

CONTABILIDAD

**ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE
DE LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS
NO ADMINISTRATIVOS**

N.º 194

TRABAJO EFECTUADO POR:

LOURDES TORRES PRADAS

VICENTE JOSÉ PINA MARTÍNEZ

*Profesores Titulares de la Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales de la Universidad
de Zaragoza*

2.º Premio Revista *Estudios Financieros* 1995.

Modalidad: *Contabilidad y Administración de Empresas.*

Sumario:

- I. Introducción.
 - II. Los Organismos Autónomos.
 - III. Marco legal de la reforma de la contabilidad pública. Incidencia en los Organismos Autónomos.
 - IV. Principios de contabilidad generalmente aceptados para los Organismos Autónomos no administrativos.
 1. Destinatarios y fines de la información contable de los Organismos Autónomos.
 2. Principios contables que requieren alguna matización.
 - V. Contenido informativo de las cuentas anuales y magnitudes más relevantes de los Organismos Autónomos no administrativos.
 1. Balance de situación.
 2. Cuenta del resultado económico-patrimonial.
 3. Estado de liquidación del presupuesto.
 4. Memoria.
 - VI. Análisis del coste de los servicios prestados: el proyecto CANOA.
 - VII. Conclusiones.
 - VIII. Bibliografía.
- Anexos: I. Organismos Autónomos no administrativos.
II. Organismos adheridos al CANOA.

I. INTRODUCCIÓN

La expansión del sector público en las últimas décadas desencadenó en todos los países desarrollados un crecimiento importante del gasto, que en una época de recesión y ajuste como la actual está incentivando la búsqueda de soluciones que permitan hacer compatible el nivel de atención social con la disminución de los déficit públicos.

Asimismo, se han ido tomando iniciativas tendentes a implementar métodos de gestión más eficientes, con el fin de racionalizar el gasto público, y de compaginar la demanda de una mayor cantidad y calidad de los servicios públicos con la escasez creciente de recursos. La exigencia de acomodarse a un presupuesto cada vez más reducido, dando satisfacción a un abanico de necesidades sociales en continua expansión, debe generar un esfuerzo importante para mejorar la gestión del sector público, y en esta línea la contabilidad va a desempeñar un papel destacado, facilitando la información.

Desde el punto de vista de su incidencia en la información contable que facilitan y atendiendo a su naturaleza y actividad, distinguimos, en una primera aproximación, dos categorías de entes públicos:

- Aquellas organizaciones de tipo comercial, industrial, financiero o análogos, cuyo fin es la producción de bienes y servicios para su venta en el mercado, y cuyos recursos proceden, en su mayoría, de la venta de sus productos o prestación de servicios, y
- Aquellas entidades públicas cuyo fin es la prestación de servicios a la colectividad, a título gratuito o semigratuito, tratando de llevar a cabo operaciones de redistribución de renta, y cuyos recursos provienen en su práctica totalidad del Estado, que a su vez, los obtiene del resto de sectores de la economía nacional.

Al primer tipo de entidades se le suele denominar sector público productivo y se compone de entidades públicas comerciales e industriales, empresas públicas y los Organismos Autónomos no administrativos, y entidades públicas financieras tales como Instituciones de Crédito y Seguros. El segundo tipo, el sector público no productivo, estaría compuesto por las denominadas Administraciones Públicas (1) de carácter central, como la Administración del Estado y de carácter territorial como las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales. Una categoría especial merecerían los organismos de la Seguridad Social, aunque podrían asimilarse a este segundo nivel al llevar a cabo prestaciones sociales y ser financiadas mediante cotizaciones obligatorias.

(1) Aunque en España se ha denominado a los Organismos Autónomos del Estado, Administración Institucional, y se incluyen dentro del perímetro de las Administraciones Públicas, los Organismos Autónomos no administrativos, objeto de nuestro estudio se sitúan, dada su actividad y sus fuentes financieras, en una banda intermedia entre éstas y las empresas públicas.

Para la primera categoría de entes públicos, el resultado contable puede ser un buen indicador, aunque no el único, para determinar su eficiencia interna, sin olvidar las restricciones legales que puede imponerles la Administración y la influencia del beneficio social que en estas entidades adquiere una especial relevancia. Presentan, por ello, una naturaleza mixta entre sector productivo y Administración Pública, en función de la actividad concreta que realicen. Actualmente, dado el proceso de privatización que se observa en una buena parte de los países de la Unión Europea se están suscitando debates importantes, para justificar su presencia o su privatización, fundamentalmente en los casos en los que se produce concurrencia con el sector privado.

En el segundo caso, la eficacia de los servicios prestados y la correcta administración de los recursos disponibles, deberán valorarse, no por su cifra de resultados, sino sobre la base de su contribución a la satisfacción de las necesidades colectivas. El carácter no lucrativo de su actividad y su forma de financiación invalidan la medida del beneficio como indicador de gestión, por lo que será necesario completar la información financiera con otra de tipo no financiero referida a su actividad.

Con esta orientación, y a efectos de su repercusión en contabilidad pública, de acuerdo con lo previsto en los artículos 4.º y 6.º 5 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP), las Administraciones Públicas quedan sometidas al régimen de contabilidad pública, mientras que las empresas públicas se integran en el de contabilidad empresarial. Los Organismos Autónomos no administrativos, dado su carácter mixto en cuanto a su actividad y fuentes financieras, aunque están sometidos a contabilidad pública, de hecho, sus cuentas anuales son las que presentan una mayor similitud con las del sector empresarial.

El objetivo de este trabajo es analizar la información contable facilitada por los Organismos Autónomos no administrativos, entidades públicas muy próximas al sector empresarial para las que tiene sentido plantearse aspectos como la gestión continuada o la viabilidad. En una situación de crisis generalizada, cuando la reducción del tamaño del sector público está en cuestión, la privatización de servicios públicos podría ampliarse, como de hecho ha ocurrido en Reino Unido y Holanda, a actividades llevadas a cabo en nuestro país por Organismos Autónomos no administrativos, o similares, tales como abastecimiento de aguas, gestión portuaria, comunicaciones y transportes públicos.

En primer lugar revisaremos la situación de los Organismos Autónomos en el contexto de las entidades públicas en España, así como la incidencia de la reforma de la contabilidad pública en los mismos. Posteriormente nos referiremos a los principios contables públicos desde el punto de vista de su aplicación a los Organismos Autónomos no administrativos, que son las entidades más próximas al sector público empresarial, enfatizando el principio de gestión continuada o empresa en funcionamiento, puesto que no sólo incide en todos los demás, sino que podría ponerse en cuestión la continuidad de las operaciones en el marco de la Administración Pública, si así lo decidiese el Gobierno, lo cual es perfectamente factible en la situación política actual.

