

<b>CONTABILIDAD</b>	<b>GASTOS E INGRESOS EN CONTABILIDAD PATRIMONIAL, PRESUPUESTARIA Y NACIONAL</b>	<b>Núm.</b>
<b>TRIBUTACIÓN</b>	COMPARACIÓN EN BASE A LOS DATOS DE 1996 DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, ESPECIAL REFERENCIA AL DÉFICIT	<b>61/1999</b>

**RICARDO BOLUFER NIETO**

*Interventor y Auditor del Estado*

**FERNANDO GIMÉNEZ BARRIOCANAL**

*Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad.*

*Universidad Autónoma de Madrid*

**Extracto:**

**EN** España conviven, en la actualidad, tres modelos contables distintos que proporcionan información sobre los ingresos y gastos públicos: contabilidad patrimonial según el Plan General de Contabilidad Pública («cuenta del resultado económico-patrimonial»), contabilidad presupuestaria («estado de liquidación del presupuesto») y contabilidad nacional («ingresos y gastos del Estado en rúbricas de contabilidad nacional»). El presente artículo analiza los tres modelos, poniendo de manifiesto las diferencias existentes entre ellos en su confección, alcance y finalidad. Para ello, los autores realizan una comparación de las cuentas de la Administración General del Estado correspondientes a 1996, en los tres formatos, explicando, partida a partida, todas las diferencias surgidas. Asimismo, el artículo presenta algunas operaciones cuyo tratamiento contable a efectos de determinación del déficit público ha tenido especial incidencia en su desarrollo y expansión en los últimos años.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
- II. La información contable pública en la legislación española.
- III. La información contable sobre gastos e ingresos públicos en contabilidad pública.
  1. La cuenta del resultado económico-patrimonial.
  2. La liquidación presupuestaria.
  3. La contabilidad nacional.
- IV. Comparación de las cifras de ingresos y gastos de los tres modelos. Aspectos generales.
- V. Contabilidad presupuestaria y contabilidad nacional.
  1. Diferencias en ingresos entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad nacional.
  2. Diferencias en gastos entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad nacional.
  3. Resumen de la comparación entre ambas contabilidades.
  4. Diferencias puestas de manifiesto que afectan al déficit.
  5. Operaciones a tener en cuenta a la hora de medir el déficit.
- VI. Comparación contabilidad patrimonial-contabilidad presupuestaria.
  1. Diferencias en ingresos entre la contabilidad patrimonial y la contabilidad nacional.
  2. Diferencias en gastos entre la contabilidad patrimonial y la contabilidad nacional.

Bibliografía.

## I. INTRODUCCIÓN

El sector público ha adquirido en los últimos años una gran importancia en nuestro país. Un dato de gran relevancia lo constituye el volumen de gasto de las administraciones públicas que ha experimentado un crecimiento espectacular en los últimos 20 años, tanto en términos absolutos como relativos. Así, en 1975, el gasto de las administraciones públicas suponía un 25% del total de Producto Interior Bruto (PIB), mientras que 10 años más tarde la cifra se eleva al 42,5%, llegando en 1993 a su punto máximo en el 49,2%. En los últimos años se aprecia un ligero descenso del peso del sector público en nuestro país, representando el volumen de gastos, en 1996, el 45,8% <sup>1</sup> y en 1997 el 44,2%. La magnitud de esta cifra convierte al total de las administraciones públicas en un agente fundamental dentro del panorama económico nacional.

Así, el tamaño del sector público y su actividad económica incide de manera importante en el conjunto de la economía nacional. El incremento del gasto público tiene que estar correlacionado con un incremento de los recursos recabados, por lo que, en condiciones normales, supondrá un incremento de la presión fiscal que sufren los ciudadanos. Así, entre 1980 y 1992 la presión fiscal ha pasado del 26,9% al 37,24% según datos del Boletín de Información Estadística del Sector Público, situándose en 1997 en el 36,24%.

La importancia cuantitativa que tiene la actividad económica desarrollada por las administraciones públicas en nuestro país se ve complementada con sus efectos económicos que produce en el conjunto de la economía nacional y que provienen de la multiplicidad de objetivos cualitativos que tiene que cumplir un sector público moderno en cualquier país y sea cual sea su ideología política. Estos objetivos y sus correspondientes instrumentos de política económica han quedado sistematizados de forma magistral por Richard A. MUSGRAVE <sup>2</sup> en los siguientes tres grandes apartados:

---

<sup>1</sup> La cifra de volumen de gastos representa el total de empleos no financieros de las administraciones públicas, medido en términos de contabilidad nacional.

<sup>2</sup> *The Theory of Public finance. A Study in Public Economy*. Ed. Mc-Graw Hill Book Company, Inc. Versión española *Teoría de la Hacienda Pública*. Editorial Aguilar, S.A. Madrid 1967.

- Realizar ajustes en la asignación de los recursos. El mercado no asigna siempre de la forma más óptima los recursos económicos (bienes y servicios públicos).
- Conseguir una mejor distribución de la renta y la riqueza. La administración debe determinar y garantizar una situación justa de la distribución de la riqueza.
- Lograr la estabilidad y el desarrollo económico. El sector público debe mantener un alto nivel de utilización de los recursos y un valor estable de la moneda.

Ahora bien, este incremento del tamaño del sector público en nuestro país, unido a factores tales como la falta de disciplina presupuestaria o el incumplimiento de las perspectivas de ingresos, han traído consigo un incremento incontrolado del déficit público. El problema del déficit público surge en España a mediados de los años 70 (en 1975 tomaba un valor del 1,3% del PIB). Desde esa fecha, el déficit ha estado presente en todos los ejercicios presupuestarios, alcanzando su máximo valor en 1993, con un valor del 7,5% del PIB. Esta situación, de carácter estructural en su mayoría <sup>3</sup>, se ha corregido en los últimos ejercicios, situándose en 1996 en el 4,4%, en 1997 en el 2,6% y con una tendencia clara a la baja en el año 1998, donde los datos provisionales lo sitúan en el 1,8%.

El déficit público persistente en nuestro país ha traído, en los últimos años, consecuencias negativas, no sólo a la economía de las administraciones públicas sino al conjunto de la economía nacional. Por una parte, el déficit ha generado un incremento del endeudamiento público de dimensiones muy relevantes. Baste indicar que en 1975, año que hemos tomado como referencia, el endeudamiento público se situaba en el 13% del PIB y 10 años más tarde, la cifra se situaba en el 44,59%. En 1996, la cifra alcanza su nivel máximo en el 70% y sólo la importante disminución del déficit en 1997 ha conseguido reducir esta cifra, por primera vez en muchos años, colocándose en el 68,8%.

La justificación del déficit y sus repercusiones es siempre un tema controvertido. Resulta evidente que déficit mantenidos en el tiempo implican incrementos de endeudamiento y, consiguientemente, incrementos en la partida presupuestaria destinada al pago de los intereses. Algunos autores, defensores de la doctrina clásica, como el profesor FUENTES QUINTANA, opinan que los déficits públicos elevados y persistentes impiden «la reducción de los saldos desfavorables de la balanza de pagos por cuenta corriente» y se «convierten en obstáculos insalvables para articular medidas monetarias creíbles que garanticen la estabilidad de precios. El objetivo de reducir la inflación no podrá alcanzarse sin reducir el déficit público» <sup>4</sup>.

<sup>3</sup> FUENTES QUINTANA, E., «El déficit público de la democracia española». Discurso pronunciado en su investidura como Doctor *Honoris Causa* por la Universidad de Alcalá de Henares. *Boletín AECA*. Julio-Noviembre de 1996. Pág. 5.

<sup>4</sup> FUENTES QUINTANA, E., «El déficit...». *Ob. cit.* Pág. 6.

## EVOLUCIÓN DE MAGNITUDES MACROECONÓMICAS EN EL CONJUNTO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

AÑOS	EN PORCENTAJE DEL PIB										PIB	
	EMPLEOS NO FINANCIEROS	RECURSOS NO FINANCIEROS	DÉFICIT O NECESIDAD DE FINANCIACIÓN	EUR 15*	PRESIÓN FISCAL	PRESIÓN FISCAL MEDIA CEE	AHORRO BRUTO	ENDEUD. TOTAL	ENDEUD. EUR 15*			
1970	22,5	23,2	0,7					4,1			2.576,2	(4)
1973								4,4				(4)
1974								3,5			6.018,3	(4)
1975	25,0	25,0	0,0		20,7			3,5	13,0			(4)
1976	26,1	25,8	-0,3					2,8				(4)
1977	27,6	27,0	-0,6					3,1				(4)
1978	29,4	27,7	-1,7					1,4				(4)
1979	30,5	28,5	-2,0	-3,7	24,5			0,9	16,1		13.157,7	(3)
1980	32,8	30,2	-2,6	-3,8	25,9			0,6	18,7	-	15.209,1	(3)
1981	35,3	31,4	-3,9	-5,3	26,9			0,1	24,8	43,4	16.989,0	(3)
1982	37,2	31,6	-5,6	-5,5	26,9			-0,5	31,6	48,1	19.567,3	(3)
1983	38,5	33,7	-4,8	-5,3	29,1			0,1	40,6	51,4	22.234,7	(3)
1984	38,8	33,5	-5,3	-5,3	29,5			-0,9	39,1	54,8	25.111,3	(3)
1985	42,6	35,7	-6,9	-4,9	31,0			-1,4	45,1	58,6	28.200,9	(2)
1986	42,1	36,1	-6,0	-4,5	31,5			-0,5	45,3	59,4	32.324,0	(2)
1987	40,9	37,8	-3,1	-4,0	33,4			1,7	45,7	60,8	36.144,0	(2)
1988	41,0	37,8	-3,2	-3,4	33,3			1,8	41,9	60,1	40.158,7	(2)
1989	42,6	39,8	-2,8	-2,7	35,2			2,9	43,6	59,5	45.044,1	(2)
1990	43,5	39,6	-3,9	-4,0	35,0			2,1	43,6	59,5	50.119,9	(2)
1991	45,4	40,5	-4,9	-4,6	35,1			0,9	44,5	61,2	54.820,6	(2)
1992	46,4	42,3	-4,1	-5,1	37,2			0,7	48,1	60,4	59.514,2	(1)
1993	49,4	42,4	-7,0	-6,1	36,4			-1,7	60,1	65,9	61.438,8	(1)
1994	47,8	41,5	-6,3	-5,4	36,0			-1,6	62,5	68,0	65.293,4	(1)
1995	47,7	40,4	-7,3	-5,0	35,0			-2,4	65,5	71,0	70.252,4	(1)
1996	45,9	41,3	-4,6	-4,2	35,6			-0,9	70,0	72,9	74.253,4	(1)
1997	44,3	41,7	-2,6	-2,3	36,2			1,0	68,8	71,9	78.418,2	(1)

FUENTE: Elaboración propia a partir de las fuentes estadísticas oficiales de la IGAE señaladas a continuación.

\* Es EUR 12 AÑOS 85-91. Es EUR 8.

- (1) IGAE. «Avance sobre la actuación económica y financiera de las Administraciones Públicas. Año 1997». Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1998. Págs. 18-67-68-76.  
(2) IGAE. «Actuación económica y financiera de las Administraciones Públicas. Año 1992». Ministerio de Economía y Hacienda. Pág. 32.  
(3) IGAE. «Actuación económica y financiera de las Administraciones Públicas. Año 1987». Ministerio de Economía y Hacienda. Págs. 38 y 299.  
(4) IGAE. «Actuación económica y financiera de las Administraciones Públicas. Año 1984». Ministerio de Economía y Hacienda. Págs. 207 y 212.

Por otra parte, otras opiniones justifican la existencia de desequilibrios cíclicos, en función de la coyuntura económica de cada momento. Además, entienden que debe realizarse un estudio sobre los componentes del déficit, ya que podrían estar justificados desequilibrios originados por inversiones públicas que van a ser disfrutadas durante un período de tiempo y que, en consecuencia, podrían ser financiadas, vía endeudamiento, durante varios ejercicios.

Como señala STIGLITZ Joseph E.<sup>5</sup>, cualquiera de las posiciones doctrinarias incontrovertibles en materia del papel del Estado en la economía son absurdas: «Sé que defendiendo una posición ecléctica. Las posiciones doctrinarias incontrovertibles que aseguran que la intervención gubernamental propicia, en cualquier momento y circunstancia, un deterioro del bienestar, que el Gobierno es intrínsecamente ineficiente, y que los intentos redistributivos sólo ayudan a que los grupos de presión intercedan en su propio beneficio, son tan erróneas como inútiles. Los Gobiernos intervendrán cuando los mercados no se muestren capaces de solventar las necesidades sociales, y el papel del economista consiste en indicar cuándo y de qué manera se puede intervenir con el mayor provecho.

De igual forma, las posiciones doctrinarias de la izquierda que reclaman una mayor intervención gubernamental, idealizando al Gobierno, dotándole de características antropomórficas como si se tratara de un individuo (un déspota ilustrado), y atribuyendo los errores cometidos en su función interventora de mercados a causas particulares (a determinados individuos, por ejemplo), sin reconocer las limitaciones del Gobierno, tampoco resultan muy útiles».

A todos estos aspectos de índole interno, tenemos que añadir el impacto de la integración europea, la introducción del euro y, en general, la globalización de los mercados financieros. El cumplimiento de los criterios de Maastricht y el seguimiento de estos indicadores una vez puesta en marcha la moneda única será de gran importancia para asegurar un futuro de estabilidad económica que ponga las bases para un crecimiento sostenido.

Con todo lo expuesto, hemos querido poner de relieve la importancia que tiene la actividad económica desarrollada por las administraciones públicas en nuestro país. El importante papel del sector público en una economía moderna requiere necesariamente de instrumentos de medición de su actividad, de manera que pueda evaluarse la eficiencia y eficacia de la gestión efectuada.

La contabilidad de las administraciones públicas pone su punto de mira en el estudio del Sistema de la Circulación Económica del Sector Público. Por ello, dentro de sus objetivos se encontrará la adecuada medición de las variables económicas relevantes, que nos permitan evaluar su actividad económica, la gestión eficiente de los recursos y el grado de cumplimiento de los objetivos marcados.

---

<sup>5</sup> STIGLITZ Joseph E. *et al. The Economic Role of the State*. Editado por Arnold Heertje (Basil Blackwell, en colaboración con el Bank Insinger de Beauifort NV). Publicado en castellano por el Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1993.

No es de extrañar, en consecuencia, que la contabilidad pública en nuestro país haya tenido un desarrollo muy importante en los últimos años y que el número de trabajos de investigación, no sólo en materia de normalización contable sino en el análisis y control de la actividad del sector, uso de indicadores, etc., haya crecido exponencialmente.

La información contable pública empleada para la evaluación de la actividad del sector público proviene de distintas fuentes o subsistemas contables, por lo que, en muchas ocasiones, se producen disfunciones a la hora de calcular e interpretar determinadas magnitudes. Un ejemplo típico lo constituye la cifra del déficit como indicador clave de la ejecución presupuestaria, que tiene varias mediciones según el modelo que estemos empleando <sup>6</sup>.

Por una parte, nos encontramos el modelo proveniente de la ejecución presupuestaria de gastos e ingresos, en adelante contabilidad presupuestaria, realizada de acuerdo con la normativa presupuestaria vigente en nuestro país. De la liquidación del presupuesto se derivan el resultado presupuestario y el cumplimiento del mandato establecido en la Ley de Presupuestos.

