptadas previo oportuno apercibimiento, reiteradas en lapsos de tiempo y tendentes a obtener la modificación de un comportamiento obstativo del destinatario. De este tipo son las multas previstas en los artículo 42 de Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y 30 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

VI. CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO Y CONTABILIDAD NACIONAL

Es de sobra conocida la importantísima labor que en esta materia ha venido realizando D. Juan Velarde Fuertes a través de múltiples artículos y conferencias. Mi intervención pretende reflexionar sobre aspectos de la materia de sobra conocidos, pues coinciden con las inquietudes y preocupaciones expresadas por los profesionales y expertos que han abordado estas cuestiones.

1. En primer lugar, hay que reconocer que no existe una efectiva aproximación de las prácticas contables del sector público en el ámbito internacional; a diferencia del sector privado, donde los mercados financieros imponen una decidida armonización de las prácticas contables, los sistemas contables públicos se encuentran muy condicionados por el entorno legislativo, presupuestario y de organización administrativa en los que operan. Existe una tendencia de aproximación indirecta que incide en la medida que los diferentes gobiernos intentan aplicar en el ámbito público criterios de gestión procedentes del sector empresarial, pero los efectos son todavía poco relevantes.

2. La ausencia de una armonización contable internacional en el ámbito del sector público provoca la multiplicación de procedimientos alternativos para realizar el seguimiento de las magnitudes básicas necesarias en diferentes organismos y organizaciones internacionales, generalmente procedentes de los datos incorporados en la Contabilidad Nacional. En nuestro caso, el cumplimiento de los compromisos del Pacto de Estabilidad y Crecimiento conlleva la presentación al EUROESTAT de las magnitudes económicas del sector público utilizando los criterios contenidos en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, SEC 95. La aplicación de los criterios de Contabilidad Nacional supone utilizar, en mayor medida, el criterio de devengo a las transacciones del Sector Público e incorporar en las cuentas rendidas a las entidades que no lleguen a cubrir el 50% de sus costes mediante ingresos procedentes del mercado, por lo que se hace necesaria la conciliación periódica de las cifras procedentes del sector público obtenidas con criterios de Contabilidad Nacional con las procedentes de las cuentas rendidas de acuerdo con criterios de Contabilidad Pública.

Desde el ejercicio 2003 las cuentas del Estado se someten al examen del Fondo Monetario Internacional, quien elabora un informe anual sobre la observancia de principios y prácticas de transparencia fiscal. La información suministrada al Fondo Monetario Internacional también precisa de conciliación respecto de la existente en las cuentas públicas.

Todo ello supone una carga adicional que deberá abordar el control externo sin que exista en la actualidad una habilitación legal específica para proceder a su revisión periódica. En el caso de las cifras de Contabilidad Nacional, la competencia se reside en el Banco de España, Intervención General del Estado e Instituto Nacional de Estadística.

3. Indudablemente, las labores de conciliación serán más fáciles de realizar en la medida que el Plan General de Contabilidad Pública de nuestro país vaya progresivamente acercándose a las normas internacionales de contabilidad del Sector Público (IPSAS), elaboradas por la Federación Internacional de Expertos Contables (IFAC). El hecho de que la propia Comisión Europea haya optado por adoptar las citadas normas para la reforma de sus sistemas contables puede ser un elemento dinamizador que acelere el camino de adaptación en cada uno de los países que integran la Unión Europea. El principal inconveniente para la aplicación futura de las normas internacionales de contabilidad del Sector Público estriba en el predominio que en dichas normas existe de la concepción y prácticas procedentes del mundo anglosajón, pionero en el acercamiento de las prácticas contables del sector público y la contabilidad empresarial. Esta excesiva influencia tiene aspectos positivos de dinamización de los sectores contables públicos, pero no tiene en cuenta los condicionamientos presupuestarios, legislativos y de organización administrativa que son propios de los países continentales.
4. En el caso español, nos encontramos con un sistema híbrido de contabilidad pública en el que se combinan sistemas de reconocimiento y medida diferentes para los subsistemas presupuestario y económico-financiero. Como en la mayoría de los países europeos, el presupuesto en España es un presupuesto de caja modificado y las cuentas públicas (Balance y Cuenta de resultados) se elaboran mediante un sistema de devengo modificado. La articulación de ambos sistemas se lleva a cabo mediante un modelo de registro simultáneo de las operaciones en ambas contabilidades, siendo en este caso las experiencias española y portuguesa muy parecidas: se utilizan tablas de equivalencia entre artículos y conceptos de clasificación presupuestaria y las cuentas individuales del Plan General de Contabilidad Pública.