A continuación nos centraremos en el contenido informativo de las cuentas anuales de los Organismos Autónomos no administrativos, así como en sus magnitudes más relevantes, sin olvidar la presencia de la información sobre costes y rendimientos que el nuevo sistema de contabilidad analítica para Organismos Autónomos (CANOA), podrá aportar en aras al análisis económico de la actividad de estas entidades.

II. LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS

En las Administraciones Públicas podemos diferenciar varios niveles, cada uno de los cuales ha seguido un proceso distinto de implantación del nuevo marco legal de la contabilidad pública.

CUADRO 1. DELIMITACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

S E C T O R P Ú B L I C O	SECTOR PÚBLICO ESTATAL	SISTEMA ADMINISTRATIVO DEL ESTADO	ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO	Departamentos Ministeriales
				Órganos del Estado con dotaciones diferenciadas en los PGE
			ADMINISTRACIÓN INSTITUCIONAL	Organismos Autónomos de carácter administrativo
				Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, etc.
			SOCIEDADES ESTATALES	Sociedades Mercantiles con participación mayoritaria estatal
				Entidades de Derecho público
				Entes con estatuto jurídico especial
			SEGURIDAD SOCIAL	Entidades Gestoras
				Servicios Comunes
			ÓRGANOS CONSTITU- CIONALES	LA CORONA
	CORTES GENERALES	Defensor del Pueblo		
		Tribunal de Cuentas		
	TRIBUNAL CONSTITUCIONAL			
	CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL			
	SECTOR PÚBLICO NO ESTATAL	COMUNIDADES AUTÓNOMAS		
		CORPORACIONES LOCALES		
OTROS ENTES		Universidades		
		Consorcios		

FUENTE: *Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 1995 (Ministerio de Economía y Hacienda).*

Como puede apreciarse en el cuadro anterior, el Sistema Administrativo del Estado está comprendido por:

- La Administración General del Estado.
- La Administración Institucional, que comprende los Organismos Autónomos de carácter administrativo y los comerciales, industriales, financieros o análogos.
- La Administración de la Seguridad Social.
- Las Sociedades Estatales.
- Entes con Estatuto Jurídico Especial.

Por su parte, los Órganos Constitucionales son aquellos que tienen funciones de relevancia constitucional. Excepto en el caso de las Cortes Generales que elabora su propio presupuesto, el resto está sujeto al régimen ordinario de gasto público fijando el mismo el gobierno en los Presupuestos Generales del Estado. Los Órganos Constitucionales están compuestos por la Corona, las Cortes Generales, el Tribunal Constitucional, el Consejo General del Poder Judicial y el Tribunal de Cuentas.

El sector público no estatal está compuesto por la Administración de las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales y otros Entes. Tanto las Comunidades Autónomas como las Corporaciones Locales reproducen en buena parte la estructura de la Administración del Estado.

El Organismo Autónomo como entidad contable pública.

La entidad contable pública es definida en el documento 1 de la IGAE como «...*todo ente que, perteneciendo al sector público, tenga personalidad jurídica propia, presupuesto de gastos e ingresos diferenciado y deba formar y rendir las cuentas en régimen de contabilidad pública.*»

Asimismo, recoge la posibilidad de que los entes públicos disfruten de una cierta descentralización al contemplar la posibilidad de formar subentidades contables-públicas, con dotación presupuestaria diferenciada en el presupuesto general y competencias propias para su gestión. Toda subentidad deberá elaborar de forma individualizada los estados financieros definidos para la misma, siendo responsable de la rendición de los mismos.

Así, tal como se establece en la Orden de 31 de marzo de 1986 por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado, éstos constituyen una figura característica de la descentralización institucional del sector público que aparece como una necesidad impuesta por la profunda ampliación de los objetivos básicos de los Estados modernos.

Los Organismos Autónomos del Estado son personas jurídicas de Derecho público, estando sometidos a un régimen de Derecho Administrativo, sin más peculiaridades que las establecidas taxativamente, derivadas de adaptar la legislación del Estado a la naturaleza de su actividad, particularmente evidente en los Organismos Autónomos de carácter no administrativo.

Tanto en el sector público estatal, como no estatal, los Organismos Autónomos permiten flexibilizar la gestión de determinados servicios públicos. Estos Organismos Autónomos están sometidos a la normativa contable pública, aunque en el caso de los autonómicos y locales, son las normas contables de cada Comunidad Autónoma y la Instrucción Contable de la Administración Local, las que definen las características concretas de su sistema contable.

En el Anexo I se detallan los Organismos Autónomos no administrativos del Estado, de las Comunidades Autónomas y de la Administración Local. Es de destacar que el FORPPA con un 55'9 por 100, el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, con un 14'7 por 100 y Correos y Telégrafos con un 11'9 por 100, explican cerca del 83 por 100 del gasto no financiero total, para 1995, de los Organismos Autónomos del Estado.

III. MARCO LEGAL DE LA REFORMA DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA. INCIDENCIA EN LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS

El sistema de contabilidad pública actual es consecuencia del proceso de modernización y reforma de la Administración Pública iniciado con la promulgación de la Ley General Presupuestaria de 1977 (LGP). Esta ley, introduce importantes modificaciones en la concepción de la contabilidad pública, facilitando la base jurídica necesaria para llevar a cabo dicha reforma, al prever junto a los fines clásicos de control, otros de información, que abrieron el camino de la normalización contable del sector público.

Con la entrada en vigor de esta ley, se pasa de una concepción clásica de la contabilidad pública basada en criterios de legalidad y control presupuestario, a otra más amplia que le asigna, además, un papel informativo relevante en la toma de decisiones de los diversos usuarios.

La LGP señala en su artículo 125 a la IGAE como Centro directivo y gestor de la contabilidad pública al contemplar como competencia suya «someter a la decisión del Ministro de Hacienda el PGCP al que se adaptarán las Corporaciones, Organismos y demás Entidades incluidas en el Sector Público, según sus características y peculiaridades», desarrollándose por el Real Decreto 215/1977 y Real Decreto 2145/1985, sus competencias en materia de contabilidad general, presupuestaria y analítica.

La normalización contable del sector público se inició con la aprobación del primer PGCP, en principio con carácter provisional a través de la Orden del Ministerio de Hacienda de 14 de octubre de 1981, y posteriormente de forma definitiva mediante la Resolución de 11 de noviembre de 1983 de la IGAE.

La contabilidad pública en la Administración del Estado.

La aplicación definitiva del PGCP no tuvo lugar hasta 1986, fecha en la que se implantó en la Administración del Estado, el Proyecto SICOP (Sistema de Información Contable-Presupuestario), mediante el Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero. El Real Decreto 324/1986 señalaba como principios básicos que informan su implantación que el sistema intentaba: abarcar todas las operaciones de naturaleza económico-financiera que se dan en el ámbito de las competencias de la Administración del Estado; configurar una contabilidad para la gerencia; implantar el método de la partida doble mediante la aplicación del PGCP; descentralizar las funciones de gestión contable; soportar el sistema informáticamente y obtener la simplificación de los procedimientos contable-administrativos.