Por otra parte, las administraciones públicas elaboran la cuenta del resultado económico-patrimonial, conforme a las normas impuestas por el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aprobado por la Orden Ministerial de 6 de mayo de 1994. El Plan incorpora importantes novedades contables, con relación al estado de liquidación de presupuestos, conformando una contabilidad patrimonial o financiera, encaminada a elaborar unas cuentas anuales formuladas con claridad y que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

Al margen de estos dos modelos, nos encontramos con la contabilidad nacional, que presenta una visión del sistema de la circulación económica en nuestro país, tomando como base el Sistema de Cuentas Nacionales de la ONU y el Sistema Europeo de Cuentas (SEC 95). Dentro del sistema de contabilidad nacional, se establece una división por agentes institucionales, entre los que se encuentran las administraciones públicas para las cuales se presentan separadamente las distintas cuentas del sistema (cuenta de bienes y servicios, producción, renta, utilización de renta, capital, etc.).

Las tres herramientas citadas elaboran cuentas resumen de la actividad desarrollada por las administraciones públicas en lo referente a qué recursos se han recabado y cómo se han aplicado los mismos para el cumplimiento de los objetivos públicos. Es decir, en todos los casos se presentan el total de ingresos de las administraciones públicas durante un período de tiempo (denominados recursos en términos de contabilidad nacional) y los gastos realizados durante dicho período (denominados empleos en términos de contabilidad nacional).

---

<sup>6</sup> Así, periódicamente se presenta información sobre esta magnitud, expresada, tanto en términos de caja (déficit de caja) proveniente de la contabilidad presupuestaria, como en términos de contabilidad nacional (necesidad de financiación o saldo de la cuenta de capital de las administraciones públicas).

No obstante, dado que cada modelo utiliza criterios distintos, la comparación entre estos estados ofrece importantes diferencias no sólo en el resultado final, sino en las cifras que componen cada uno de los epígrafes. Por ejemplo, si comparamos en Ingresos «Impuestos directos», veremos cómo la cifra no coincide en los tres modelos, ya que se valora con criterios dispares.

El presente artículo tiene por objeto establecer una comparación entre los tres modelos, analizando las diferencias existentes y su justificación. Para ello, dividiremos el trabajo en las siguientes partes: en primer lugar, presentaremos de modo genérico cada uno de los modelos, sus normas de elaboración y la finalidad que se persigue con los mismos. Posteriormente, analizaremos las grandes diferencias existentes entre cada uno, primero desde la perspectiva teórica para, posteriormente, realizar un ejercicio tomando como base las cifras del Estado de 1996.

Por último, realizamos una pequeña incursión en el concepto de déficit, su medición y las alteraciones significativas que pueden producirse en el mismo.

## II. LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

Antes de comenzar la exposición sobre los distintos estados contables que suministran información sobre los gastos e ingresos públicos, vamos a detenernos brevemente en analizar cómo regula la legislación española la elaboración de las cuentas públicas.

La definición de la contabilidad pública recogida en la redacción primitiva de los artículos 122 y 123 de la Ley General Presupuestaria partía del establecimiento de un mecanismo de rendición de cuentas. En este sentido, el artículo 123.1 señalaba: «La sujeción al régimen de la contabilidad pública lleva consigo la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado».

El planteamiento que contiene la actual redacción de estos artículos después de la modificación de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, viene a ser el mismo, si bien ya no define la contabilidad pública como obligación de rendir cuentas, sino que se limita a establecer dicha obligación de rendición de cuentas al señalar el artículo 122 que: «El Estado y las Entidades integrantes del Sector público estatal quedan sometidos a la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado».

Esta definición inicial que se ha convertido en planteamiento con la modificación legal de diciembre de 1998 obedece a la concepción tradicional de la hacienda clásica decimonónica que estaba guiada por el principio de neutralidad financiera y en la que el Estado tenía que atender únicamente a un conjunto de servicios públicos y de actividades económicas limitadas y concretas (principio de gestión mínima o presupuesto mínimo), ya que consideraban el gasto público como un consumo improductivo.

Se definen y se regulan los sistemas de rendición de cuentas pero no los mecanismos de información; estas insuficiencias legales limitan los posibles desarrollos de la contabilidad pública como sistema de información económico-financiera.

A partir de esta concepción de la contabilidad pública se regula de forma minuciosa la rendición de cuentas e incluso los mecanismos de verificación y control de la legalidad, pero no contiene qué estados financieros de las diferentes entidades tienen que hacerse públicos y cómo los diferentes usuarios de la información pueden acceder a ellos. Tampoco se concretan las obligaciones de revisión y verificación de dicha información con el fin de ver si se ha elaborado con arreglo a los principios y normas contables establecidos.

La nueva redacción de la Ley General Presupuestaria se limita a señalar, al igual que la anterior redacción, en el artículo 131 la información que se hace pública, y en este artículo no se incluye ninguno de los documentos contables que forman las cuentas anuales:

- «1. El Ministerio de Economía y Hacienda publicará en el "Boletín Oficial del Estado" los siguientes datos mensuales:
  - a) De movimiento del Tesoro por operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias, y de su situación.
  - b) De las operaciones de ejecución del Presupuesto del Estado y de sus modificaciones.
  - c) De las demás que se consideren de interés general.
2. La Intervención General de la Administración del Estado, con periodicidad mensual, remitirá a las Comisiones de Presupuestos del Congreso de los Diputados y del Senado información sobre la ejecución de los presupuestos».

De esta manera, a pesar de estar regulado en el PGCP todo el marco técnico de información a través de los documentos contables que integran las cuentas anuales (balance, cuenta del resultado económico-patrimonial, estado de liquidación del presupuesto y memoria) y que constituyen la información que necesariamente debía ser accesible a la pluralidad de agentes económicos o sociales interesados en la situación de las diferentes entidades públicas, sin embargo, su obtención o uso sólo puede ser por la vía de la petición de favor ya que no se encuentran ni publicadas ni depositadas en lugar alguno al que pueda acceder cualquier ciudadano.

Por último, debemos destacar el esfuerzo realizado en la redacción de la Nueva Ley General Presupuestaria, en fase de borrador a la fecha de redacción de este trabajo. Concretamente, el borrador de 9 de febrero de 1999 mejora sustancialmente la definición de contabilidad pública, al definirla ya como un sistema de información, tal y como puede verse en su artículo 192.1:

«La contabilidad del sector público se configura como un sistema de información económico-financiera sobre la actividad desarrollada por las entidades integrantes del mismo».

### III. LA INFORMACIÓN CONTABLE SOBRE GASTOS E INGRESOS PÚBLICOS EN CONTABILIDAD PÚBLICA

#### 1. La cuenta del resultado económico-patrimonial.

Uno de los estados financieros más importantes en el ámbito empresarial lo constituye la cuenta de resultados o cuenta de pérdidas y ganancias. Ésta se constituye en la gran medidora de los resultados de las empresas en cuanto que su finalidad es establecer la cifra del excedente periódico del negocio.

La cifra de beneficios o pérdidas, en el ámbito empresarial, tiene una enorme trascendencia, pues se constituye en la base para el cálculo de la rentabilidad de la actividad y de la gestión del negocio, sirve de referencia para la política de dividendos, informa a terceros sobre la capacidad de generar recursos de las empresas, se toma como soporte para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, etc.

En torno al cálculo del resultado periódico, la contabilidad ha desarrollado todo un arsenal de principios contables y normas de valoración que tienen como único fin establecer una adecuada medición del *stock* de inversión residual en el negocio y, consecuentemente, ofrecer una cifra válida del excedente. Para ello, la contabilidad ha tomado como punto de partida algunos principios clave como el principio de prudencia, que encierra una idea básica de conservación del capital.

El PGCP, aprobado por Orden Ministerial de 6 de mayo de 1994, ha establecido unos modelos de cuentas anuales que guardan importantes similitudes con las cuentas del Plan General de Contabilidad (PGC), en cuanto a la contabilidad patrimonial se refiere. Adicionalmente, los principios contables y las normas de valoración previstas en el texto del Plan público no difieren, en esencia, de los contemplados en el PGC-90 para el cálculo del excedente periódico. Esto ha traído consigo el que algunos autores se planteen la validez y utilidad del modelo contable previsto para las administraciones públicas, cuando éste elabora unas cuentas enfocadas al cálculo del resultado <sup>7</sup>.

Con independencia de lo expuesto, resulta evidente que no se puede extrapolar la utilidad que tiene la cuenta de pérdidas y ganancias en las empresas al ámbito de las administraciones públicas. Mientras que en las empresas el excedente es un indicador importante de la gestión realizada, en las administraciones públicas el resultado no puede ser catalogado de esa manera. ¿Tendría algún sentido el que el alcalde de un Ayuntamiento anunciara a sus ciudadanos con orgullo que la cuenta de resultados del Municipio arrojaba un saldo positivo de  $x$  millones y, en consecuencia, el Ayuntamiento había realizado una buena gestión?

<sup>7</sup> GARCÍA, M. y GARCÍA C., «El modelo contable de las administraciones públicas». *Revista Partida Doble*, número 94, octubre 1994. Págs. 39-48.

Tal y como se ha puesto de referencia en otros trabajos <sup>8</sup>, en las entidades no lucrativas la cifra final de beneficio, como se entiende en el ámbito lucrativo, carece de sentido y no puede erigirse en indicador de la gestión de la entidad, ya que su finalidad no es la de un excedente sino la de cumplir con los objetivos marcados para el sector público, es decir, prestación de servicios públicos y realización de procesos de redistribución de renta y riqueza.

La Intervención General del Estado, en el Documento número 7 de «Principios Contables Públicos» <sup>9</sup>, define el resultado económico-patrimonial de un ejercicio como «la variación de los Fondos Propios de la entidad producida en dicho período como consecuencia de sus operaciones de naturaleza presupuestaria y no presupuestaria». De hecho, el saldo de la cuenta pasa a denominarse ahorro o desahorro, de tal manera que un beneficio (desde el punto de vista empresarial) constituye un ahorro en la contabilidad pública, ahorro que incrementa los fondos propios de la entidad.

Desde este punto de vista, ANTHONY <sup>10</sup> indica un posible significado del saldo de la cuenta del resultado económico-patrimonial.

Según este autor, la cuenta analizaría si la administración pública ha realizado su actividad de prestación de servicios públicos y redistribución de renta dentro de las posibilidades económicas que le posibilitan sus ingresos. Así, un saldo favorable indicaría que la entidad no ha aplicado todos los recursos generados durante un período, generando ahorro, mientras que, en caso negativo, estaríamos ante una situación en la que se consumen recursos ya generados en otros ejercicios (algo poco probable) o con cargo a ingresos del futuro. Este mismo concepto de ahorro o desahorro ha vuelto a ser utilizado por el ICAC a la hora de diseñar la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos.

Concepto similar es el que maneja HENKE <sup>11</sup> al afirmar que «la cuenta de resultados debería mostrar en qué medida los contribuyentes de cada período han soportado el coste de los servicios prestados».

<sup>8</sup> GIMÉNEZ, F., «La información externa y la información para la gestión en entidades no lucrativas». *Revista Partida Doble*, número 58. Julio 1995. Pág. 63.

«La contabilidad en las instituciones de la Iglesia Católica. Marco legal y situación actual». *Comunicación a los VIII Encuentros ASEPUC*. Alicante 98. Págs. 633 a 646.

<sup>9</sup> INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, «Principios Contables Públicos». *Documentos 1 a 8*. Documento 7 «Información económico-financiera pública». Pág. 177. Madrid 1994.

<sup>10</sup> ANTHONY, R.N., «Making sense of Nonbusiness Accounting», *Harvard Business Review*, mayo-junio 1980. Pág. 87.

<sup>11</sup> HENKE, E. O. «Governmental Financial Statements-Generational Equity Reporting», *The Governmental Accountants Journal*, primavera 1987, pág. 20, citado por BENITO, B. y VELA, J.M., «Análisis e interpretación de los estados contables de las administraciones públicas». *Revista Hacienda Local*. Volumen XXVIII, número 82, enero-abril 1998. Pág. 99.

Dado que esta cuenta es fruto del «modelo» de la contabilidad económico-patrimonial, ésta se conforma de acuerdo con los principios contables y normas de valoración contenidos en el PGCP. Mención especial merece, sobre otros principios, la aplicación del principio de devengo <sup>12</sup>, que ha supuesto un cambio fundamental en los hábitos de contabilización de las entidades públicas, acostumbradas a utilizar criterios de legalidad formal.

El avance, desde el punto de vista de la técnica contable empleada, con la implantación, no sólo del principio de devengo, sino de todos los principios contables contenidos en el PGCP, es de gran importancia. Además, sitúa a la contabilidad pública en un nivel mucho más cercano a los criterios establecidos por el Sistema Nacional de Cuentas de la ONU y por el Sistema Europeo de Cuentas, tanto en su versión de 1978, como en el reciente aprobado SEC 95, al cual comenzaron a adaptarse las cuentas de nuestro país en la primavera de 1999 <sup>13</sup>.

En este sentido consideramos un avance total el texto definitivo dado al principio de devengo en el PGCP frente a la redacción inicial contenida en el Documento número 1 de la IGAE «Principios Contables Públicos» que obligaba para la imputación de los derechos y obligaciones a los correspondientes presupuestos el que previamente se dictasen los actos administrativos de reconocimiento del derecho o de la obligación derivados del hecho económico fuese cual fuese la realidad de los mismos.

En resumen, podemos afirmar que la cuenta del resultado económico-patrimonial tiene un alcance muy distinto en el ámbito público con relación al privado. Aquí se trata de un indicador del equilibrio económico de la entidad pública <sup>14</sup>, informando del ahorro o desahorro, ofreciendo datos sobre la tendencia o evolución de la solvencia de la entidad y su capacidad para generar servicios públicos en el futuro <sup>15</sup>. No obstante, deben conocerse sus limitaciones entre las que destacan:

- La falta de significación de los resultados parciales <sup>16</sup> (mensuales, trimestrales, etc.), puesto que tanto los gastos como, sobre todo, los ingresos, no tienen una distribución homogénea a lo largo del ejercicio, no existiendo una correlación entre ingresos generados y gastos aplicados en períodos inferiores al ejercicio económico. Esto es debido tanto a la estacionalidad de los ingresos, como a la propia dinámica de ejecución del presupuesto, que conlleva el que a final de año se ejecute un porcentaje muy significativo de gastos.

<sup>12</sup> MONTESINOS, V., «La introducción del criterio de devengo en los presupuestos públicos: consideraciones generales». *Presupuesto y Gasto Público*, número 20, Madrid 1996. Págs. 61-75.

<sup>13</sup> INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, *Acto de presentación del Sistema Europeo de Cuentas Nacional y Regionales*. Febrero 1996. Pág. 11.

<sup>14</sup> BOLUFER PASCUAL, J.J., «Análisis comparativo de los resultados económico-patrimoniales, presupuestarios y financieros». *Revista Partida Doble*, número 25, julio-agosto 1992. Pág. 55.

<sup>15</sup> MENOYO, J.L. y DE CASO, J.C., «El concepto de resultado en las administraciones públicas». *Revista Partida Doble*, número 7, diciembre 1990. Pág. 61.

<sup>16</sup> BOLUFER PASCUAL, J.J., «Análisis...». *Ob. cit.* Pág. 55.

- La clasificación de los gastos incluidos en la cuenta, según la naturaleza de los mismos, no ofrece información sobre la gestión <sup>17</sup>, ni sobre el empleo de los recursos para atender las funciones básicas del sector. En este sentido, la clasificación funcional de la liquidación presupuestaria ofrece una mayor información sobre el destino o aplicación de los recursos públicos.