Un elemento de vital importancia para el futuro desarrollo de la contabilidad pública es la elaboración de documentos o pronunciamientos que definan los diferentes conceptos en los que se desarrolla el sistema: lo que se ha venido denominando el “marco conceptual de información contable pública”. La elaboración del “marco conceptual” es una práctica más propia de los países anglosajones, mientras que en los países continentales el marco conceptual se encuentra implícito en las leyes contables. La experiencia española es, en este sentido, doble: la IGAE y las asociaciones de profesionales de contabilidad han elaborado importantes documentos sobre los Principios Contables Públicos o sobre el “Marco conceptual de Información Financiera”, con independencia de que la legislación contable tenga recogidos diferentes criterios de registro y contabilización de las operaciones. La existencia del “Marco conceptual” se ha revelado como un importantísimo impulso para la reforma integral de la contabilidad pública. Alternativamente, desde el punto de vista del control externo, la utilización del marco conceptual permite analizar los criterios de reconocimiento de las operaciones basados en su relevancia y fiabilidad, como análisis complementario a los aplicables del mero cumplimiento de las normas contables, en una doble acción de revisión del cumplimiento de la legalidad y de puesta de manifiesto del verdadero efecto económico de las operaciones cuando éstas quedan reflejadas de manera inadecuada por imperativo de la aplicación de una norma, siendo en este caso objeto de crítica no el gestor, sino la norma.

La aprobación del actual Marco Conceptual no afecta todavía a las excepciones al principio del devengo que se encuentran en nuestro Plan General de Contabilidad Pública. Como ya he indicado, siguiendo la terminología del IFAC, nuestro sistema de contabilidad pública puede catalogarse como de “caja-modificado” para el subsistema presupuestario y de “devengo modificado” para la contabilidad económico-patrimonial. El sistema de catalogación del IFAC se basa en dos elementos fundamentales: el momento en el que se reconocen los efectos de las transacciones y qué se

recoge bajo los conceptos de activo, pasivo, ingreso y gasto. En el caso español, son conocidas las excepciones al devengo que se producen en nuestra contabilidad pública: en primer lugar, la incompleta contabilización del inmovilizado respecto de los bienes destinados al uso general, en el que sólo quedan registrados los bienes adquiridos o construidos hasta su entrega al uso general, momento en el que se dan de baja del Balance de situación. El principal inconveniente que presenta este tratamiento contable es que descompensa el balance de aquellas entidades que se han tenido que endeudar para la financiación de estos activos.

En segundo lugar, el tratamiento contable de las subvenciones de capital, que, en España, se registran por su importe integro en el ejercicio en que se reconocen o cobran en lugar de considerarse ingresos a distribuir en varios ejercicios.

Otras excepciones importantes son las repetidamente señaladas en los informes elaborados por el Tribunal de Cuentas, tales como: la contabilización de las devoluciones de deuda como gasto, la incompleta contabilización de provisiones o la deficiente periodificación de ingresos y gastos.

El conjunto de excepciones que acabo de indicar sitúan a España como un país enclavado en la tradición contable pública europea, sometido a un proceso de regularización contable abierto a las influencias de la contabilidad del sector privado, basado en un plan de cuentas que se encuentra matizado por la existencia de los “principios contables públicos” y cuya comparación internacional nos sitúa en un nivel intermedio de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

- 5) Bajo estas premisas, ¿cuál debe ser el trabajo del Tribunal respecto de las cuentas públicas y las cuentas nacionales?

En primer lugar, el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado sigue siendo el objeto fundamental de nuestra actuación, de acuerdo con lo establecido en los artículos 10 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y 33 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

En segundo lugar, el Tribunal debe reclamar la rendición del Informe que sobre el cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria elabora la Intervención General del Estado sobre el conjunto del Sector Público Español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 125 de la Ley General Presupuestaria y artículo 9 de la Ley de Estabilidad Presupuestaria y proceder al análisis de legalidad que se deriva del mismo.

En tercer lugar, el Tribunal debe llevar a cabo la Fiscalización y Auditoría Financiera de las cuentas públicas a la vista de los criterios contables aplicados y sus posibles rectificaciones respecto del déficit y de los resultados económicos que proceden del examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, en el que deben incorporarse las excepciones al principio de devengo a las que he hecho referencia.

En resumen, no sólo se cuestionan el déficit presupuestario y los resultados económico-patrimoniales sino que también queda cuestionado el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, déficit o superávit medido en términos SEC en el ámbito del sector estatal. De igual manera deben adaptarse los análisis efectuados en el Sector Territorial, derivados del Informe que con carácter único efectúa la IGAE para el conjunto del Sector Público.

Para la realización de estos trabajos es fundamental que el Tribunal de Cuentas reclame de aquellas entidades que tienen conferida la competencia de regulación contable la presentación de los cuadros de relaciones y conversiones que permitan conciliar los datos de la Contabilidad Pública y los de la Contabilidad Nacional.