Con ello se perseguía:

- a) Establecer el Balance Integral del Estado.
- b) Determinar los resultados económico-patrimoniales.
- c) Registro de los recursos de otros entes públicos (Corporaciones Locales) gestionados por la Hacienda Pública Estatal.
- d) Registro de los movimientos y situación del Tesoro Público.
- e) Proporcionar los datos necesarios para la formación y rendición de la Cuenta de la Administración del Estado.
- f) Facilitar la confección de las cuentas económicas del sector público y las nacionales de España.
- g) Proporcionar la información necesaria para la toma de decisiones políticas y de gestión.
- h) Posibilitar el ejercicio de los controles de cumplimiento, financiero y de eficacia.
- i) Suministrar información que facilite el análisis de los efectos económicos de la actividad desarrollada por la Administración del Estado.
- j) Finalmente, prestar atención diferenciada al inventario y control del inmovilizado, endeudamiento e interesados.

Como desarrollo del SICOP se dictaron las correspondientes Instrucciones de Contabilidad relativas a los distintos tipos de Oficinas Contables: Centros Gestores del Presupuesto de Gasto (1986), Delegaciones de Hacienda (1986), Dirección General del Tesoro y Política Financiera (1986) y Central Contable (1988).

En estos momentos como consecuencia de la reciente publicación de una nueva versión del PGCP, el Proyecto SICOP se halla en proceso de revisión, estando prácticamente listo un SICOP II, que incorpora las modificaciones propias del marco contable público actual, así como la corrección de las deficiencias observadas en sus años de funcionamiento.

La contabilidad pública en la Administración Institucional.

En cuanto a los Organismos Autónomos, la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado, que aprobó la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 31 de marzo de 1986, introducía una adaptación del PGCP de 1983 en la Administración Institucional y disponía su aplicación obligatoria a partir del ejercicio 1987 para los Organismos Autónomos del Estado, tanto de carácter administrativo como de carácter comercial, industrial, financiero o análogo.

Los fines de la contabilidad para los Organismos Autónomos que se establecen en la citada Orden son:

- a) Registrar las operaciones que se realicen en ejecución de sus presupuestos de gastos y de ingresos.
- b) Conocer el movimiento y situación de su Tesorería.
- c) Poner de manifiesto la composición y situación de su patrimonio, así como sus variaciones.
- d) Proporcionar los datos necesarios para la formación y rendición de la Cuenta General del Estado, así como las demás cuentas, estados y documentos que deban elaborarse o remitirse al Tribunal de Cuentas.
- e) Facilitar los datos para la confección de las cuentas económicas del sector público y las nacionales de España.
- f) Rendir la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones tanto en el orden político como de gestión.
- g) Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad, financiero y de eficacia.
- h) Determinar los resultados desde el punto de vista económico-patrimonial.
- i) Determinar los resultados analíticos, poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios públicos.
- j) Suministrar información para posibilitar el análisis de los efectos económicos de la actividad desarrollada por el Organismo.

Asimismo, la IGAE aprobó, en 1986, planes adaptados a distintos Organismos Autónomos, tales como:

- Juntas de Puertos.
- Confederaciones Hidrográficas.
- Universidades.
- Patronato de Casas, y
- Servicios de Publicaciones, entre otros.

En el proceso de implantación de la Instrucción contable en los Organismos Autónomos ha colaborado activamente la IGAE, que ha aprovechado su experiencia en el diseño, desarrollo y aplicación del SICOP para adaptarlo al resto de las Administraciones Públicas. En este caso elaboró un paquete informático, el SICAI (Sistema de Información Contable para la Administración Institucional), adaptable a las necesidades de cada institución. En concreto la IGAE ofreció apoyo en el análisis funcional, desarrollo del paquete contable, formación y mantenimiento de la aplicación.

Como notas más características del SICAI, caben señalar:

- a) Es un sistema de información contable básico pero completo, útil para atender las necesidades informativas de estas instituciones.
- b) Es un sistema centralizado. Aunque abierto para cubrir necesidades de descentralización.
- c) Está pensado para sujetos contables con autonomía presupuestaria, patrimonial y financiera.
- d) Está basado en soporte mecanizado (sistema operativo UNIX).

En estos momentos, tal como ha sucedido en el caso del Proyecto SICOP, está previsto la aparición del SICAI-II, que incorpora junto con su adaptación al PGCP de 1994, la modernización del mismo, así como su conexión con el sistema CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos) recientemente desarrollado.

CUADRO 2. ENTIDADES PÚBLICAS ACOGIDAS AL SICAI

	Acogidas	No acogidas	Total	%
OO.AA. administrativos	35	3	38	92%
OO.AA. comerciales	56	7	63	89%
Total organismos estatales	91	10	101	90%
Universidades	21		21	
Entes públicos (art. 6.º 5 TRLGP) . . .	1		1	
CC.AA.	3		3	
Otros entes	1		1	
TOTAL	117	10	127	

FUENTE: IGAE (Situación marzo 1992).

La contabilidad pública en la Administración Local.

En materia contable, la Administración Local ha venido siguiendo el modelo general aplicado por las Administraciones Públicas hasta la reforma introducida por la LGP y el PGCP de 1983, revistiendo su contabilidad las características propias de la contabilidad administrativa, por partida simple, orientada al control de legalidad.

La reforma contable en la Administración Local culmina con la entrada en vigor de las prescripciones contenidas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL). En este marco jurídico la IGAE desarrolló la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (ICAL) y la simplificada para entidades de menos de 5.000 habitantes que fueron aprobadas por Orden Ministerial de 17 de julio de 1990.

La elaboración de la ICAL se llevó a cabo, en el marco de la referida legislación, de acuerdo con los siguientes criterios básicos:

- Normalización del sector local con el resto de las Administraciones Públicas -excluidas las CC.AA.- en cuanto a técnicas y procedimientos, adaptando para ello el PGCP.
- Concepción de la contabilidad como un auténtico Sistema de Información.
- Utilización del soporte informático como instrumento imprescindible para dotar de utilidad para la toma de decisiones al sistema.

La Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1992, por la que se establece un régimen transitorio en la aplicación del nuevo sistema de información contable para la Administración Local, difería, básicamente, la aplicación de las reglas de la ICAL relativas al cuadro de cuentas y relaciones contables hasta 1994, manteniendo la obligatoriedad de las correspondientes a la presentación de las cuentas.