Otro aspecto a tener en cuenta en relación con este estado financiero es la falta de publicidad del mismo. Frente al ámbito privado, donde las cuentas anuales son depositadas en el Registro Mercantil y puestas a disposición pública, no ocurre lo mismo con la cuenta del resultado económico-patrimonial de las entidades públicas, donde el acceso a esta información es mucho más restringido.

Concretamente, en el subsector Estado, la cuenta del resultado económico-patrimonial no aparece reflejada en ninguna publicación oficial de la Intervención General del Estado o cualquier otro organismo del Ministerio de Economía y Hacienda. La información que utilizaremos en este trabajo, en consecuencia, no proviene de datos públicos sino de la Cuenta General del Estado entregada al Tribunal de Cuentas y que ha sido facilitada por la propia Intervención General.

## 2. La liquidación presupuestaria.

Si algo ha caracterizado a la contabilidad pública, desde hace muchos años, ha sido su marcado carácter presupuestario. En palabras del famoso hacendista alemán NEUMARK <sup>18</sup>, el presupuesto es «el resumen sistemático, confeccionado en períodos regulares de las previsiones, en principio obligatorias de los gastos proyectados y de las estimaciones de los ingresos previstos para cubrir dichos gastos».

El presupuesto es la gran herramienta de actuación económica de una entidad pública, donde se concreta el plan económico a desarrollar. En el contexto actual de Estado del Bienestar, con una importantísima expansión del sector público <sup>19</sup>, el presupuesto viene a cuantificar el volumen total de recursos que va a emplear la administración y cómo van a ser recabados.

De hecho, es la propia Constitución Española la que regula la existencia de los Presupuestos Generales del Estado, su mecanismo de elaboración y aprobación, su ejecución (art. 134) y su control a través del Tribunal de Cuentas (art. 136).

<sup>17</sup> PINA, V., «Análisis de las cuentas anuales públicas». *Revista Presupuesto y Gasto Público*, número 13, Madrid 1994. Pág. 107.

<sup>18</sup> Tomado de MORA SANCHO, F., «El presupuesto como elección social» dentro del *Manual de Hacienda Pública*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1995. Pág. 210.

<sup>19</sup> *Ob. cit.* Pág. 220.

Asimismo, y lo que es más importante, el presupuesto plantea un problema de elección, es decir, en él se plantean cuáles son las prioridades a abordar por el Estado, si hablamos de los Presupuestos Generales del Estado, cuantificando su importe. En el contexto social en el que nos movemos, donde las demandas sociales reclamando recursos públicos son innumerables, el presupuesto establece un orden o prioridad en relación con la actividad del sector y el destino de los recursos públicos. Se trata, en definitiva, de un problema de elección social.

No es de extrañar, en consecuencia, que la Ley de Presupuestos Generales del Estado sea una de las normas más importantes debatidas en las Cortes y cuya aprobación ha condicionado, en los últimos años, la permanencia del ejecutivo y la continuidad de la legislatura. Aprobada en las Cortes, su contenido condicionará la actividad del ejecutivo, marcando el nivel máximo de gastos a efectuar y su distribución en los programas aprobados.

No obstante, como tendremos ocasión de analizar, las posibilidades previstas en la Ley General Presupuestaria de modificación de créditos permiten, en la práctica, alterar ese equilibrio presupuestario, incrementando las partidas presupuestarias de gasto. Este hecho, unido al carácter estimativo de los ingresos, da lugar, en la práctica, a la generación de desequilibrios y déficit.

En todo caso, el presupuesto encierra una autorización administrativa de gastos que requiere un sistema contable propio para su control. La contabilidad presupuestaria, con mucha más tradición en nuestro país en el ámbito público que la contabilidad económico-patrimonial, toma como base de regulación la Ley General Presupuestaria <sup>20</sup>.

La contabilidad presupuestaria adapta sus criterios contables a las diferentes fases de ejecución del presupuesto (autorización, disposición, reconocimiento de la obligación, propuesta de pago y pago en el caso de los gastos) y al proceso administrativo del control de los mismos. En consecuencia, esta contabilidad se aleja de algunos principios contables básicos del modelo económico-patrimonial, algunos de gran importancia como puede ser el devengo.

Uno de los mayores puntos de discrepancia, como tendremos ocasión de analizar posteriormente, radica en el momento de reconocimiento del gasto y la obligación correspondiente de pago. Mientras el principio de devengo atiende a la corriente real de bienes y servicios, en la contabilidad presupuestaria, el reconocimiento de obligación es un acto administrativo y que está condicionado a la existencia de crédito suficiente. Puede darse el caso, como apunta BAREA <sup>21</sup>, que gastos efectivamente realizados no queden reconocidos, generando diferencias con los datos ofrecidos por la contabilidad económico-patrimonial e incluso por la contabilidad nacional.

<sup>20</sup> Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, y modificado en la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

<sup>21</sup> BAREA, J., «Los problemas para la determinación del déficit público». *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, número 3. Madrid 1993. Pág. 218. El ejemplo propuesto es el del déficit del INSALUD anterior a 1992.

Adicionalmente, otra de las magnitudes comúnmente utilizadas en el análisis es la ejecución del presupuesto en términos de caja, es decir, la comparación entre pagos efectuados e ingresos recaudados, calculándose el déficit de caja no financiero (comparación de los grupos 1 a 7 del presupuesto). Esta magnitud, comúnmente utilizada para el control y medición del déficit público, ofrece importantes diferencias con la magnitud del déficit público elegida por el Tratado de la Unión Europea, que opta por el concepto de necesidades de financiación en términos de contabilidad nacional (saldo de la cuenta de capital para el sector de administraciones públicas).

La conciliación entre ambos datos para el Estado la podemos encontrar en las publicaciones periódicas de la IGAE «Actuación Económica y Financiera de las Administraciones Públicas», donde se analizan las diferencias entre ambos conceptos.

Para 1996, año que hemos tomado como base en nuestro estudio, se aprecia un desfase de 1.181 miles de millones de pesetas, siendo superior en esa cifra el déficit de caja a las necesidades de financiación; algo que ha ocurrido tradicionalmente en los últimos años, con la excepción de 1995, por la aplicación del Real Decreto-Ley 12/1996, de 26 de julio.

### 3. La contabilidad nacional.

El último modelo contable que vamos a emplear en nuestro estudio corresponde a la contabilidad nacional de España, en tanto en cuanto refleja la actividad económica de las administraciones públicas.

La contabilidad nacional de España tiene sus orígenes en el Sistema de Cuentas Nacionales aprobado por la ONU en 1968 y el Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas (2.<sup>a</sup> edición 1978, versión española en 1988). Por otra parte, en 1993 la ONU ha aprobado un nuevo sistema de cuentas; así como la Unión Europea (SEC 95), por el que los Estados integrados comenzaron a suministrar información en dicho formato en la primavera de 1999.

El SEC 95, como modelo de referencia de la contabilidad nacional de España, «constituye un marco contable comparable a escala internacional cuyo fin es realizar una descripción sistemática y detallada de una economía en su conjunto, sus componentes y sus relaciones con otras economías»<sup>22</sup>. Asimismo, dentro de las aplicaciones del SEC se contempla el que la contabilidad nacional, bajo este modelo, pueda utilizarse para analizar y evaluar «el papel de las administraciones públicas»<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Sistema Europeo de Cuentas «SEC 95». EUROSTAT. Bruselas 1996. Pág. 1.

<sup>23</sup> *Ob. cit.* Pág. 2.

El modelo aplicado actualmente en España no incluye un apartado específico destinado al estudio de los principios contables aplicables, aunque de la lectura del mismo se puede desprender, como apuntan BAREA y PEINADO <sup>24</sup>, la aplicación de algunos de los principios contables como el de devengo y el de imputación a la transacción.

Existe una conexión importante entre el PGCP y la contabilidad nacional ya que el primero reconoce expresamente que uno de los fines es el de «suministrar la información precisa para la elaboración de las cuentas económicas del sector público» <sup>25</sup>.

La normalización a nivel internacional de la contabilidad nacional tiene una gran importancia para las administraciones públicas, ya que este modelo es el que se utiliza para el cálculo del déficit público en la Unión Europea, según se establece en el protocolo adicional del Tratado de Maastricht.

El concepto de déficit público, calculado como el saldo de la cuenta capital (capacidad o necesidad de financiación), se obtiene por la diferencia entre los recursos y los empleos, tanto corrientes como de capital del agregado de administraciones públicas.

En el caso del Estado, la liquidación de los Presupuestos Generales, publicada por la Intervención General del Estado, incluye siempre el resumen de las cifras de gastos e ingresos en rúbricas de contabilidad nacional.

#### IV. COMPARACIÓN DE LAS CIFRAS DE INGRESOS Y GASTOS DE LOS TRES MODELOS. ASPECTOS GENERALES

Hemos visto anteriormente que cada uno de los tres modelos elabora distinta información contable tomando como base la misma actividad económica desarrollada por las administraciones públicas. El propósito de este trabajo consiste en comparar las cifras en los tres modelos analizando las diferencias surgidas.

Para ello, hemos tomado como base los siguientes estados financieros correspondientes al Estado:

- Cuenta del resultado económico-patrimonial de 1996.
- Liquidación del presupuesto del Estado de 1996 (capítulos 1 a 7).
- Detalle de gastos e ingresos del Estado en rúbricas de contabilidad nacional.

<sup>24</sup> BAREA, J. y PEINADO, J.L., «Metodología para el examen de integración en la Unión Europea». Incluido en *Déficit Público y convergencia europea*. Ed. Price Waterhouse. Madrid 1997.

<sup>25</sup> MARTÍNEZ MANZANEDO, R., «Las Administraciones públicas en el marco del Sistema Europeo de cuentas económicas integradas (SEC). Comentarios sobre la elaboración de las cuentas económicas». *Presupuesto y Gasto Público*, número 13. Madrid 1994. Pág. 124.

De la lectura de los tres estados financieros que aparecen adjuntos, podemos concluir que existen importantes diferencias en la conformación de los gastos e ingresos así como en el saldo final de los mismos. Así, de acuerdo con la cuenta del resultado económico-patrimonial, la diferencia entre gastos e ingresos es de 2.537,4 miles de millones de pesetas, frente a los 2.855,8 miles de millones de diferencia en la liquidación presupuestaria de los capítulos 1 a 7 de gastos e ingresos en la fase de derechos y obligaciones reconocidas. Por último, la contabilidad nacional arroja un saldo de necesidades de financiación de 2.502,1 miles de millones de pesetas. Por último, si comparáramos las cifras con el denominado déficit de caja, que asciende a un total de 3.683,3 miles de millones, las diferencias son todavía más importantes.

Dado que la contabilidad presupuestaria continúa teniendo una enorme importancia compararemos, en primer término, las cifras de la contabilidad presupuestaria con las extraídas de la contabilidad nacional para, a continuación, comparar la contabilidad presupuestaria con la cuenta del resultado económico-patrimonial.

## V. CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y CONTABILIDAD NACIONAL

Para realizar esta comparación hemos tomado como base los siguientes datos:

- *Contabilidad presupuestaria.* Liquidación presupuestaria de 1996 a nivel de derechos y obligaciones reconocidas, capítulos 1 a 7. Dicha información se ha obtenido de las publicaciones de la IGAE:
  - Actuación económica y financiera de las administraciones públicas año 1996. Avance 1997.
  - Liquidación del presupuesto 1996.
  - Estadísticas de ejecución del presupuesto. Diciembre 1996 y 1997, cotejando dicha información con la presentada en Internet por la Dirección General de Presupuestos.
- *Contabilidad nacional.* La información aquí recogida está tomada de las siguientes fuentes:
  - Cuentas Financieras de la Economía Española. Banco de España (1988-1997).
  - Cuentas de las administraciones públicas, 1995.
  - Boletín de Información Estadística del Sector Público.
  - Actuación económica de las administraciones públicas, 1996.
  - Estadísticas de ejecución del presupuesto. Diciembre 1996 y 1997.

Por tanto, en ambos casos se trata de fuentes públicas a disposición de todos los ciudadanos.

Como hemos comentado, a nivel global se aprecian las siguientes diferencias:

	CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA CAPÍTULOS 1 A 7	CONTABILIDAD NACIONAL	DIFERENCIA
TOTAL GASTOS .....	18.303,9	18.037,8	266,1
TOTAL INGRESOS .....	15.448,1	15.535,7	- 87,6
Necesidades de financiación .....	2.855	2.502,1	353,7

Según los datos indicados, existe una diferencia significativa en gastos de más de 266.000 millones, siendo mayor el importe de los derechos reconocidos de la contabilidad presupuestaria, frente a los gastos de contabilidad nacional. En el capítulo de ingresos observamos que los recogidos en la contabilidad presupuestaria son inferiores en 87.600 millones a los indicados en contabilidad nacional. El resultado final arroja un resultado menos desfavorable en la contabilidad nacional en 353.700 millones, con lo que la cifra de déficit público del Estado para 1996 se sitúa en 2.502 millones de pesetas (un 3,4% del PIB).

Estas diferencias tan notables, cuyo estudio pormenorizado veremos a continuación, obedecen al distinto tratamiento contable que determinadas operaciones tienen según el modelo. En concreto, merece la pena destacar que mientras que la contabilidad nacional utiliza el criterio de devengo para valorar sus gastos, no ocurre lo mismo en la contabilidad presupuestaria donde las obligaciones son reconocidas mediante un acto administrativo que está condicionado, entre otros aspectos, a la existencia de crédito presupuestario suficiente.

Por ello, han podido darse situaciones, como las comentadas por BAREA, que determinados gastos efectivamente realizados en el INSALUD, no fueran reconocidos como obligaciones de pago en el ejercicio en que se produjeron por falta de partida presupuestaria. El PGCP, conociendo esta situación, establece de modo explícito la cuenta 409 «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», «cuenta acreedora que recoge las obligaciones derivadas de gastos realizados en bienes y servicios recibidos para las que no se ha producido su aplicación a presupuesto».

No obstante, en 1996 nos encontramos con la aprobación del Real Decreto-Ley 12/1996, de 26 de julio, por el que se conceden créditos extraordinarios por importe de 721.169.740.000 pesetas para atender a obligaciones de ejercicios anteriores y regularizar anticipos de fondos (BOE de 30 de julio de 1996). Estos 721 miles de millones se imputan presupuestariamente al ejercicio 1996, para lo cual se dotan los créditos extraordinarios oportunos, mientras que en términos de contabilidad nacional, los gastos se imputan a los ejercicios en que se hubieran producido los mismos. De ahí que en 1996 nos encontremos con un año muy peculiar, ya que el impacto del Real

Decreto-Ley 12/1996 ha compensado las diferencias entre las cifras del modelo presupuestario y el de contabilidad nacional que, por lo general, suelen tener signo contrario, tal y como veremos posteriormente.

## 1. Diferencias en ingresos entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad nacional.

De acuerdo con los datos analizados, nos encontramos con una diferencia de 87.600 millones entre ambas contabilidades, siendo superior el importe de la contabilidad nacional, como viene reflejado en la tabla adjunta que aparece en la página 197 de este trabajo.

Veamos el desglose capítulo a capítulo.

### Capítulo I. *Impuestos directos.*

El total de derechos reconocidos por el capítulo I de ingresos para 1996 asciende a 7.215,8 miles de millones de pesetas. Una vez deducidas las cotizaciones sociales, que se tendrán en cuenta en contabilidad nacional en capítulo aparte, nos queda un importe de 7.116,6. Por su parte, el importe ofrecido por la contabilidad nacional es de 7.196 miles de millones, por lo que nos encontramos con una diferencia de 79,4 miles de millones.