En todo caso, la publicación del PGCP de 1994 ha dejado desfasada la ICAL antes de su plena entrada en funcionamiento, lo que exige la publicación de una nueva Instrucción adaptada a dicho Plan.

Por su parte, los Organismos Autónomos de la Administración Local deben adjuntar sus cuentas a las de la Entidad Local, de forma que, hasta que no se lleve a cabo la adaptación al nuevo PGCP de 1994, sus estados contables son los actualmente vigentes en la ICAL.

La contabilidad pública en las Comunidades Autónomas.

La nota más característica en torno a la situación en que se encuentra la contabilidad pública en estas entidades es la ausencia de una norma común, puesto que no se encuentran incluidas en el ámbito de competencias en materia de regulación de la IGAE. Por esta razón, cada Comunidad

Autónoma ha venido dictando su propia norma de gestión económico-financiera, si bien en un plazo próximo, está prevista la aplicación del PGCP en todas las que todavía no lo han implantado. Para ello existe constituido, por el Consejo de Política Fiscal y Económica, un grupo de trabajo, y se vienen realizando convenios de colaboración entre el Ministerio de Economía y Hacienda y las Comunidades Autónomas con el fin de armonizar e instrumentar sus respectivas instrucciones contables.

En líneas generales, las Comunidades Autónomas se están decantando por modelos contables de similares características al SICOP-SICAI, en su primera o segunda versión. Por su parte, sus Organismos Autónomos se van adaptando a estos modelos en la medida en que lo hacen los correspondientes gobiernos autonómicos.

CUADRO 3. MARCO LEGAL DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN ESPAÑA

1977	Ley General Presupuestaria (TRLGP de 1988)
1981	Plan General de Contabilidad Pública (versión provisional)
1983	Plan General de Contabilidad Pública
1985	Ley 7/1985 de Bases de Régimen Local
1986	Real Decreto 324/1986 por el que se implanta en la Administración del Estado un nuevo sistema de información contable y se reestructura la función de ordenación de pagos
1986	Instrucción de contabilidad para Centros Gestores de Gasto
1986	Instrucción de contabilidad para las Delegaciones de Hacienda
1986	Instrucción de contabilidad para la Dirección General del Tesoro y Política Financiera
1986	Instrucción de contabilidad para los Organismos Autónomos del Estado
1988	Instrucción de contabilidad para la central contable
1988	Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas Locales
1990	Instrucción de contabilidad para la Administración Local
1994	Plan General de Contabilidad Pública

IV. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS PARA LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS NO ADMINISTRATIVOS

Los principios de contabilidad generalmente aceptados para las Administraciones Públicas vienen recogidos en la primera parte del PGCP, así como en el documento núm. 1 sobre «Principios Contables Públicos» de la IGAE, donde se fundamenta el desarrollo de los mismos, constituyendo un punto de referencia obligado para el sistema contable público español.

En línea con la definición que hace el Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas (1983) y el GASB núm. 8, el documento núm. 1, distingue en las Administraciones Públicas las siguientes características:

- a) Servicio público. Su función principal es la producción de servicios para la colectividad, sin ánimo de lucro.
- b) Redistribución. Además, y en su caso, efectúan operaciones de redistribución de la renta y riqueza nacional.
- c) Financiación. Los recursos principales proceden de pagos obligatorios exigidos sin contraprestación.
- d) Régimen de presupuesto. Están sometidas al régimen presupuestario.
- e) Régimen de contabilidad pública. Están obligadas a rendir cuentas de su actividad.
- f) Régimen de control. Están sujetas a los controles financieros y de legalidad.

– Las tres primeras características perfilan el entorno económico y financiero en que se mueve este tipo de entidades. Su *output* final es la producción de bienes o prestación de servicios a la colectividad, frecuentemente sin contraprestación, así como la redistribución de la renta y riqueza nacional. Los recursos financieros se obtienen, en gran parte, por vía impositiva, no existiendo relación, en general, entre las corrientes económicas y financieras que fluyen de la entidad al mundo exterior y viceversa. Estas circunstancias, exclusivas de las Administraciones Públicas, no son estrictamente aplicables a los Organismos Autónomos no administrativos, puesto que por su naturaleza y actividad, participan de una serie de características comunes a las empresas, y otras a las Administraciones Públicas, lo que no puede ignorarse a la hora de diseñar el marco contable de los mismos.

– Por tratarse de Administración Pública, los gastos e ingresos previstos para cada ejercicio para los Organismos Autónomos, deben ser aprobados por los órganos democráticos de representación correspondiente. Por ello, el utilizar la figura del sometimiento al régimen presupuestario público para definir al sujeto contable en contabilidad pública, nos parece muy acertada, por suponer uno de los rasgos más representativos de este tipo de entidades.

De acuerdo con el GASB (1987 par. 19) el presupuesto es la expresión formal de la política pública, de los objetivos y prioridades de las entidades. Es un plan financiero, que recoge los gastos y los medios para financiarlos, así como un instrumento de control de legalidad. Por ello en el análisis contable de las Administraciones Públicas, la figura del presupuesto juega un papel básico y fundamental, por girar prácticamente toda su actividad económica y financiera en torno al mismo. Es la expresión monetariamente cuantificada de los objetivos y prioridades de los órganos de decisión política, en cuanto a la prestación de servicios a los ciudadanos se refiere.

Aunque en el sector empresas el presupuesto constituye también un elemento fundamental para la gestión, reviste un carácter interno y reservado, sin existir compromiso exterior alguno en cuanto a su cumplimiento y publicidad. Por el contrario, en las Administraciones Públicas el presupuesto es público y de cumplimiento obligatorio. Estos rasgos distintivos, lo hacen especialmente útil a efectos de análisis contable, ya que facilita información sobre la práctica totalidad de flujos de fondos entre la entidad y el mundo exterior, permitiendo valorar más certeramente las actuaciones de sus gestores.

– Los dos últimos apartados, e) y f), hacen referencia a los mecanismos de control político y legal establecidos para supervisar la actividad realizada y la adecuada gestión de los recursos que la sociedad ha puesto a su disposición, y a la que tanto los Organismos Autónomos estatales como los autonómicos y locales están sometidos, a través del Tribunal de Cuentas de España o de los autonómicos en las Comunidades Autónomas en las que existan.

1. Destinatarios y fines de la información contable de los Organismos Autónomos.

Los estados financieros no son un fin en sí mismos, sino un medio de facilitar información para la toma de decisiones. En contabilidad, los destinatarios de la información contable son un punto de referencia obligado a la hora de decidir el reconocimiento, cuantificación y presentación de la información financiera. El hecho de considerar a la contabilidad como un sistema de información, implica a la hora de establecer sus fundamentos básicos, tener claro: a quién debemos informar, y para qué necesita o utiliza la información que le vamos a suministrar. Por ello, una vez establecido el marco que delimita la contabilidad pública, se definen los destinatarios y sus necesidades de información.

Tanto la IGAE como el GASB (1987) (2) establecen cinco grupos de destinatarios-usuarios de la información contable pública, que es perfectamente adaptable a los Organismos Autónomos, en general, y a los no administrativos, en particular:

- a) Órganos de representación política. Se refiere a las Asambleas Legislativas elegidas por sufragio universal en los distintos niveles de organización territorial del Estado, lo que abarcaría desde las Cortes Generales hasta las Corporaciones Locales.
- b) Órganos de gestión. Órganos de gobierno, tanto a nivel político-administrativo, como a nivel puramente de gestión.
- c) Órganos de dirección y gestión de las sociedades y empresas públicas.
- d) Órganos de control externo. Tribunales de Cuentas y órganos encargados del control interno, en sus múltiples acepciones, financiero, de legalidad, de eficiencia y eficacia, etc.
- e) Entidades privadas, asociaciones y ciudadanos interesados en la *res publica*.

(2) Ciudadanos, órganos legislativos y de control, inversores y acreedores.

A pesar de nombrarlos en párrafos previos, debería haberse incluido en la enumeración explícita a los proveedores, inversores y prestamistas. En lo que afecta sobre todo a las Corporaciones Locales y Organismos Autónomos, su situación financiera es de gran interés para los colectivos mencionados, ya que, si bien la solvencia de la entidad está garantizada por los poderes públicos, dificultades presupuestarias pueden implicar retrasos en el cobro de las deudas y, por consiguiente, provisionamiento de las mismas, con su consiguiente reflejo en la cuenta de resultados.

Con respecto a los fines de la contabilidad de los Organismos Autónomos no administrativos, el documento núm. 7 de la IGAE establece una declaración de principios al señalar que la información económico-financiera pública debe reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la ejecución del presupuesto y de los resultados de la entidad a que se refiera. La información económico-financiera pública debe mostrar:

1. La situación patrimonial.
2. Sus necesidades de liquidez a corto y largo plazo.
3. La forma en que se ha ejecutado el presupuesto.
4. Los gastos e ingresos económicos «*y en qué medida éstos han sido suficientes para cubrir aquéllos y si en el futuro los ciudadanos deberán soportar cargas por servicios previamente administrados.*»

De acuerdo con el documento núm. 1 la información anteriormente mencionada estaría orientada a la consecución de los siguientes fines:

- De gestión. Facilitar la información necesaria para el conocimiento de la situación económica y financiera de la entidad, la determinación del coste y rendimiento de los servicios prestados, el patrimonio, y en general, para la toma de decisiones en el ámbito político y de gestión.
- De control. Rendición de cuentas y control de legalidad. Asimismo incorpora el control de economía, eficacia y eficiencia (EEE) de las Administraciones Públicas.
- De análisis y divulgación. Que facilite información útil para la toma de decisiones, sobre los efectos económicos y financieros de la actividad de los entes públicos, y permita la elaboración de las cuentas nacionales y económicas del sector público.

Básicamente los fines de la contabilidad pública que señala el documento, venían ya recogidos en el artículo 124 del TRLGP y en el Real Decreto 324/1986. Legislación en la que se sientan las bases de la contabilidad pública, tanto financiera como presupuestaria, y que se recogen sistemáticamente en todas las instrucciones que han adaptado el PGCP. En el caso que nos ocupa, coinciden básicamente con los contemplados en la Instrucción contable para la Administración Institucional.

Finalmente el PGCP y el documento núm. 1 definen los principios contables públicos que, en líneas generales, coinciden con los de las empresas. Éstos son:

- Principio de entidad contable.
- Gestión continuada.
- Uniformidad.
- Importancia relativa.
- Registro.
- Prudencia.
- Devengo.
- Imputación de la transacción.
- Precio de adquisición.
- Correlación de ingresos y gastos.
- No compensación.
- Desafectación.

Con respecto al sector empresarial incorpora dos principios nuevos (3), el de entidad y desafectación. El primero ya comentado en cuanto a su aplicación a los Organismos Autónomos, define al ente contable como todo sujeto público con personalidad jurídica dotado con presupuesto propio. El segundo señala que, en el actual sistema contable, los ingresos de carácter presupuestario se destinan a financiar la totalidad de los gastos de dicha naturaleza, sin que exista relación directa entre unos y otros. No obstante, cuando existan ingresos vinculados a la realización de gastos concretos, el sistema contable debe permitir su seguimiento. Este principio elimina la posibilidad de introducir una contabilidad de fondos (4) en las entidades públicas, orientando el sistema contable público hacia el empresarial, lo cual es especialmente adecuado en los Organismos Autónomos no administrativos.

2. Principios contables que requieren alguna matización.

Imagen fiel. El principio de imagen fiel debe entenderse más bien como una declaración formal de intenciones que como un criterio operativo de contabilización, ya que el mencionado principio implica no respetar la norma contable ni los contenidos de las instrucciones y disposiciones con-

(3) El principio de no compensación figuraba en el documento de principios contables de AECA de 1980, habiendo sido suprimido en la revisión de 1992.

(4) Sistema seguido en las Administraciones Públicas y entidades no lucrativas, en general, en EE.UU.

tables públicas cuando éstas no reflejen adecuadamente la situación real de la entidad. La aplicación de este principio encuentra una limitación importante como consecuencia del papel que juega el control de legalidad en la contabilidad pública, razón por la cual la no observancia de las normas de control presupuestario recogidas en las diversas Instrucciones de contabilidad será difícilmente permitida en los Organismos Autónomos no administrativos y entidades públicas, en general.

Correlación de ingresos y gastos. *«El sistema contable debe poner de manifiesto la relación entre los gastos realizados por una entidad y los ingresos necesarios para su financiación.»*

El resultado económico-patrimonial de un ejercicio estará constituido por la diferencia entre los ingresos y los gastos económicos realizados en dicho período. El resultado así calculado representa el ahorro bruto, positivo o negativo.»

Aunque ha resultado controvertida la aplicación de este principio a las Administraciones Públicas, en el caso de los Organismos Autónomos no administrativos parece plenamente justificada, por la analogía de su actividad con la del sector empresas. Sin embargo, cabe preguntarse si resulta adecuada su aplicación en el tratamiento de algunas operaciones de estas entidades, como en el caso de las subvenciones de capital, tal como analizamos más adelante.

Uniformidad. *«Adoptado un criterio en la aplicación de estos principios, debe mantenerse uniformemente en el tiempo y en el espacio en tanto en cuanto no se alteren los supuestos que han motivado la elección de dicho criterio.»*

Si procede la alteración justificada de los criterios utilizados, debe mencionarse este extremo, indicando los motivos así como su incidencia cuantitativa y, en su caso, cualitativa en los estados contables periódicos.»