Las diferencias se deben a las siguientes causas:

- *Asignación a la Iglesia Católica (+19 miles de millones).* De acuerdo con la Ley de Presupuestos de 1996, la Iglesia Católica recibió, durante 1996, 19 mil millones a cuenta de la asignación tributaria para fines religiosos y otros. De acuerdo con el texto de la Ley, esta cantidad se deduce, en contabilidad presupuestaria, de los ingresos por IRPF. Por su parte, en contabilidad nacional, no se resta de ingresos, apareciendo dicha cuantía en IRPF y su contrapartida en gastos en la rúbrica de subvenciones.
- *Redistribución del capítulo de tasas. (81,5 miles de millones).* La contabilidad nacional no contempla el capítulo destinado a tasas, por lo que realiza una redistribución de las mismas en distintos capítulos de ingresos y de minoración de gastos. En este caso, las tasas fiscales, recursos y recargos se distribuyen proporcionalmente entre el Impuesto sobre la Renta, Impuesto sobre el Valor Añadido e impuestos ligados a la importación. Por ello, la cifra de ingresos de la contabilidad nacional por este epígrafe aparece incrementada en 81,5 miles de millones.
- *Devoluciones de retenciones de capital a extranjeros y otros (-21,1 miles de millones).* El resto de la diferencia que no corresponde a los anteriores aspectos se produce por la devolución de retenciones de capital a extranjeros, contemplada en términos de contabilidad nacional como minoración de ingresos, así como otros ajustes de pequeña cuantía como el efecto de las privatizaciones en el Impuesto sobre Sociedades.

## Capítulo II. Impuestos indirectos.

En este caso comparamos la cifra del capítulo II del presupuesto de ingresos (5.936,2 miles de millones) con la obtenida en contabilidad nacional denominada Impuestos sobre la producción (5.582,7). Las importantes diferencias surgidas (353,5 miles de millones) son motivadas por los siguientes aspectos:

- *Aportación de España al presupuesto comunitario (- 522 miles de millones)*. En las cifras de la contabilidad nacional se deduce de la recaudación por impuestos la parte correspondiente que va a configurar la aportación de España al presupuesto comunitario por estos impuestos. Por su parte, en la contabilidad presupuestaria los ingresos aparecen íntegros, incluyéndose la aportación al presupuesto comunitario en el capítulo de gastos por transferencias corrientes.
- *Redistribución del capítulo de tasas (+147,5 miles de millones)*. Como ya hemos comentado, la contabilidad nacional no contempla el capítulo destinado a tasas, por lo que aquellas de naturaleza fiscal, recursos y recargos se distribuyen proporcionalmente a los impuestos directos e indirectos.
- *Operaciones del Tesoro (+39 miles de millones) e insolvencias (- 17 miles de millones)*. Las denominadas operaciones consisten en ingresos efectivamente recaudados pero que no han sido aplicados al presupuesto. Aparecen sumando, ya que sí se recogen como tales en la contabilidad nacional. Por su parte, las insolvencias reflejan por 17.000 millones una pequeña cuantía estimada por la contabilidad nacional de ingresos que no se van a cobrar y que, por tanto, minoran la cifra total.

## Capítulo III. Tasas.

El concepto de tasas no es recogido en la contabilidad nacional, por lo que el volumen total consignado en la contabilidad presupuestaria es redistribuido en términos de contabilidad nacional de la siguiente manera:

- *Capítulo I de ingresos (- 81,5 miles de millones)*. Ya comentado anteriormente.
- *Capítulo II de ingresos (- 147,5 miles de millones)*. Ya comentado anteriormente.
- *Capítulo IV Transferencias corrientes (- 68,6 miles de millones)*. El importe de tasas correspondiente a reintegros se traslada al capítulo IV, al considerarse transferencias a familias.
- *Capítulo VIII Activos financieros (- 22,2 miles de millones)*. El importe correspondiente a ingresos por operaciones *swaps* se incluye en la cuenta financiera y no afecta en términos de déficit, ya que es una variación de activos financieros.
- *Precios públicos y otros (- 51,7 miles de millones)*. Estos conceptos se trasladan en contabilidad nacional a los gastos como menor consumo intermedio, tal y como veremos posteriormente.

- *Prima de emisión de deudas (-119,8 miles de millones)*. La contabilidad presupuestaria refleja un ingreso por el diferencial de tipos de interés surgido entre el momento en que se decide la emisión de deuda y el momento en que ésta se hace efectiva. Así, dada la coyuntura de tipos de interés a la baja, la contabilidad presupuestaria ha incluido como ingreso 119,8 miles de millones que la contabilidad no contempla.

#### Capítulo IV. Transferencias corrientes.

El capítulo de transferencias corrientes coincide en su denominación en ambas contabilidades. En este caso, se aprecia una diferencia de 91,1 miles de millones reflejados en más en la contabilidad nacional. Las diferencias significativas son las siguientes:

- *Reintegros (+ 68,6 miles de millones)* y otras cuantías pertenecientes al capítulo 3 de la contabilidad presupuestaria que son reflejados en contabilidad nacional como si se tratara de una transferencia corriente.
- *Traspaso del capítulo VI (+10,4 miles de millones)*. Determinadas operaciones de enajenación de inversiones consideradas así en la contabilidad presupuestaria son entendidas por la contabilidad nacional como transferencias corrientes, por lo que se produce el consiguiente reajuste.
- *Otros ajustes (+12,1 miles de millones)*. Durante 1996, el Estado recibió de la Seguridad Social 12,1 miles de millones en concepto de intereses de préstamo. En la contabilidad presupuestaria se reflejaron en consecuencia, dentro del capítulo V de Ingresos patrimoniales. Por contra, en la contabilidad nacional se entendía que se trata de una transferencia corriente, por lo que se incrementa el ingreso en este epígrafe, disminuyéndose en «otros recursos corrientes».

#### Capítulo V. Ingresos patrimoniales.

En este capítulo se observa una diferencia entre ambas contabilidades de 54,1 miles de millones, siendo superior el importe de la contabilidad presupuestaria. Las diferencias surgidas son las siguientes:

- *Intereses condonados al ICO (+17,7 miles de millones)*. Durante 1996, se produjo, por parte del Estado, la condonación de intereses al Instituto de Crédito Oficial. Ni los intereses devengados, ni la condonación de los mismos, fueron reflejados por la liquidación presupuestaria. La contabilidad nacional, por su parte, registra como ingreso los intereses correspondientes y como gasto la condonación de los mismos, como veremos posteriormente.
- *Dividendos de privatizaciones (- 113,0 miles de millones)*. Una de las partidas más controvertidas en la relación contabilidad presupuestaria-contabilidad nacional es la referida al efecto económico de las privatizaciones. De acuerdo con los criterios de la contabilidad

presupuestaria, en el caso de que el Estado vendiera sus participaciones directas en una empresa, la operación se contabilizaría en el capítulo VIII Activos financieros. No obstante, eso no ocurre cuando la participación la tiene el Estado a través de una sociedad interpuesta. La operación se plantea como una venta de la sociedad interpuesta, cuyos beneficios se entregan al Estado vía dividendos, figurando éstos en el capítulo V Ingresos patrimoniales. Este sistema ha sido empleado, no sólo por España, sino por otros países de nuestro entorno con el objetivo de reducir su déficit público. No obstante, la contabilidad nacional establece claramente <sup>26</sup> que dichas operaciones no pueden ser catalogadas en la rúbrica R44 «dividendos y otras rentas distribuidas por las empresas» como se ha venido haciendo en España años atrás, sino dentro de la rúbrica F62 «otras participaciones de la cuenta financiera», que no afecta al déficit. BAREA y DIZY <sup>27</sup> ya indicaban que contabilizar estas operaciones como dividendos da lugar a que «se desvirtúe la realidad económica de la transacción, no dando la imagen fiel de la actividad económica, minusvalorando la necesidad de financiación de las Administraciones Públicas», y «se enmascare el esfuerzo que España debe realizar para conseguir una convergencia sostenida», ya que estas rentas son ocasionales y no se perpetúan en el tiempo.

- *Seguridad Social. Ingreso de intereses (- 12,1 miles de millones)*. Se trata del ajuste de trasvase comentado en el capítulo IV.
- *Dividendos no contabilizados (+7,5 miles de millones)*. Se trata de dividendos efectivamente percibidos durante 1996 pero que todavía no están aplicados presupuestariamente, por lo que aparecen exclusivamente en la contabilidad nacional.
- *Cooperación internacional (+ 45,8 miles de millones)*. Esta diferencia positiva surge por la percepción de ayudas de la Unión Europea del Fondo Social Europeo (+ 53,5) que en términos de contabilidad nacional se registran como cooperación internacional corriente, mientras que en términos presupuestarios se ha considerado transferencia de capital. Por otro lado, existe un ajuste negativo en variación de operaciones del Tesoro debida a ingresos devengados en ejercicios distintos a 1996, pero consignados presupuestariamente en éste.

## Capítulo VI. Enajenación de inversiones reales.

El importe fundamental de este capítulo presupuestario se encuentra incluido en el epígrafe de Transferencias corrientes, tal y como vimos en el capítulo IV.

<sup>26</sup> BAREA, J. y DIZY, D., *¿Está el Estado español en quiebra?* Ed. Encuentro. Madrid 1995. Págs. 76-79.

<sup>27</sup> *Ob. cit.* Págs. 78-79.

## Capítulo VII. Transferencias de capital.

Este apartado del presupuesto lo comparamos con los siguientes epígrafes de contabilidad nacional del apartado de recursos de capital: transferencias de capital entre administraciones públicas, ayudas a la inversión y otras transferencias de capital. La diferencia entre ambas contabilidades de 22,6 miles de millones a favor de la contabilidad presupuestaria se explica de acuerdo con los siguientes apartados:

- *Cooperación internacional corriente (+53,5)*. Se trata del ajuste comentado en el capítulo V.
- *Operaciones del Tesoro (+30,9)*. En este caso, nos encontramos con ingresos devengados en 1996 y consignados en contabilidad nacional que no se han afectado al presupuesto.

### Epígrafes de ingresos de contabilidad nacional no incluidos.

Al margen del repaso efectuado por el presupuesto de ingresos, nos queda por reseñar algunas rúbricas contempladas por la contabilidad nacional que no tienen una correlación directa con las cifras del presupuesto. En todos estos casos, el ajuste supone un incremento de los ingresos aunque, como veremos a continuación, se trata, en su mayoría, de apuntes con contrapartida en gastos. Son los siguientes:

- *Excedente bruto de explotación (+189 miles de millones)*. En términos de contabilidad nacional, los bienes y servicios producidos por entidades no de mercado se valoran por sus costes totales de producción, incluyendo el consumo de capital fijo<sup>28</sup>. Dado que la contabilidad presupuestaria no contabiliza amortizaciones, se produce un ajuste en gastos por el importe estimado de las mismas. La contrapartida del ajuste en gastos en contabilidad nacional es un ajuste en más ingreso en la partida de «Excedente bruto de explotación». Dicha partida coincide con el importe del consumo de capital fijo, ya que los bienes y servicios públicos producidos se valoran por su coste de producción.
- *Cotizaciones sociales (+ 661,4)*. El apartado de cotizaciones sociales, en contabilidad nacional, incluye no sólo las cotizaciones reales reflejadas en presupuesto sino también aquellas «cotizaciones ficticias» que son aquellas que corresponden a las pensiones de los funcionarios y que son hechas efectivas de forma directa por el Estado. La contrapartida de este ingreso ficticio se consigna en la remuneración de asalariados, que aparece incrementada en dicha cantidad.
- *Impuestos sobre el capital (+ 0,2)*. Este ajuste, de menor cuantía, viene determinado por la necesidad de la contabilidad nacional de diferenciar entre recursos corrientes y de capital. La citada cuantía estará redistribuida en los impuestos correspondientes en la liquidación presupuestaria.

<sup>28</sup> Sistema Europeo de Cuentas SEC 95. 3.53. Pág. 50.

## 2. Diferencias en gastos entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad nacional.

La comparación de los gastos de ambas contabilidades arroja una diferencia de 266,1 miles de millones, siendo superior la cifra del presupuesto. Como en el caso de los ingresos, comparamos las cifras capítulo a capítulo.

### Capítulo I. Gastos de personal.

El capítulo I de gastos tiene su comparación con la rúbrica de contabilidad nacional «remuneración de asalariados», siendo esta última superior en 136,3 miles de millones. La justificación la tenemos en las siguientes cuatro partidas:

- *Real Decreto-Ley 12/1996* (– 45 miles de millones). Tal y como indicamos anteriormente, la aprobación del Real Decreto-Ley 12/1996 supuso la concesión de créditos extraordinarios por importe de 721 miles de millones, de los que 45 corresponden al capítulo de gastos de personal. Dado que se trata de gastos devengados en otros ejercicios, la contabilidad nacional no los contempla en el presente ejercicio, sino en el que efectivamente se devengaron, surgiendo la diferencia con signo negativo. Esta explicación es equivalente en cada uno de los capítulos afectados por el Real Decreto-Ley.
- *Cotizaciones ficticias* (+661,5). Este ajuste recoge la contrapartida del expuesto arriba en el apartado de ingresos.
- *Clases pasivas* (– 761,6). El pago de pensiones a funcionarios, incluido en el presupuesto en el capítulo I, se traslada a contabilidad nacional al apartado de prestaciones sociales. Por ello, aquí realizamos un ajuste en negativo, mientras que sumaremos el importe en prestaciones.
- *MUFACE* (+7,8). Se trata de un ajuste realizado en contabilidad nacional, reconociendo un gasto relacionado con MUFACE, cuya contrapartida es un ingreso reflejado en la mutualidad.

### Capítulo II. Gastos corrientes en bienes y servicios.

El capítulo II del presupuesto tiene su equivalente, en términos de contabilidad nacional, en la rúbrica «compras netas», dentro del consumo intermedio. La comparación entre ambos conceptos arroja una diferencia a favor de la contabilidad nacional de 168 miles de millones, cuya explicación corresponde a los siguientes ajustes:

- *Real Decreto-Ley 12/1996* (– 54 miles de millones). La explicación es la misma que en el capítulo I.

- *La inversión militar no productiva (+239 miles de millones)*. Este concepto es considerado en el presupuesto como una operación de capital, figurando en el capítulo de inversiones reales. Por su parte, la contabilidad nacional entiende que se trata de un consumo intermedio para la producción de servicios de defensa, por lo que los integra en el consumo intermedio.
- *Precios públicos y otros (- 51,7 miles de millones)*. En este apartado incluimos un conjunto de operaciones que en términos de contabilidad nacional son consideradas menor consumo intermedio. La principal cuantía corresponde a los precios públicos (- 46), aunque existen otros conceptos como el 10% de cobranza, ingresos de gestión, etc. En el presupuesto, estos importes figuran en el capítulo III de ingresos por tasas.
- *Anticipos y diferencias de valoración (+34,7 miles de millones)*. En este último apartado incluimos aquellos ajustes motivados por diferencias en los criterios de valoración de las operaciones, fundamentalmente motivadas por la aplicación del criterio de devengo en términos de contabilidad nacional. Esto implica que muchos anticipos consignados en la liquidación del presupuesto correspondan a operaciones efectivamente devengadas, que no han sido reconocidas como obligación de pago.