Este principio tiene como finalidad en el sector empresarial limitar el cambio entre prácticas contables de un ejercicio a otro, dado su entorno económico cambiante. La inexistencia de estas circunstancias en las Administraciones Públicas justifica su orientación hacia un sistema contable razonablemente rígido, lo cual supondría incrementar la objetividad de la información, resultando coherente con los objetivos de: rendición de cuentas, valoración de la eficiencia y eficacia en la gestión y evaluación de la posición financiera de la entidad. Objetividad que no tendría por qué ir en detrimento de la relevancia, si el sistema contable se diseña para alcanzar estos objetivos.

Prudencia. *«De los ingresos sólo deben contabilizarse los efectivamente realizados a la fecha de cierre del ejercicio; no deben contabilizarse aquellos que sean potenciales o se encuentren sometidos a condición alguna. Por el contrario, de los gastos, deben contabilizarse no sólo los efectivamente realizados, sino también desde que se tenga conocimiento de ellos, aquellos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, con origen en el ejercicio o en otro anterior; a estos efectos deben distinguirse las pérdidas potenciales o reversibles de las realizadas o irreversibles.»*

El principio de prudencia en el sector empresarial tiene como finalidad evitar la descapitalización de la empresa como consecuencia de la distribución de beneficios no realizados e insuficientemente fundamentados. Sin embargo, las Administraciones Públicas no distribuyen beneficios,

ni incurren en riesgo de descapitalización por este factor. Errores cometidos en estimaciones estadísticamente objetivas, pueden corregirse al ejercicio siguiente sin repercusión alguna sobre el patrimonio de la entidad, ni quebranto a terceros. Ello reduce sensiblemente la necesidad de aplicar este principio en la misma medida que en el sector empresarial. Esta circunstancia se pone de manifiesto, por ejemplo, en el tratamiento adoptado por el PGCP para las diferencias de cambio, que imputa de forma simétrica al resultado del ejercicio.

Devengo. *«La imputación temporal de ingresos y gastos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos. Por tanto, se entenderá que los ingresos y gastos se han realizado cuando surjan los derechos u obligaciones que los mismos originen.»*

No obstante, la imputación de los derechos y obligaciones al correspondiente presupuesto requerirá que previamente se dicten los actos administrativos de reconocimiento del derecho o de la obligación derivados del hecho económico.»

La introducción del principio de devengo, junto a la partida doble, supone la incorporación a la contabilidad pública de los dos instrumentos que históricamente se han mostrado más eficaces para el control y rendición de cuentas en las relaciones de agencia. Ambos representan las más importantes innovaciones en la reforma contable pública en todos los países.

Desde un punto de vista financiero, implica reconocer gastos e ingresos, cuando surge la obligación de pago o el derecho de cobro y no cuando vencen. De esta forma es posible conocer más fielmente la situación financiera real de la entidad, y su evolución futura.

Gestión continuada. *«Se presume que continúa la actividad por tiempo indefinido. Por tanto, la aplicación de los presentes principios no irá encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio.»*

Este principio justifica, en buena parte, la aplicación de todos los demás. Los estados contables se elaboran de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, lo que encierra una suposición fundamental: que la empresa continuará en el futuro su actividad, y que por tanto, la contabilidad no pretende determinar el valor de liquidación. La aplicación, por ejemplo, del principio de coste histórico viene justificada, pues, por la gestión continuada y no viceversa.

La necesidad de ofrecer criterios operativos para determinar el riesgo de quiebra del principio de empresa en funcionamiento ha conducido, en el sector empresarial, a desarrollar técnicas estadísticas de predicción, así como normas de actuación profesional con el objetivo de cubrir la responsabilidad del auditor de cara a la asunción del principio de gestión continuada cuando éste pueda resultar improcedente.

Entre las instituciones que han publicado pronunciamientos sobre el tema se encuentran la UEC (1978), el AICPA (1981), la IFAC (1984) y en España el REA (1984) y el ICAC (1992). Estas instituciones en sus pronunciamientos han recogido un conjunto de factores de duda, en presencia de los cuales podría cuestionarse el auditor la continuidad de las operaciones de la empresa.

FACTORES DE DUDA QUE CUESTIONAN LA CONTINUIDAD DE LA EMPRESA

Indicadores financieros	IFAC	FEE	ICAEW	AICPA	ICAC	REA
Endeudamiento neto	X		X			
Vencimientos a corto	X	X				
Ratios Financieros clave	X		X	X		
Beneficio explotación negativo .	X			X	X	
Problemas pago dividendos . .	X		X	X		
Problemas pago deudas	X	X		X		X
Pago contado proveedores . . .	X			X		X
Problemas obtener financiación	X	X	X	X		
Problemas Fondos Propios . . .		X	X	X	X	X
Fondo Maniobra negativo . . .			X	X	X	X
Recurso excesivo al corto plazo .			X			X
Rotación de Clientes			X			X
Rotación Existencias			X			
Cash Flow negativo				X	X	X
Indicadores de actividad . . .	X					
Pérdida de Administradores . .	X		X	X		X
Pérdida de mercados	X			X	X	
Problemas laborales	X	X	X	X		X
Problemas de suministros . . .	X	X	X			
Responsabilidades		X	X	X	X	X
Dependencia de un proyecto .			X	X	X	X
Suspensión de pagos					X	

Como puede apreciarse una parte importante de los mismos provienen de información contenida en el balance, cuenta de resultados y memoria, lo que pone de manifiesto la utilidad de las cuentas anuales a efectos de valorar las posibilidades de pervivencia de las empresas.

En el caso de las Administraciones Públicas, en general, y de los Organismos Autónomos no administrativos en particular, podría quebrarse este principio cuando concurrieran expectativas razonables de privatización de servicios públicos o el de entidades públicas que, debido a dificultades financieras, dejen de atender sus obligaciones de pago (J.M.VELA, 1994).

Asimismo, el IFAC en su Guía Internacional del Sector Público núm. 3 sobre *Aplicabilidad de las Normas Internacionales de Auditoría a la auditoría de los estados financieros del gobierno y de otras entidades no lucrativas*, establece que la Norma Internacional de Auditoría número 23 es aplicable al sector público. No obstante, aunque la aplicación del principio de empresa en funcionamiento no suele estar en cuestión cuando se audita al gobierno central u organismos del mismo respaldados financieramente por aquél, cuando tal respaldo no exista o cuando el gobierno central retire su garantía, podría ponerse en peligro la supervivencia del organismo o entidad.

El principio de gestión continuada o empresa en funcionamiento podría cuestionarse, pues, en los Organismos Autónomos como consecuencia de la privatización de los mismos o la concesión administrativa de los servicios que prestan, lo cual implicaría conocer las condiciones que posibilitarían la viabilidad financiera de la actividad realizada. En cualquier caso, el análisis debería centrarse en el estudio de los costes y eficiencia del organismo, y los ingresos vinculados con la actividad. Mantener unos precios políticamente bajos podría justificar mantener subvenciones aun en casos de privatización.

V. CONTENIDO INFORMATIVO DE LAS CUENTAS ANUALES Y MAGNITUDES MÁS RELEVANTES DE LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS NO ADMINISTRATIVOS

Los criterios para la elaboración y presentación de las cuentas anuales de las Administraciones Públicas vienen recogidos en la parte cuarta de PGCP, donde se señalan como obligatorias: el Balance de Situación, la Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial, el Estado de Liquidación del Presupuesto y la Memoria. Tal como puede apreciarse, en la presentación de la información contable la intención de la IGAE ha sido aproximar en la medida de lo posible, los contenidos de las cuentas anuales públicas a los vigentes en el sector empresarial. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por la entidad en el plazo establecido según la regulación vigente.

1. Balance de situación.

Con respecto a las instrucciones para la elaboración del balance recogidas en el PGC de 1990 para empresas, cabe señalar como diferencias más importantes entre éstas y las recogidas en el PGCP las siguientes:

1. El PGCP no prevé la presentación de cuentas anuales abreviadas. Por ello, serán las sucesivas instrucciones de contabilidad las que, en todo caso, introduzcan esta figura.
2. No se hace referencia explícita sobre cómo reflejar en el balance el arrendamiento financiero y la deuda que genera, si bien tanto en el documento núm. 6 de la IGAE como en el propio PGCP se prevé un tratamiento contable similar al vigente en el sector empresarial.
3. No se considera explícitamente una cuenta para las provisiones sobre riesgos y gastos con vencimiento a corto plazo, puesto que el PGCP no prevé la dotación de provisiones para fondos de pensiones.

INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS.

En el PGCP se aprecian diferencias significativas en el tratamiento de algunas partidas que podrían afectar a la comparabilidad de la información recogida en el balance de situación con respecto al sector empresarial. Circunstancia que reviste una cierta significatividad en el caso de los Organismos Autónomos no administrativos, con respecto a entidades privadas que se encuentran prestando servicios de similares características.

Éste es el caso de los conceptos recogidos en el PGC para empresas en el subgrupo 13, «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» que incluye las subvenciones de capital, las diferencias positivas de cambio y los ingresos por intereses diferidos.

Subvenciones y transferencias de capital (5).

El PGCP las considera ingreso en el ejercicio en que se reciben. Opción esta, que vendría justificada por el carácter más recurrente que tienen las mismas con respecto al sector empresarial. Esto supone un tratamiento distinto al previsto en el PGC para empresas, donde se establece una mayor correlación entre ingresos y gastos en el sentido de que las subvenciones de capital recibidas con carácter de no reintegrables se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones.

En cualquier caso, las subvenciones de capital suponen, en el presupuesto del 95, menos de un 8 por 100 de los ingresos totales de los Organismos Autónomos no administrativos del Estado, con lo cual la incidencia en la cuenta de resultados no es demasiado relevante, ítem más dado su carácter recurrente haría que la periodificación a largo plazo se igualase con los importes totales de las subvenciones recibidas.

Diferencias positivas en moneda extranjera.

La norma de valoración de diferencias de cambio del PGCP señala que la conversión en moneda nacional de la tesorería, valores de renta fija, créditos y débitos en moneda extranjera, se hará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de incorporación al patrimonio. Al cierre del ejercicio figurarán en el balance al tipo de cambio vigente en ese momento. Si como consecuencia de esa valoración resultara una diferencia de cambio positiva o negativa, se cargará o abonará, respectivamente, al resultado del ejercicio.

(5) La diferencia entre subvenciones y transferencias radica en que las primeras tienen carácter finalista.

Este tratamiento difiere del contemplado en el PGC para empresas, que han optado por una alternativa más conservadora, consistente en llevar las diferencias positivas no realizadas a «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» y por el contrario, las diferencias negativas imputarlas a resultados. No obstante, las diferencias positivas no realizadas podrán llevarse a resultados cuando para cada grupo homogéneo se hayan imputado en ejercicios anteriores o en el propio ejercicio diferencias negativas de cambio, y por el importe que resultaría de minorar dichas diferencias negativas por las diferencias positivas reconocidas en resultados de ejercicios anteriores.

El planteamiento del PGCP coincide, básicamente, con el mantenido por el IASC que prevé, salvo en casos muy concretos, incorporar la totalidad de las diferencias de cambio, pérdidas o ganancias, a los resultados del período.

El criterio adoptado para las entidades que aplican el PGCP, tal como los Organismos Autónomos, encuentra su justificación en la ausencia de preponderancia del principio de prudencia al no existir la precaución de que se proceda al reparto de beneficios no realizados. En definitiva, se trata de un criterio menos conservador pero más simétrico, ya que existe el mismo grado de incertidumbre en la realización definitiva de los gastos que de los ingresos (BRUSCA, PINA y TORRES, 1994).

Ingresos por intereses diferidos.

El PGC para empresas periodifica los rendimientos financieros por aplazamiento en operaciones comerciales cuando el período es superior a un ejercicio. En el PGCP, no aparece dicha cuenta porque los intereses por aplazamiento en el pago de derechos se contabilizan como tales en el ejercicio de su devengo y no se recogen inicialmente como un ingreso a distribuir en varios ejercicios. Este tratamiento se da a todos los intereses devengados y no vencidos. Por otra parte, en los Organismos Autónomos no administrativos no es común la realización de operaciones comerciales a largo plazo, con lo que tampoco se plantean problemas en la contabilización de sus intereses.

PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.

Entre las provisiones para riesgos y gastos echamos en falta una cuenta para recoger la provisión para pensiones que se dota en las empresas para cubrir las responsabilidades asumidas con sus trabajadores mediante la creación de un fondo de pensiones interno o de otras obligaciones similares (6). Tratan, en definitiva, de periodificar los gastos de personal derivados de prestaciones a empleados, materializados en pago de un capital o de una pensión siempre que puedan ser razonablemente estimados.

(6) Como señala AECA «las prestaciones económicas que una empresa concede a su personal, a partir del momento en que cesa en su situación activa, representan un coste para aquella, cuyo devengo se produce a lo largo de toda la vida laboralmente útil del personal a su servicio» (doc. 11. pág. 30).

Respecto a las Administraciones Públicas en general, y a los Organismos Autónomos en particular, y dado que en éstas también se pueden conceder beneficios a sus empleados, parece conveniente que se hubiese incluido esta cuenta para permitir reconocer estos costes, en caso de que apareciesen, de acuerdo con el principio de devengo, imputándolos de manera proporcional y al mismo tiempo que el resto de gastos de personal.