### Capítulo III. Gastos financieros.

Esta partida, de gran importancia en el presupuesto, ya que refleja fundamentalmente el coste de la financiación de los déficit generados en ejercicios anteriores, se compara con la rúbrica de contabilidad nacional «intereses efectivos». En las distintas informaciones consultadas, la cifra de «intereses efectivos» ofrece datos distintos. Si tomamos como base los datos ofrecidos en la edición de la «Liquidación de los presupuestos generales del Estado de 1996»<sup>29</sup>, utilizaremos 3.218,6 miles de millones mientras otras fuentes<sup>30</sup> ofrecen un dato sensiblemente inferior (3.065,9).

Para nuestro estudio, hemos optado por recoger el primero de los datos, según el cual, la diferencia entre presupuesto y contabilidad nacional es de 154,1 miles de millones de más en presupuesto<sup>31</sup>.

Esta diferencia se explica por los diferentes criterios que se utilizan para la valoración de los intereses. En el caso de la contabilidad presupuestaria, éstos se consignan cuando se reconoce la obligación de pago, es decir, cuando están vencidos y se ha efectuado su reconocimiento. Por tanto, en la contabilidad presupuestaria no se periodifican los intereses, aspecto este muy criticado por algunos autores, ya que según datos de la cuenta del resultado económico-patrimonial, que utiliza el criterio de devengo, el importe correspondiente a intereses supera en 300.000 millones lo consignado en la liquidación presupuestaria.

<sup>29</sup> IGAE. Pág. 1.

<sup>30</sup> IGAE. «Estadísticas de ejecución del presupuesto de 1997». Madrid. 1998. Pág. 2.

<sup>31</sup> Esta diferencia se incrementaría si utilizáramos el segundo dato.

Por otra parte, el criterio actualmente empleado por la contabilidad nacional es bastante sorprendente, dividiendo las operaciones en corto y largo plazo, ofreciendo tratamientos contables distintos <sup>32</sup>. Para las operaciones a corto plazo, los intereses implícitos se reflejan en el momento de la emisión, mientras que para las operaciones a largo se difieren hasta el momento de la amortización. Este distinto criterio explica la diferencia tan importante surgida en este apartado.

El SEC 95, de aplicación en 1999, establece, por su parte <sup>33</sup>, que «los intereses se registran según el criterio de devengo, es decir, como si se devengaran de forma continua al acreedor sobre el importe del saldo vivo del principal. El interés devengado en cada período contable se debe registrar aunque no se pague ni se añada efectivamente al saldo del principal...».

#### Capítulo IV. *Transferencias corrientes.*

El importe consignado en la liquidación presupuestaria (9.726,4 miles de millones) vamos a compararlo con la suma de las siguientes rúbricas de contabilidad nacional:

- Transferencias corrientes entre AA.PP.
- Transferencias corrientes diversas.
- Subvenciones a la explotación.
- Cooperación internacional corriente.

La suma de las cuatro partidas es de 8.768,5 miles de millones, por lo que nos encontramos con una diferencia de 902,9 miles de millones. Las partidas que justifican esta diferencia son las siguientes:

- *Real Decreto-Ley 12/1996* (– 360 miles de millones). La explicación es la misma que en el capítulo I.
- *Prestaciones no contributivas* (– 142,3 miles de millones). Esta partida refleja el importe satisfecho por el Estado en concepto de pensiones no contributivas. En contabilidad, este importe se refleja en la rúbrica «prestaciones sociales», mientras que en presupuesto figura en el capítulo IV.

<sup>32</sup> MARTÍNEZ MANZANEDO, R., «Las administraciones públicas en el marco del Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas (SEC): Comentarios sobre la elaboración de las cuentas económicas». *Presupuesto y Gasto Público*, número 13. Pág. 128. Madrid. 1994.

<sup>33</sup> SEC 95. Punto 4.50. Pág. 82.

- *Aportación de España al presupuesto comunitario por recurso IVA y otros (- 522 miles de millones)*. Tal y como vimos en el capítulo II de ingresos, la aportación al presupuesto comunitario en función de un porcentaje de los impuestos indirectos, en términos de contabilidad nacional, se minoró de la recaudación por los mismos por lo que no figurará como gasto por transferencia, tal y como lo refleja la liquidación presupuestaria.
- *Iglesia Católica (+19 miles de millones)*. Ajuste ya referenciado en el capítulo I de ingresos, motivado por la calificación en presupuesto de esta subvención como menor ingreso por IRPF.
- *Intereses condonados al ICO (+17,7 miles de millones)*. Se trata de la contrapartida del ajuste comentado en el capítulo V de ingresos.
- *Subvención de intereses para la adquisición de vivienda (+54,1 miles de millones)*. Se trata de un ajuste de reclasificación, ya que la contabilidad nacional considera que las subvenciones entregadas en concepto de ayuda al pago de intereses de créditos para la adquisición de vivienda es una operación corriente y no de capital, tal y como la considera la liquidación presupuestaria.
- *Otros (- 24,4)*. El resto de la diferencia no explicada por los anteriores conceptos se debe a distintos conceptos aunque fundamentalmente se trata de diferencias de criterio de contabilización en aspectos tales como los anticipos, aplicación de criterio de devengo, etc.

#### **Capítulo VI. Inversiones reales.**

Las inversiones reales presupuestarias tienen su equivalente en contabilidad en la rúbrica «Formación bruta de capital fijo». De su comparación se deduce una diferencia de 413,6 miles de millones, explicada fundamentalmente por dos factores:

- *Inversión militar (- 239 miles de millones)*. Como ya explicamos, la contabilidad nacional contempla esta partida como consumo intermedio, por lo que no aparece reflejada como inversión.
- *Real Decreto-Ley 12/1996 (- 173 miles de millones)*. La explicación es la misma que en el capítulo I.

#### **Capítulo VII. Transferencias de capital.**

El último capítulo de gastos no financieros corresponde a las transferencias de capital y asciende, en 1996, a 801,8 miles de millones de pesetas. En contabilidad nacional nos encontramos con dos rúbricas («transferencias de capital entre administraciones públicas» y «ayudas a las inversiones y otras transferencias de capital») cuya suma importa 937,7 miles de millones. La diferencia a favor de la contabilidad nacional se explica por los siguientes ajustes:

- *Real Decreto-Ley 12/1996 (- 83 miles de millones)*. La explicación es la misma que en el capítulo I.
- *Deuda asumida (+224 miles de millones)*. Éste es uno de los puntos más interesantes de la comparación entre ambas contabilidades por el volumen y significación que tiene <sup>34</sup>. Se trata de deudas generadas por agentes distintos del Estado (antiguo INI, Radio Televisión Española, ICONA, etc.), que son asumidas y amortizadas por el Estado. De acuerdo con el SEC <sup>35</sup> «la amortización de pasivos financieros de otras unidades institucionales asumidos por el Estado tienen la consideración de transferencias de capital efectuadas a los sectores correspondientes, afectando, por tanto, a las necesidades de financiación», es decir, al déficit. Desde 1997, el criterio de EUROSTAT indica que las deudas asumidas por el Estado deben figurar en su totalidad como transferencia de capital, incrementando el déficit <sup>36</sup>. Posteriormente, analizaremos esta operación y qué formas adopta en la actualidad.
- *Subvención de intereses para la adquisición de vivienda (+54,1)*. Se trata del ajuste de reclasificación comentado en el capítulo IV.
- *Otros (+49 miles de millones)*. Se trata de ajustes derivados de las diferencias de criterios contables de imputación, variación de anticipos, cuenta 409 (acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto), etc.

#### **Epígrafes de gastos de contabilidad nacional no incluidos.**

Al margen del repaso efectuado por el presupuesto de gastos, nos queda, tal y como hicimos en ingresos, analizar aquellas partidas de contabilidad nacional que no hemos comparado con los capítulos presupuestarios. Son las siguientes:

- *Consumo de capital fijo (189 miles de millones)*. Se trata de la contrapartida del ajuste propuesto en ingreso de «Excedente bruto de explotación».
- *Prestaciones sociales (+902,9 miles de millones)*. Se incluyen aquí las prestaciones detraídas del capítulo I de gastos (760,6), así como las de carácter no contributivo (142,3), que están reflejadas presupuestariamente en «Transferencias corrientes».

<sup>34</sup> BAREA, J. y PEINADO, J.L., «El déficit público: metodología para el examen de integración en la Unión monetaria», incluido en *Déficit público y convergencia europea*. Ed. Price Waterhouse. Madrid 1997. Págs. 49-50: «El conjunto de deudas asumidas por el Estado en el período 1983-95 asciende a 2 billones de pesetas, y en 1996 se efectuó una nueva asunción de deudas por 448,6 miles de millones de pesetas».

<sup>35</sup> IGAE: «Actuación económica y financiera de las Administraciones Públicas año 1996». Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. 1997. Pág. 193.

<sup>36</sup> BAREA, J. y PEINADO, J.L., *ob. cit.* Pág. 50.

### 3. Resumen de la comparación entre ambas contabilidades.

1. Existen importantes diferencias entre los criterios de valoración utilizados en la contabilidad presupuestaria y los marcados por el Sistema Europeo de Cuentas.
2. La información pública disponible sobre las cifras de contabilidad nacional (Estado) está sometida a varias valoraciones, lo que provoca que las cifras oficiales publicadas oscilen de unos textos a otros, dificultando la interpretación de los resultados. Al menos, se producen tres publicaciones de datos distintas: en primer lugar, una considerada «avance» (A), otra denominada «provisional» (P) y otra definitiva, si bien incluso, en esta última, pueden darse rectificaciones.
3. Las diferencias puestas de manifiesto son de dos tipos: unas primeras son meras reclasificaciones de partidas que no afectan al saldo final (déficit en términos de contabilidad nacional). Por otro lado, se encuentran las diferencias que sí tienen repercusión en el déficit y que deben ser objeto de un seguimiento pormenorizado.

### 4. Diferencias puestas de manifiesto que afectan al déficit.

Como vimos al principio de la comparación entre ambas contabilidades, la diferencia en el saldo ingresos-gastos era de 353,7 miles de millones de pesetas. Si eliminamos las diferencias que suponen meras reclasificaciones, nos quedaremos con dos grupos de ajustes: aquellos que inciden en la variación del déficit aumentándolo y aquellos que operan en signo contrario.

Veámoslas en un cuadro-resumen:

	IMPORTE (MM)
<b>DÉFICIT MEDIDO EN CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA .....</b>	<b>2.855</b>

#### *Principales ajustes que aumentan el déficit en contabilidad nacional*

CONCEPTO	IMPORTE (MM)
1. Deudas asumidas .....	224,0
2. Dividendos de privatizaciones .....	113,0
3. Operaciones Swaps .....	22,2
4. Prima de emisión de deuda .....	119,8
5. Otros ajustes de criterio contable .....	40,1
<b>TOTAL AUMENTOS .....</b>	<b>519,2</b>

*Principales ajustes que disminuyen el déficit*

CONCEPTO	IMPORTE (MM)
1. Real Decreto-Ley 12/1996 .....	721,1
2. Criterio gastos financieros .....	151
<b>TOTAL DISMINUCIONES .....</b>	<b>872,1</b>

	IMPORTE (MM)
<b>DÉFICIT MEDIDO EN CONTABILIDAD NACIONAL .....</b>	<b>2.502,1</b>

Como podemos comprobar en el cuadro siguiente, el ejercicio 1996 constituye la única excepción en el último decenio en el signo de la diferencia entre el déficit en términos de contabilidad nacional y el diferencial de ingresos y gastos del presupuesto.

	DIF PRESUPUESTO	DÉFICIT CONT NAC	DIFERENCIA
1987	1.117,7	1.277,5	- 159,8
1988	1.053,7	1.194,9	- 141,2
1989	709,2	974,0	- 264,8
1990	1.153,7	1.455,6	- 301,9
1991	1.132,5	1.267,0	- 134,5
1992	1.066,8	1.345,5	- 278,7
1993	3.406,6	3.752,4	- 345,8
1994	3.153,9	3.322,6	- 168,7
1995	2.773,3	3.892,2	- 1.118,9
1996	2.855,8	2.502,1	353,7

**FUENTE:** *Elaboración propia a partir de los datos del Boletín de Información Estadística del Sector Público. Series Anuales 1996*

De hecho, en 1996 hubiera ocurrido lo mismo de no mediar la aprobación del Real Decreto-Ley 12/1996, que incrementando los gastos presupuestarios no afectó al déficit del año medido en términos de contabilidad nacional <sup>37</sup>.

<sup>37</sup> En ese caso, el déficit medido en contabilidad nacional sería superior en 366,4 miles de millones de pesetas.

Esta circunstancia muestra que los criterios adoptados por el Sistema Europeo de Cuentas presentan una imagen más consistente y menos manipulable, acorde con los principios de contabilidad vigentes en el marco de las empresas.

## 5. Operaciones a tener en cuenta a la hora de medir el déficit.

Hemos analizado hasta ahora las diferencias existentes entre la liquidación del presupuesto y las cifras en términos de contabilidad nacional que, elaboradas de acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas, nos permiten comparar nuestra realidad con los países de nuestro entorno, tal y como podemos comprobar en la tabla de la página anterior.

Es de destacar el esfuerzo realizado por nuestro país en los últimos ejercicios para reducir la cifra global de déficit de las administraciones públicas (1995, 6,4% del PIB, 1996, 4,4% del PIB, 1997, 2,6% del PIB) con una previsión a la baja para el ejercicio 1998. Este esfuerzo nos ha permitido no sólo cumplir este criterio de convergencia sino gozar de los beneficios que comporta una situación de déficit reducidos (bajada de tipos de interés, estabilidad de precios, crecimiento económico, etc.). A pesar de todo ello, la introducción del euro reclama un mayor rigor, si cabe, en la ejecución de los presupuestos con el fin de mantener la estabilidad necesaria que la Unión Monetaria requiere.

La medición del déficit, no obstante, plantea algunas cuestiones con determinadas operaciones que, en función del criterio a emplear, pueden ubicarse dentro o fuera de las variables que inciden en el cálculo de éste. Algunas de estas operaciones tienen una especial significación por su cuantía y cualquier decisión al respecto de las mismas puede traer importantes alteraciones de la cifra del déficit. Repasamos a continuación las más relevantes:

### A. Las privatizaciones de empresas públicas.

Una de las operaciones más controvertidas en relación con la medición del déficit público es la privatización de empresas públicas. Parece claro que cuando el Estado realiza operaciones consistentes en venta de activos financieros de su propiedad, la operación se debe reflejar, en términos de contabilidad nacional, como una mera variación de activos financieros, sin repercusión en el déficit.

Así lo recuerda el SEC 70<sup>38</sup> cuando indica que «cuando un activo financiero se transfiere o se liquida, su valor incluye, sin separarlo, el beneficio o la pérdida que resulte de esta operación, en relación con los flujos de adquisición o creación de dicho activo financiero».

<sup>38</sup> Cita tomada de BAREA, J. y PEINADO J.L., «El déficit público...». *Ob cit.* Pág. 46.

El problema se plantea cuando la operación no se realiza directamente por el agente Estado sino a través de otros entes públicos, normalmente *holdings*<sup>39</sup>. Siguiendo con la coherencia del SEC, dichos *holdings* (antiguos INI, INH, etc.) no registrarán beneficio alguno (en contabilidad nacional) por la venta de las acciones, limitándose a reflejar la variación de activos financieros (disminución de acciones y aumento de efectivo o depósitos).

Posteriormente, la empresa *holding* entregará al Estado el fruto de la privatización. La forma de entregar estos rendimientos será vía dividendos. Por ello, se ha interpretado, en ocasiones, que se debían contabilizar como tales (rúbrica R44 «dividendos y otras rentas distribuidas por las empresas») disminuyendo con ello el déficit. Esta interpretación fue realizada, por ejemplo, por el Gobierno español en 1992 en el caso de REPSOL.

Esta forma de entender la operación conllevaría a una situación absurda. Si es el Estado el propietario de las acciones que se transmiten, la operación no repercute en el déficit, pero si el Estado crea una sociedad interpuesta de mera tenencia de acciones y es ésta la que las vende y entrega el fruto a su propietario, entonces dicha operación sí tendría efectos positivos en las cuentas nacionales. Un ejemplo lo tenemos en la creación de la Sociedad Estatal de Participaciones Accionarias (SEPA), entre cuyos objetivos se encontraba la operación expuesta. Hay que indicar, a este respecto, que la Intervención General del Estado se opuso desde el primer momento a la utilización de estas transacciones para la reducción del déficit.

En febrero de 1997, EUROSTAT ha aclarado, mediante Decisión firme, que las privatizaciones directas o indirectas son operaciones financieras sin repercusión en el déficit.

A pesar de ello, el SEC no ha resuelto la problemática de la compensación de pérdidas que existe en estos *holdings*, por la cual empresas en situación de pérdidas, que precisarían subvenciones del Estado para su marcha habitual y, en consecuencia, aumento de gastos, se benefician de los recursos generados por otras entidades, en estas operaciones.

#### *B. Asunción de deudas por parte del Estado.*

Otro tema conflictivo en relación con la medición del déficit, como quedó puesto de manifiesto anteriormente, es el de las asunciones de deuda por parte del Estado. En esencia, la operación consiste en que el Estado asuma como propias deudas de otras entidades. Normalmente se trata de deudas generadas por entidades públicas en situación de pérdidas a las que no pueden hacer frente con sus propios recursos.

---

<sup>39</sup> BAREA, J. y DIZY, D., *¿Está el Estado Español en quiebra?* Ob. cit. Pág. 77.

En términos presupuestarios, la asunción de deudas no implica repercusión alguna. El Estado contabiliza un pasivo financiero (deuda asumida) que se compensa con un activo frente a la entidad titular original de la deuda, activo financiero ficticio que no cobrará nunca. En contabilidad nacional se han utilizado distintos criterios para el registro de estas operaciones, desde su contabilización como transferencias por el importe efectivamente amortizado hasta su registro como gasto por el importe asumido.

La realidad económica de esta operación no ofrece dudas, ya que desde el mismo momento en que el Estado asume la deuda está, implícitamente, concediendo una transferencia de capital por la totalidad de la deuda asumida. Así lo recoge el PGCP, que establece en su norma de valoración 15.<sup>a</sup>:

«Las transferencias y subvenciones conseguidas, tanto corrientes como de capital se valorarán por el importe entregado. Las transferencias o subvenciones se valorarán por el valor neto contable de los elementos entregados y las subvenciones de capital por asunción de deudas, por el valor actual de éstas, entendiéndose por tal la diferencia entre el máximo valor de reembolso y las retribuciones implícitas no devengadas en dicho momento».

Por su parte, EUROSTAT, en Decisión de febrero de 1997, ha dispuesto que las deudas asumidas se registren como incremento de pasivos financieros a la vez que como transferencia de capital, con incidencia en el déficit desde su asunción.

Tal vez ésta sea la causa por la cual el Estado no ha vuelto, desde 1997, a asumir deudas. En lugar de esta figura, se ha optado por acudir a los créditos avalados por el Estado y reflejados en las distintas leyes de presupuestos. Así, la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado para 1997, estableció la posibilidad de avalar créditos hasta un total de 525.000 millones de pesetas<sup>40</sup>. Los créditos asumidos en 1996 habían ascendido a 448.800 millones. De esta manera, se consigue el mismo efecto que en el anterior, aunque jurídicamente el Estado no es titular de la deuda hasta que no se haga cargo efectivamente de la misma.

Si la totalidad de créditos avalados, en la práctica, son pagados por el Estado ante la incapacidad financiera de sus titulares, podremos afirmar que la operación ha tenido por objeto únicamente el maquillaje de las cuentas públicas y el diferimiento del déficit generado por la actividad de estas entidades financiadas con recursos públicos<sup>41</sup>.

<sup>40</sup> Artículo 45 de la Ley 12/1996. El desglose de las grandes partidas es el siguiente: a la Agencia Industrial del Estado 280.000 millones, a RENFE 30.000 millones y a Radio Televisión Española 180.000 millones.

<sup>41</sup> El ciclo es el siguiente: la entidad pública, en su actividad ordinaria, genera pérdidas. Para poder financiar dichas pérdidas solicita créditos que al no poder pagarlos deben ser satisfechos por el Estado. No obstante, el gasto real se produce en el momento en que la entidad pública genera pérdidas, mientras que su reflejo contable se difiere sustancialmente.

### C. Los beneficios del Banco de España.

Otro punto de discusión lo encontramos en los beneficios obtenidos por el Banco de España derivados de su intervención en los mercados monetarios y que son transferidos al Estado. Estos dividendos son registrados en contabilidad nacional como ingresos en la rúbrica «Rentas de la propiedad y de la empresa», disminuyendo con ello el déficit. La operación es de gran trascendencia, ya que los dividendos recibidos en 1996 han ascendido a 580.000 millones de pesetas.

En opinión de BAREA y DIZY <sup>42</sup>, un porcentaje elevado de esos dividendos viene provocado por la actuación de intermediación del Banco de España en operaciones de divisas. De acuerdo con los criterios del SEC, ya antes comentados, las operaciones de enajenación de activos financieros se valoran al precio que se efectúan, registrando la minoración del activo entregado y la entrada de la contrapartida (efectivo, depósitos ...). En cualquier caso, ese tipo de operaciones no genera rentas y sólo tienen repercusión, en contabilidad nacional, en la cuenta financiera. Siguiendo este argumento, no parecería lógico que los dividendos entregados al Estado, que se han generado por este procedimiento, puedan incluirse en la cuenta de renta del Estado minorando el déficit.

No obstante, la opinión de la Intervención General del Estado es distinta. Así, MARTÍNEZ MANZANEDO <sup>43</sup> justifica esta decisión en que el Banco de España no pertenece, según los criterios SEC, al sector «Administraciones Públicas», teniendo autonomía y poder de decisión sobre su actividad. EUROSTAT ha confirmado este planteamiento ya que permite contabilizar los dividendos percibidos del Banco de España en la cuenta de renta del Estado, minorando con ello el déficit.

Por nuestra parte, entendemos que este criterio viene también avalado por las diferentes formas de disfrute de la emisión de billetes en circulación. En el caso de España, este pasivo de coste cero lo detenta el Banco de España, constituyendo la principal causa de sus beneficios.

### D. La construcción de infraestructuras públicas.

Un tema que recientemente está siendo objeto de estudio por la contabilidad nacional son las distintas fórmulas de financiación de infraestructuras públicas y su repercusión en el déficit.

Como es sabido existen varios sistemas para acometer la construcción de una autopista, cárceles, trazados de tren, etc. Una primera podría consistir en la construcción por parte del propio Estado de las infraestructuras, lo que provocaría unos gastos que repercutirían de modo inmediato en el déficit, según éstos se van reconociendo.

<sup>42</sup> *Ob. cit.* Págs. 79-82.

<sup>43</sup> MARTÍNEZ MANZANEDO R., «Las administraciones públicas en el marco del Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas» (SEC): Comentarios sobre la elaboración de la cuentas económicas». *Presupuesto y Gasto Público*, número 13, Madrid 1994. Pág. 132.

Una segunda opción, comúnmente utilizada, consistiría en encargar a un tercero la construcción de la infraestructura, que se va certificando y pagando a medida que ésta se realiza. Al igual que en el caso anterior, el gasto tendría repercusión inmediata en el déficit, en función de la corriente real de bienes/servicios realizados y certificados.

Al margen de estas fórmulas tradicionales, se han comenzado a emplear otras cuyos efectos en el déficit son bastante distintos a los anteriores:

- El primer ejemplo lo tenemos en aquellos casos en que el Estado contrate con una empresa la realización de una obra, sin adquirir ningún compromiso más que la recepción de la misma (y su pago), al finalizar la ejecución. De acuerdo con esto, según EUROSTAT, la operación no se reflejará hasta la entrega de la infraestructura. En el caso de que la ejecución de la obra superara el ejercicio económico, esta forma de contabilización supondría un diferimiento de la contabilización del gasto y del déficit, que para las grandes infraestructuras puede conllevar plazos de diferimiento muy considerables y cifras muy relevantes. Esta posibilidad se encuentra refrendada legalmente en el artículo 147 de la Ley 13/1996.
- Otra modalidad, de gran actualidad en nuestro país, es el denominado «peaje en la sombra», mediante el cual una administración pública encarga a una entidad privada la realización de una determinada obra, que se financiará, *a posteriori*, una vez realizada, en función de parámetros tales como el número de usuarios (art. 147.8 y 147.9 de la Ley 13/1996). En este caso, la contabilización del gasto se difiere y fracciona en los distintos pagos que la administración realizará en ejercicios posteriores a su puesta en funcionamiento.
- La última modalidad consiste en la creación, por parte de la administración pública, de una sociedad cuyo objeto va a ser la construcción de la infraestructura. Para ello, la administración pública entrega fondos a la sociedad en concepto de capital, por lo que no se computará gasto alguno, sino variación de activos financieros. Con esos fondos, la sociedad irá construyendo la infraestructura que, en el mejor de los casos, entregará a la administración mediante una reducción de capital. En este caso, el momento elegido para contabilizar la operación es el de la reducción de capital. De esta forma, en 1996, se ha realizado la construcción de algunas cárceles, registrándose en la información definitiva de contabilidad nacional enviada a Bruselas un importe de 38.000 millones. Este sistema ha ampliado su cobertura legal (art. 158 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre) y está siendo muy utilizado en la actualidad. En el ámbito de las infraestructuras ferroviarias va a tener una gran importancia, con la creación del «Gestor de Infraestructuras Ferroviarias GIF» (art. 160 de la Ley 13/1996) constituyéndose en un elemento de diferimiento del déficit, como se pondrá de manifiesto en el caso de la construcción del tren de alta velocidad, entre otros.

### E. *Leasing y lease-back.*

Una última operación que debe ser objeto de seguimiento es el denominado *lease-back*. Consiste, en esencia, en la venta de un bien conectada al alquiler mediante contrato de *leasing* del bien vendido, disponiendo de una opción de compra para recuperarlo.

Estas operaciones fueron objeto de regulación en el plan general de contabilidad de 1990 que establece en su norma de valoración 5.<sup>a</sup>, apartado g), que el arrendador deberá contabilizar la operación del modo siguiente:

«Se dará de baja el valor neto contable del bien objeto de la operación reconociéndose simultáneamente y por el mismo importe el valor inmaterial. Al mismo tiempo, deberá reconocerse en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra; la diferencia entre la deuda y la financiación se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios».

De esta forma, el PGC concibe la operación como una mera financiación, prohibiendo el reconocimiento de resultados por la operación de venta. Por su parte, el PGCP, si bien regula el *leasing* en términos similares a los del PGC-90, no realiza mención alguna del *lease-back*.

EUROSTAT, en Decisión de febrero de 1997, dispone que las operaciones de *leasing* se traten como un alquiler simple. En consecuencia, existe la posibilidad, refrendada en el artículo 142.1 de la Ley 13/1996, de 30 diciembre, de que las administraciones públicas puedan reducir su déficit realizando operaciones *lease-back*, es decir, vendiendo su patrimonio y alquilándolo vía *leasing*. De esta manera obtendrían un doble beneficio: por un lado, la operación de venta les permitiría reducir déficit en el ejercicio de la venta, difiriendo su efecto en los años de duración del contrato. Por otro lado, dispondrían de la fuente de financiación que supone los recursos fruto de la enajenación.

### F. *Insolvencias y provisiones.*

La aplicación, por parte del PGC y el SEC, del principio de devengo implica contabilizar como ingresos aquellas operaciones que conlleven el reconocimiento de derechos, aunque no se materialicen en recaudación efectiva. Esto provoca que un porcentaje significativo del total de los derechos reconocidos no se lleguen a cobrar nunca. En contabilidad patrimonial, la norma de valoración 11.<sup>a</sup> de derechos a cobrar presupuestarios establece que:

«Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las provisiones que reflejen el riesgo de insolvencia con respecto al cobro de los derechos de que se trate».

Un análisis mínimo de la cuenta del resultado económico-patrimonial del Estado de los años 1995 y 1996 desvela que mientras la cifra de deudores presupuestarios se incrementa en 535,3 miles de millones de pesetas con respecto a 1995, la cifra de variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables disminuye en más de 500 miles de millones de pesetas, lo que pone de manifiesto una contradicción clara. Todo ello hace pensar que pueden estar generándose bolsas de deudores que nunca se van a cobrar y cuyo único fin ha sido incrementar el volumen de ingresos presupuestarios en el año en que se contabilizaron.

Si el problema es importante en la contabilidad patrimonial, éste se agudiza en la contabilidad presupuestaria, que no recoge en ninguna partida que afecte al déficit las insolvencias de derechos presupuestarios. En consecuencia, la posibilidad de reconocer ingresos sobre la base de derechos de difícil cobro está legalmente establecida, con el agravante de que la insolvencia definitiva no tendrá consecuencias en el déficit. En este sentido, podría ser más ajustada la aplicación del criterio de caja para evitar la contabilización de ingresos virtuales.

En términos de contabilidad nacional la cuestión no mejora, ya que nuestras cuentas tampoco incluyen correcciones valorativas de estos ingresos ficticios.

#### *G. Gastos no contabilizados.*

Otro elemento que puede distorsionar la medición del déficit es la práctica consistente en no contabilizar gastos efectivamente realizados. En este aspecto, tenemos que diferenciar la distinta regulación existente en los campos presupuestario y patrimonial.

Dado que en contabilidad presupuestaria el reflejo de un gasto depende de un acto administrativo, existen diversas causas, como la inexistencia de crédito suficiente o el cumplimiento de los objetivos de déficit, que pueden conllevar la no contabilización en presupuesto del mismo.

Incluso la Ley de Presupuestos de 1993 (Ley 39/1992, de 29 de diciembre) llegó a la obligación de no contabilizar gastos efectivamente realizados. En este sentido el artículo 10.º, apartado 5.º:

«El conjunto de las obligaciones reconocidas en 1993 con cargo al presupuesto del Estado y referidas a operaciones no financieras, excluidas las derivadas de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito aprobadas por las Cortes y de las generaciones de créditos financiadas con ingresos previos, no podrá superar la cuantía de los créditos inicialmente aprobados para atender dichas operaciones no financieras en el presupuesto del Estado.

Los créditos extraordinarios y suplementos de crédito no podrán superar en ningún caso el 3% de los créditos inicialmente aprobados».

Por su parte, el PGCP en aplicación del principio de devengo, recoge la cuenta 409 «acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto» que debería recoger todas aquellas deudas por gastos no consignados presupuestariamente pero sí efectivamente realizados. La realidad es bien distinta y prueba de ello es la afloración repentina de gastos que se han producido con los distintos cambios de Ministro de Economía de Hacienda, como por ejemplo en 1993, donde el déficit pasa, en términos de contabilidad nacional, de 1.689,7 a 3.895,5 miles de millones.

En 1996, adicionalmente, nos encontramos con el Real Decreto-Ley 12/1996, que autoriza un crédito extraordinario de más de 721 miles de millones para atender obligaciones de ejercicios anteriores no contabilizadas presupuestariamente.

En consecuencia, la no contabilización de gastos puede configurarse como una variable importante de distorsión de la cifra de déficit que periódicamente se corrige mediante regularizaciones como el citado Real Decreto-Ley 12/1996.

## VI. COMPARACIÓN CONTABILIDAD PATRIMONIAL-CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA

Una vez analizadas las diferencias entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad nacional, con las repercusiones que las mismas tienen en la medición del déficit público, vamos a exponer brevemente las diferencias entre las cifras contenidas en la cuenta del resultado económico-patrimonial y la liquidación presupuestaria.

Como podemos comprobar en el cuadro adjunto, las diferencias son las siguientes:

	CTA. DEL RESULTADO ECONÓMICO- PATRIMONIAL	CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA CAPÍTULOS 1 A 7	DIFERENCIA
TOTAL GASTOS .....	18.112,4	18.303,9	- 191,5
TOTAL INGRESOS .....	15.575,1	15.451,0	124,1
Necesidades de financiación .....	2.537,3	2.852,9	- 315,6

La diferencia entre ambos resultados resulta ser muy similar a la analizada anteriormente, lo cual expresa la cierta similitud de criterios contables entre la contabilidad nacional y la económico-patrimonial.

Centrándonos en nuestra cuestión, podemos afirmar que las diferencias fundamentales surgidas entre ambos estados financieros provienen del distinto marco de principios contables y normas de valoración que los sustenta.

Así, la contabilidad económico-patrimonial tiene su punto de apoyo en los principios contables contenidos en la primera parte del PGCP y el Documento número 1 de la IGAE sobre «Principios Contables Públicos». Frente a este marco, la contabilidad presupuestaria registra actos administrativos de reconocimiento de derechos y obligaciones que no tienen por qué coincidir en el tiempo y en ocasiones, con la circulación real de bienes y servicios.

Asimismo, la contabilidad presupuestaria no tiene en cuenta aspectos tales como el consumo de bienes de inmovilizado, los posibles riesgos de insolvencia, etc. En este sentido, podemos afirmar que la contabilidad económico-patrimonial ofrecerá una imagen más real de la situación económico-financiera que la elaborada por el modelo presupuestario. No obstante, debe aclararse que en nuestro país no existe una tradición de contabilidad patrimonial en el ámbito público. El PGC entra en funcionamiento en 1995 y todavía muchas entidades públicas no reconocen utilidad significativa a los estados que de ella se derivan y en especial, a la cuenta del resultado económico-patrimonial. Así lo pone de manifiesto un estudio de la Universidad de Santiago de Compostela realizado en los Ayuntamientos de Galicia <sup>44</sup>, donde tan sólo un 7,5% de los consultados reconoce mucha utilidad a la cuenta del resultado económico-patrimonial, frente al 60,5% que sí la otorga al presupuesto.

Otro importante es la escasa información pública que existe sobre la contabilidad económico-patrimonial de las administraciones públicas. Resulta, en nuestra opinión, claramente contradictoria la inexistencia de registros públicos que permitan al usuario en general acceder a las Cuentas Anuales de las Entidades Públicas. Sobre todo, cuando en el campo de las empresas, la obligación de depósito en el Registro Mercantil viene funcionando desde la reforma de 1989 e incluso, en el ámbito no lucrativo, la Ley 30/1994, de Fundaciones, establece obligación de depósito de cuentas, dada la trascendencia social de estas entidades.

Por todo ello, debemos destacar que la información que aparece en la comparación no es todo lo completa que podría ser, ya que se basa en datos no oficiales ni publicados, proporcionados por la propia Intervención General del Estado para la realización de este trabajo.

### **1. Comparación de gastos cuenta del resultado económico-patrimonial – liquidación presupuestaria.**

Teniendo en cuenta lo apuntado anteriormente, vamos a comentar las grandes diferencias que se observan en la comparación de los gastos. De acuerdo con los datos arriba indicados, la diferencia en gastos para 1996 arroja un saldo de 191,5 miles de millones de pesetas, siendo superior el importe consignado en la liquidación presupuestaria. El total de diferencias por capítulos sería el siguiente:

---

<sup>44</sup> DOMÍNGUEZ, M.J. y otros: «La utilización de las cuentas públicas en los ayuntamientos de la Comunidad Autónoma Gallega». *III Jornada de Trabajo de Contabilidad Pública ASEPUC*. Santiago de Compostela. 1995. Pág. 184.

### Capítulo I. Gastos de personal.

Esta magnitud presupuestaria es fácilmente comparable con las rúbricas 1a) y 1b) de la cuenta del resultado económico-patrimonial, denominadas «gastos de personal» y «prestaciones sociales». La diferencia entre ambas magnitudes arroja un saldo a favor de la contabilidad presupuestaria de 45,7 miles de millones que se explica por los siguientes conceptos:

- *Real Decreto-Ley 12/1996 (-45 miles de millones)*. Como quedó indicado en la anterior comparación, la aprobación del Real Decreto-Ley 12/1996 supuso la concesión de créditos extraordinarios por importe de 721 miles de millones, de los que 45 corresponden al capítulo de gastos de personal. Dado que se trata de gastos devengados en otros ejercicios, las normas del PGCP no los contemplan en el presente ejercicio, sino en el que efectivamente se devengaron, surgiendo la diferencia con signo negativo. Esta explicación es equivalente en cada uno de los capítulos afectados por el Real Decreto.
- *Otros (-0,7 miles de millones)*. Esta pequeña diferencia se debe básicamente a diferencias de criterio en la contabilización de los gastos en los dos modelos (que explicamos en el capítulo II, a continuación).

### Capítulo II. Gastos en bienes y servicios.

El capítulo II de gastos presupuestarios puede compararse con la rúbrica 1e) de la cuenta del resultado económico-patrimonial denominada «otros gastos de gestión». Esta cifra es inferior en 40,2 miles de millones a la consignada en la liquidación presupuestaria, advirtiéndose las siguientes partidas de ajuste:

- *Real Decreto-Ley 12/1996 (-52 miles de millones)*. La explicación es la misma que en el capítulo I.
- *Otros ajustes de criterio de contabilización (+11,8 miles de millones)*. En estas partidas se producen diferencias notables motivadas por los distintos criterios de contabilización. En concreto, mientras el PGC emplea el principio de devengo, lo cual lleva al registro en el ejercicio de todo gasto que efectivamente se haya producido durante el mismo, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios, la contabilidad presupuestaria va a emplear un criterio administrativo de reconocimiento de las obligaciones. Este hecho puede provocar un cierto diferimiento de los gastos en contabilidad presupuestaria, con gastos efectivamente devengados que, por falta de presupuesto u otras causas, no queden consignados como tales en el ejercicio que se producen. A este respecto, el PGC contempla explícitamente la cuenta 409. Por otra parte, se produce el movimiento contrario en el caso de los llamados «pagos a justificar». Desde el punto de vista presupuestario, un «pago a justificar» queda consignado ya como gasto en presupuesto, mientras que desde el punto de vista de la contabilidad del plan tendrá el tratamiento de un anticipo y, en consecuencia, no se reflejará en la cuenta del resultado económico-patrimonial hasta la ejecución efectiva del

mismo. En consecuencia, en cada ejercicio nos encontraremos con diferencias por las variaciones de ajustes de principio y final de año. En nuestro caso, se ha producido un mayor diferimiento neto en 11,8 miles de millones en la contabilidad presupuestaria con relación a períodos anteriores.

### Capítulo III. Gastos financieros.

El capítulo de gastos financieros es, sin duda, una de las partidas donde podemos observar mayores diferencias entre ambas contabilidades, con una diferencia superior a los 300.000 millones de pesetas. Las diferencias surgidas se explican por los siguientes factores:

- *Real Decreto-Ley 12/1996 (-0,9 miles de millones)*. La explicación es la misma que en el capítulo I, aunque en este caso el importe es poco significativo.
- *Variación de provisiones de inversión financiera (+ 79,5 miles de millones)*. Esta partida aparece únicamente en la cuenta del resultado económico-patrimonial, ya que la contabilidad presupuestaria no registra riesgos.
- *Pérdida de inversiones financieras (+15,5 miles de millones)*. Al igual que en el caso anterior, la contabilidad presupuestaria no registra como gasto las posibles pérdidas derivadas de enajenaciones de activos u operaciones de naturaleza análoga.
- *Diferencias en el criterio de contabilización (+214,2 miles de millones)*. A pesar de lo ya comentado, la diferencia más importante en este capítulo se deriva del distinto criterio de contabilización que utilizan ambas contabilidades. La contabilidad presupuestaria emplea, como en casos anteriores, el criterio del reconocimiento administrativo de la obligación, que surge a partir del vencimiento efectivo de las cargas financieras. Por su parte, el PGCP establece, con carácter general, el criterio de devengo que va implicar el registro de los intereses según éstos corran, con la consiguiente periodificación. En concreto, la norma de valoración 10.<sup>a</sup>, relativa a deudas y demás obligaciones presupuestarias, expresa lo siguiente:

«Figurarán en el balance por su valor de reembolso. En su caso, la diferencia entre dicho valor y la cantidad recibida figurará separadamente en el activo del balance; tal diferencia debe imputarse anualmente a resultados en las cantidades que corresponda de acuerdo con un criterio financiero. Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán por su nominal. Los intereses incorporados al nominal, excluidos los que se hayan integrado en el valor del inmovilizado, figurarán separadamente en el activo del balance, imputándose anualmente a resultados en las cantidades que corresponda de acuerdo con un criterio financiero».

Adicionalmente, se recoge en la explicación de las cuentas 661 «Intereses de obligaciones y bonos» y 662 «Intereses de deudas a largo plazo» que recogerán el «importe de los intereses devengados durante el ejercicio correspondientes a la financiación ajena ..., cualquiera que sea el plazo de vencimiento y el modo en que estén instrumentados tales intereses».

En el caso que nos ocupa, la diferencia implica que se han devengado en el ejercicio más intereses de los que se han reconocido, por lo que, en términos de contabilidad presupuestaria, se están trasladando costes financieros devengados a ejercicios posteriores.

#### **Capítulo IV.** *Transferencias corrientes.*

En el capítulo de transferencias corrientes existen las siguientes diferencias por importe global de 351,8 miles de millones de pesetas:

- *Real Decreto-Ley 12/1996 (-355 miles de millones).* La explicación es la misma que en el capítulo I.
- *Ajustes de criterio y pagos a justificar (+3,2 miles de millones).* Aunque la diferencia fundamental se debe al Real Decreto, queda pendiente una cuantía debida a las diferencias de criterio contable anteriormente expuestas.

#### **Capítulo VI.** *Inversiones reales.*

El capítulo presupuestario de inversiones reales, cuyo importe es de 981 miles de millones, no tiene correlación en la cuenta de resultados ya que dichos elementos se activarán figurando en el inmovilizado del Balance de situación del Estado. En teoría, dichas inversiones deberán incorporarse a la cuenta de resultados a medida que se van consumiendo mediante el mecanismo de las amortizaciones. No obstante, lo que llama la atención es que esta partida de «dotaciones para amortizaciones de inmovilizado» de la cuenta de resultados carece de importe. En nuestra opinión se trata de una deficiencia importante en la confección de las cuentas anuales, ya que, de esta manera, los procesos de adquisición y uso de bienes de inmovilizado no tendrían reflejo como gastos en las cuentas de resultados.

#### **Capítulo VII.** *Transferencias de capital.*

En el capítulo de transferencias de capital observamos que la cantidad consignada en la cuenta del resultado económico-patrimonial es superior en 519,4 miles de millones de pesetas a la reflejada en la liquidación presupuestaria. Analizando las desviaciones, tenemos las siguientes:

- *Real Decreto-Ley 12/1996 (-82,5 miles de millones).* La explicación es la misma que en el capítulo I.
- *Deudas asumidas (+ 448,6 miles de millones).* Tal y como reflejamos en la comparación entre contabilidad presupuestaria y contabilidad nacional, el importe de las deudas asumidas por el Estado de organismos como INI, FORPA, RTVE, etc., no tiene consignación pre-

supuestaria <sup>45</sup> en los capítulos 1 a 7 de gastos. Por su parte, en la norma de valoración 15.<sup>a</sup> del PGCP indica la contabilización del gasto que supone la asunción de la deuda en el momento en que esté aceptado por la entidad pública.

- *Créditos morosos en el ICO (+ 22,7 miles de millones)*. Se trata de un importe de créditos que no han sido abonados al Instituto de Crédito Oficial y que al ser por cuenta del Estado, tendrán que ser abonados por éste, por lo que en la contabilidad patrimonial, de acuerdo con los principios de devengo y de prudencia, deben ser registrados como gasto.
- *Entrega de acciones CSI y ENSIDESA a la AIE (+112 miles de millones)*. Esta diferencia surge por la entrega de las acciones de CSI y ENSIDESA a la AIE. Desde el punto de vista presupuestario, esta operación quedará reflejada en el capítulo de activos financieros. Por su parte, en contabilidad patrimonial, la pérdida de la titularidad de unas acciones por la entrega de las mismas a otro organismo va a suponer un gasto por transferencia.
- *Otros ajustes y pagos a justificar (+18,5 miles de millones)*. Se trata del ajuste ya comentado en otros capítulos, por la variación de criterios contables y el tratamiento de los pagos a justificar.

#### Partidas no consignadas en la contabilidad presupuestaria.

Al margen de las partidas ya comentadas, en la cuenta de resultados se reflejan algunos importes que no tienen equivalente en la liquidación presupuestaria. Serían los siguientes:

- *Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables (+ 223 miles de miles de millones)*.

Un aspecto de gran importancia en las administraciones públicas es el relativo al riesgo de morosidad existente, tal y como podemos comprobar por la diferencia entre los derechos reconocidos y la recaudación efectiva. Por ejemplo, en 1996, la variación en derechos pendientes de cobro llegó a 836.000 millones de pesetas <sup>46</sup>. Dicho incremento se viene produciendo sistemáticamente en los últimos años por lo que es lógico pensar que se está generando una bolsa importante de derechos de cobro que no se van a cobrar nunca. En teoría, la contabilidad patrimonial debe reflejar ese riesgo en el capítulo de provisiones, cuestión que no ocurre en la liquidación presupuestaria. El ajuste efectuado ha sido el siguiente (miles de millones):

Derechos cancelados por insolvencias pto. 96 y anteriores .....	229,9
Dotación a la provisión de insolvencias de 1996 .....	512
Provisiones de insolvencias aplicadas .....	- 520
<b>TOTAL .....</b>	<b>222,9</b>

<sup>45</sup> Aunque desde el punto de vista de contabilidad nacional, desde el pronunciamiento de EUROSTAT de 1997, deberán reflejarse como gasto en términos de contabilidad nacional.

<sup>46</sup> IGAE. «Actuación económica...1996». *Ob. cit.* Pág. 192.

En la contabilidad presupuestaria no se contemplan estos riesgos, lo cual puede provocar que importantes cantidades de derechos reconocidos que se han liquidado como ingresos pero que no se van a cobrar no queden reflejados como gastos.

- *Pérdidas y gastos extraordinarios (+176,5 miles de millones)*. Se trata de distintos apuntes que no tienen reflejo en la contabilidad presupuestaria como anulaciones de derechos de ejercicios anteriores (124,6 miles de millones), así como cancelaciones y rectificaciones de saldos.

## 2. Comparación de ingresos cuenta del resultado económico-patrimonial – liquidación presupuestaria.

Para concluir nuestro análisis vamos a reflejar las diferencias existentes entre ambos modelos en el capítulo de ingresos. De acuerdo con los datos arriba indicados, la diferencia de ingresos en 1996 arroja un saldo de 124,1 miles de millones de pesetas, siendo superior el importe consignado en la cuenta de resultados. El total de diferencias por capítulos sería el siguiente:

### Capítulo I. *Impuestos directos y cotizaciones sociales.*

En este primer capítulo se observa un mayor importe en la contabilidad presupuestaria con relación a la contabilidad patrimonial de 36,5 miles de millones, en sus partidas correspondientes. Esta diferencia se debe a los siguientes aspectos:

- *Aplazamientos y fraccionamientos*: cuando se conceden se procede a anular los derechos reconocidos en el presupuesto, pero no afectan a la cuenta del resultado económico-patrimonial. Por su parte, cuando vencen, el movimiento es el inverso, es decir, en presupuesto se vuelven a dar de alta, sin que esto implique modificaciones en la contabilidad económico-patrimonial.
- *Devoluciones*: en el presupuesto se registran los derechos reconocidos netos, minorando el importe de los mismos las devoluciones pagadas en el mismo. En contabilidad económico-patrimonial se atiende a la fecha del reconocimiento de las devoluciones
- *Rectificaciones de saldos iniciales de derechos reconocidos*: las rectificaciones de saldo iniciales sólo afectan a la cuenta del resultado económico-patrimonial, como gasto o ingreso, pero no a la liquidación presupuestaria. Asimismo, las bajas de liquidaciones por motivos diferentes a insolvencias minoran los ingresos de la contabilidad económico-patrimonial, pero no afectan al presupuesto.
- *Provisiones por devolución de impuestos*: sólo afectan a la contabilidad económico-patrimonial. Cuando se dotan, incrementan gastos, mientras que cuando se conceden se aplican, figurando como ingreso.

**Capítulo II. Impuestos indirectos.**

Al igual que en el caso anterior, la cifra consignada en la liquidación presupuestaria es superior en 12,6 miles de millones. La explicación de las diferencias es la misma que en el capítulo I.

**Capítulo III. Tasas.**

Como en los dos capítulos anteriores, la cifra de la liquidación es superior a la ofrecida en la cuenta de resultados, aunque por un importe superior a 186 miles de millones. Además del efecto de los aplazamientos, rectificaciones y provisiones, se producen reclasificaciones entre los capítulos 3 y 5. Existen algunas partidas como las primas de emisión, ya comentadas anteriormente, o las diferencias de cambio, que en la cuenta del resultado económico-patrimonial aparecen en ingresos financieros, mientras que en presupuesto se reflejan en el capítulo III.

**Capítulo IV. Transferencias corrientes.**

En este capítulo no se observan diferencias entre ambos estados financieros.

**Capítulo V. Ingresos patrimoniales.**

Se produce una diferencia de 35 miles de millones por rectificaciones de saldos y trasposos del capítulo 3 al 5.

**Capítulo VI. Enajenación de inversiones.**

En este caso, los criterios de contabilización son distintos ya que la contabilidad presupuestaria computa como ingresos el producto total de la venta de las inversiones, mientras que en la cuenta de resultados sólo se incluirá la diferencia entre el valor de enajenación y el de adquisición. Asimismo, en la cuenta de resultados se pueden incluir ingresos de naturaleza extraordinaria que no tienen consignación presupuestaria, como rectificaciones de saldos iniciales.

**Capítulo VII. Transferencias de capital.**

Surge una diferencia de 81,8 miles de millones debida a la transmisión de deudas asociadas a la entrega de acciones a la AIE. En el capítulo de gastos reseñamos una diferencia por la entrega de acciones a la AIE. Dicha entrega lleva asociada la transmisión de un pasivo financiero, lo que supone un ingreso para el Estado en términos patrimoniales, que no se refleja en presupuesto.

Quedan, en resumen, analizadas las principales diferencias entre los tres modelos utilizados para reflejar los gastos e ingresos en las administraciones públicas. En conclusión, antes de realizar cualquier análisis sobre la actividad de las entidades públicas, debemos conocer qué estados financieros estamos analizando y cuáles son sus criterios de contabilización.

Asimismo, si estamos hablando del déficit, tendremos que tener como referencia el modelo de cuentas nacionales y sus diferencias en relación al presupuesto a la cuenta del resultado económico-patrimonial.

## BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía expresamente referenciada a través de las notas a pie de página, los autores han consultado:

BENITO, B., *Manual de Contabilidad Pública*. Ed. Pirámide. Madrid 1995.

Año 1996

COMPARACIÓN DE INGRESOS CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA-CONTABILIDAD NACIONAL

PRESUPUESTO DERECHOS RECONOCIDOS	1996	CONTABILIDAD NACIONAL	DIFER.	EXPLICACIÓN DE DIFERENCIAS
TOTAL INGRESOS NO FINAN. ....	15.448,1	TOTAL RECURSOS NO FINAN. ....	15.535,7	-87,6
<b>Capítulo I.</b> Impuestos directos y cotizaciones .....	7.215,8	(1) Impuestos .....	12.778,7	79,4
Impuestos directos sin cotizaciones sociales .....	7.116,6	Sobre la renta y patrimonio .....	7.196,0	(1) Iglesia Católica
Renta .....	5.605,2			(2) De Capítulo III
Sociedades .....	1.482,5			Dev. retenciones capital BE extranjeros y otros
Otros (Patrimonio 28000) .....	28,9			
<b>Capítulo II.</b> Impuestos indirectos .....	5.936,2	Impuesto sobre productos .....	5.582,7	-353,5
IVA .....	3.732,0	IVA sobre productos .....	3.368,5	Rec. IVA, otras aportaciones pto. comunit.
Especiales .....	2.063,8	Otros ligados a la producción .	2.213,3	<b>Operac. Tesoro (39) e Insolventas (17)</b>
Tráfico exterior y otros .....	140,4	Ligados a la importación .....	0,9	del capítulo 3.º Tasas
<b>Capítulo III.</b> Tasas .....	491,3		491,3	
COTIZACIONES SOCIALES .....	99,2	(2) COTIZACIONES SOCIALES .....	760,6	-661,4
		Reales .....	99,1	(2) -81,5 a Renta y Patrimonio
		Ficticias .....	661,5	(4) -147,5 a capítulo 2.º
<b>Capítulo IV.</b> Transferencias corrientes ..	513,5	(3) Transferencias corrientes .....	604,6	-91,1
		Entre Adm. Públicas .....	508,4	(5) 68,6 del Capítulo III
		Diversas .....	96,2	(7) 10,4 del Capítulo VI
<b>Capítulo V.</b> Ingresos patrimoniales .....	943,9	(4) Excedente bruto de explotación .....	189,0	-189,0
		Otros recursos corrientes .....	889,8	54,1
		(A) Recursos corrientes .....	15.222,7	(10) 17,7 Intereses condonados al ICO
		(C) Ahorro bruto: (A - B) .....	-1.310,0	<b>Dividendos privatizaciones</b>
		(D) Recursos de capital (1 + 2) .....	313,0	(8) -12,1 Seguridad Social
<b>Capítulo VII.</b> Transferencias del capital .	335,4	(1) Impuestos sobre capital .....	0,2	-0,2
<b>Capítulo VI.</b> Enajenación inversiones reales .....	12,0	(2) Transferencias de capital .....	312,8	22,6
			1,3	(11) 45,8 Cooperac. internac. (53,5 del FSE -7,7 op. tesoro)
			311,5	-22,6
				-53,5 Cooperación internacional
				30,9 <b>Operación Tesoro</b>
				-12,0 al Capítulo IV
				1,6 <b>Otros</b>
Necesidad de financiación .....	2.855,8	Necesidad de financiación .....	2.502,1	353,7
<b>TOTALES .....</b>	<b>18.303,9</b>	<b>TOTALES .....</b>	<b>18.037,8</b>	

Año 1996

## COMPARACIÓN DE GASTOS CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA-CONTABILIDAD NACIONAL

PRESUPUESTO OBLIG. RECONOCIDAS	1996	CONTABILIDAD NACIONAL	DIFER.	EXPLICACIÓN DE DIFERENCIAS
TOTAL OPERACIONES NO FINANCIERAS ...	18.303,9	TOTAL EMPLEOS NO FINANC. ....	18.037,8	266,1
<b>Capítulo I.</b> Gastos de personal .....	2.987,8	(2) Remuneración de asalariados .....	2.851,5	136,3
<b>Capítulo II.</b> Gastos en bienes y servicios	434,2	(1) Compras netas .....	602,2	-168,0
<b>Capítulo III.</b> Gastos financieros .....	3.372,7	(3) Consumo de capital fijo .....	189,0	-189,0
		Consumo público (1+2+3) .....	3.642,7	154,1
		(7) Intereses efectivos .....	3.218,6	-902,9
		(4) Prestaciones sociales .....	902,9	-99,1
			99,1	661,5
			142,3	-142,3
<b>Capítulo IV.</b> Transferencias corrientes ..	9.726,4	Total (5), (6) y (7) .....	7.929,1	1.998,4
		(5) Transferencias corrientes .....	7.728,0	16.320,0
TOTAL Operaciones corrientes .....	16.521,1		201,1	
		(6) Subvenciones de explotación .....	580,3	
		(8) Cooperación internacional cor. ....	259,1	
<b>Capítulo VI.</b> Inversiones reales .....	981,0	(B) Empleos corrientes .....	16.532,7	
		(1) Formación bruta capital fijo .....	567,4	413,6
<b>Capítulo VII.</b> Transferencias de capital	801,8	(2) Transferencias de capital .....	937,7	-135,9
			346,6	
			591,1	
TOTAL Operaciones capital .....	1.782,8	E) Empleos de capital .....	1.505,1	
Total Operaciones no financieras .....	18.303,9	Total empleos no financ. ....	18.037,8	266,1

Año 1996

COMPARACIÓN DE INGRESOS CUENTA DE RESULTADOS-LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA

HABER 1996	CUENTA DE RESULTADOS	PRESUPUESTO DERECHOS RECONOCIDOS	DIFER.	EXPLICACIÓN DE DIFERENCIAS
<b>B) INGRESOS</b> .....	<b>15.575,1</b>	<b>15.451,0</b>	<b>124,1</b>	
<b>I. Ingresos de gestión ordinaria</b> .....	<b>7.080,3</b>	<b>7.215,8</b>	<b>-36,4</b>	
a) Ingresos tributarios .....		7.116,7	0,0	
a1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .....	5.603,4		-1,8	36,5 Aplazamientos, rectificaciones y provisiones
a2) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....	1.448,5	5.605,2	-34,7	
a3) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....	0,2	1.483,2	0,0	
a4) Impuesto sobre Patrimonio .....	28,2	28,4		
a5) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales .....	30,6	5.936,1	-12,6	12,6 Aplazamientos, rectificaciones y provisiones
a6) Impuesto sobre el Valor Añadido .....	3.720,6	3.731,9	-11,3	
a7) Impuestos especiales .....	2.063,1	2.050,9	12,2	
a13) Impuesto sobre tráfico exterior .....	96,7	99,3	-2,6	
a14) Otros impuestos .....	12,5	54,0	-10,9	
a15) Tasas por prestaciones de servicios .....		493,4	-186,1	186,1 Aplazamientos, rectificaciones y provisiones
a16) Tasas fiscales .....	77,5			
a17) Contribuciones especiales .....	99,1	6,0		
b) Cotizaciones sociales .....		-186,2		
c) Prestaciones de servicios .....		-35,1		
c1) Precios públicos por prestación de servicios .....	43,6	227,3		
c2) Precios públicos por utilización privativa .....	5,4	6,0		
c3) Otros ingresos de gestión ordinaria .....	36,8			
2. Trabajos realizados para la entidad .....				
a) Reintegros .....				
b) Otros ingresos de gestión .....				
c) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente .....	144,0			
c2) Exceso de provisiones de riesgos y gastos .....				
d) Ingresos de participaciones en capital .....				
e) Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo invertido .....	874,3	944,8	-35,1	35,1 Ajustes diversos y trasvase capítulos 3 y 5
f) Otros intereses e ingresos asimilados .....	35,4			
3. Otros intereses .....	135,3	227,3		
(1) Otros intereses .....	0,1			
(2) Beneficios en inversiones financieras .....	91,9			
3. Diferencias positivas de cambio .....				
a) Transferencias y subvenciones .....	513,5	513,5	0,0	0,0
b) Subvenciones corrientes .....				
c) Transferencias de capital .....	1,3	335,4	81,8	-81,8 Transmisión de préstamos a la AIE
d) Subvenciones de capital .....	415,9			
4. Ganancias e ingresos extraordinarios .....	16,8	12,0	4,8	
a) Beneficios procedentes del Inmovilizado .....	0,9			
b) Beneficios por operaciones de endeudamiento .....	15,9			
c) Ingresos extraordinarios .....	80,4	80,4		
d) Ingreso y beneficios de otros ejercicios .....	2.537,3	2.852,9	-315,6	-80,4 Rectifi. de saldo inicial de derechos reconocidos
<b>DESAHORRO</b> .....	<b>18.112,4</b>	<b>18.303,9</b>	<b>-191,5</b>	-5,7 Prescripción de obligaciones anteriores a 1996
<b>TOTAL HABER</b> .....	<b>18.112,4</b>	<b>18.303,9</b>	<b>-191,5</b>	

Año 1996

## COMPARACIÓN DE GASTOS CUENTA DE RESULTADOS-LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA

DEBE 1996	CUENTA DE RESULTADOS	PRESUPUESTO OBLIGACIONES RECONOCIDAS	DIFER.	EXPLICACIÓN DE DIFERENCIAS
A) GASTOS .....	18.112,4			
I. Gastos de funcionamiento .....	7.240,1	18.303,9		
a) Gastos de personal .....	2.942,1			
a1) Sueldos, salarios y asimilados .....	1.929,1			45,7
a2) Cargas sociales .....	252,4			45,0 RDL
b) Prestaciones sociales .....	760,6			0,7 Ajustes
c) Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado .....				
d) Variación de provisiones de tráfico .....				
d1) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables .....	223,0	0,0	223,0	-223,0 Criterio diferente
e) Otros gastos de gestión .....	394,0	434,2	-40,2	40,2 RDL
e1) Servicios exteriores .....	392,8			52,2 RDL
e2) Tributos .....	1,2			-12,0 Pagos a justificar
e3) Otros gastos de gestión corriente .....				
f) Gastos financieros y asimilables .....				
f1) Por deudas .....	3.681,0	3.372,7	308,3	-308,3 Criterio diferente
f2) Pérdidas de inversiones financieras .....	3.523,8			
g) Variación de las provisiones de inversión financiera .....	15,5			
h) Diferencias negativas de cambio .....	79,5			
2. Transferencias y subvenciones .....	10.695,8			
a) Transferencias corrientes .....	8.715,8	10.528,2	-351,8	351,8 RDL
b) Subvenciones corrientes .....	658,8	9.726,4	-351,8	355,0 RDL
c) Transferencias de capital .....	545,9			-3,2 Pagos a justificar
d) Subvenciones de capital .....	775,3	801,8	519,4	-519,4 RDL
3. Pérdidas y gastos extraordinarios .....	176,5			
a) Pérdidas procedentes del inmovilizado .....	1,1			82,4 Deudas asumidas
b) Pérdidas por operaciones de endeudamiento .....	1,7			-448,6 Créditos morosos en el ICO
c) Gastos extraordinarios .....	1,6			-112,0 Entrega acciones CSI y ENSIDESA a la AIE
d) Gastos y pérdidas de otros ejercicios .....	172,1			-18,6 Pagos a justificar
TOTAL DEBE .....	18.112,4			
		981,0	-981	981,0 Diferencia de criterio
		1.782,8		
		18.303,9	-191,5	