ANÁLISIS DE LA POSICIÓN FINANCIERA.

El significado de los indicadores habitualmente utilizados para analizar el balance de situación, requiere alguna matización en el caso de los Organismos Autónomos no administrativos, debido a su sometimiento al régimen presupuestario. En estas entidades, la capacidad de endeudamiento de las mismas no viene determinada por consideraciones relacionadas con su posición económico-financiera, sino por la dotación presupuestaria correspondiente y el nivel de endeudamiento que le autorice el gobierno, lo que sitúa el diagnóstico del balance de situación en un plano secundario.

Para la evaluación de la solvencia a corto y largo, la utilidad del balance de situación, junto con la memoria, radica en que facilita información sobre la estructura del endeudamiento de la entidad. Dado el poco peso específico que presenta el capítulo IX en el presupuesto de gastos e ingresos de estas entidades, los aspectos relacionados con la posición financiera de la entidad revisten poco interés.

En lo que se refiere al análisis de su endeudamiento a corto, en el sector empresarial, los ratios de liquidez (7) tratan de comprobar la capacidad de la empresa para satisfacer sus obligaciones de pago a corto plazo. Estos ratios resultan aplicables a los Organismos Autónomos no administrativos como consecuencia de la actividad comercial que realizan, representando aspectos tales como la liquidez en un momento concreto y el grado de seguridad que ofrece la entidad a sus acreedores. Sin embargo, por estar sometidas estas entidades al régimen presupuestario, estimamos más útil, a estos efectos, el remanente de tesorería que se presenta en la memoria, puesto que relaciona las obligaciones de pago vencidas con los derechos de cobro vencidos y no cobrados previstos para su financiación. Las obligaciones de pago pendientes de vencimiento se pagarán con otros créditos presupuestarios que se habilitarán en el ejercicio de su vencimiento.

En general, algunos indicadores útiles destinados a recoger la importancia del endeudamiento podrían ser:

- Ingresos/Carga financiera del ejercicio (devolución del principal + intereses).
- Ingresos - Gastos fijos (personal, etc.)/Carga financiera del ejercicio.

(7) Disponible/Exigible a corto plazo, Disponible+Realizable/ Exigible a corto plazo y Activo circulante/Pasivo circulante.

- Excedente bruto de funcionamiento/Gastos financieros.
- Excedente bruto de funcionamiento/Gastos financieros + Amortización anual de la deuda.
- Excedente de las operaciones corrientes/Gastos financieros + Amortización anual de la deuda.

Otros indicadores, tradicionales en el sector empresarial, del tipo: Deuda total/Neto patrimonial, Deuda a largo plazo/Neto patrimonial o Activos fijos/Neto patrimonial, no tienen significado en estos organismos, ya que el patrimonio neto no es sino la diferencia entre el activo total neto y el pasivo exigible de la entidad, no representando el mismo garantía de solvencia frente a terceros.

Desde otra perspectiva la composición del activo fijo de los Organismos Autónomos no administrativos, constituye un factor relevante a efectos de determinar la solvencia de estas entidades. Tal como puede observarse en el cuadro siguiente, referido a los Organismos Autónomos del Estado, el 25'6 por 100 de sus ingresos totales (8) proviene de la explotación de su patrimonio -ingresos patrimoniales-. Factor que podría ser representativo de la viabilidad financiera de la actividad realizada, junto con el análisis del componente político de los precios públicos, que podrían justificar económicamente las subvenciones y transferencias corrientes recibidas -64% de sus ingresos totales-, y la eficiencia con que se prestan los servicios, cuya mejora reduciría costes e incrementaría los márgenes comerciales. A este respecto, debemos tener en cuenta que una parte considerable de las transferencias corrientes corresponden a los fondos comunitarios FEOGA gestionados por el FORPA, siendo los ingresos patrimoniales una fuente importante de financiación de los Organismos Autónomos no administrativos. Por ello, resultan de interés los indicadores de rentabilidad y margen tradicionales del sector empresarial, tal como veremos al tratar la cuenta de resultados del ejercicio.

Asimismo, la cobertura de la deuda por los activos realizables de la entidad, representa una fuente de financiación adicional disponible para hacer frente a potenciales tensiones financieras que se puedan producir en la entidad. Activos fijos realizables/Deuda a largo plazo, es un indicador de cobertura de las obligaciones a largo plazo. A este respecto el PGCP prevé recoger en la memoria información sobre el valor de realización y *status* jurídico de los activos. Este criterio de valoración lo estimamos mucho más útil, a estos efectos, que el tradicional valor contable neto.

(8) A título de ejemplo en los Organismos Autónomos administrativos los ingresos patrimoniales representan el 0'2 por 100 de sus ingresos totales.

BALANCE
EJERCICIO ...

ACTIVO	EJ N	EJ N-1	PASIVO	EJ N	EJ N-1
A) INMOVILIZADO I. Inversiones destinadas al uso general 1. Terrenos y bienes naturales 2. Infraestructuras y bienes destinados al uso general 3. Bienes comunales 4. Bienes del Patrimonio histórico, artístico y cultural II. Inmovilizaciones inmateriales 1. Gastos de investigación y desarrollo 2. Propiedad industrial 3. Aplicaciones informáticas 4. Propiedad intelectual 5. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero 6. Amortizaciones III. Inmovilizaciones materiales 1. Terrenos y construcciones 2. Instalaciones técnicas y maquinaria 3. Utillaje y mobiliario 4. Otro inmovilizado 5. Amortizaciones IV. Inversiones gestionadas V. Inversiones financieras permanentes 1. Cartera de valores a largo plazo 2. Otras inversiones y créditos a largo plazo 3. Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo 4. Provisiones B) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS C) ACTIVO CIRCULANTE I. Existencias 1. Comerciales 2. Materias primas y otros aprovisionamientos 3. Productos en curso y semiterminados 4. Productos terminados 5. Subproductos, residuos y materiales recuperados 6. Provisiones II. Deudores 1. Deudores presupuestarios 2. Deudores no presupuestarios 3. Deudores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos 4. Administraciones Públicas 5. Otros deudores 6. Provisiones III. Inversiones financieras temporales 1. Cartera de valores a corto plazo 2. Otras inversiones y créditos a corto plazo 3. Fianzas y depósitos constituidos a corto plazo 4. Provisiones IV. Tesorería V. Ajustes por periodificación <p style="text-align: right;">TOTAL GENERAL (A+B+C)</p>			A) FONDOS PROPIOS I. Patrimonio 1. Patrimonio 2. Patrimonio recibido en adscripción 3. Patrimonio recibido en cesión 4. Patrimonio entregado en adscripción 5. Patrimonio entregado en cesión 6. Patrimonio entregado al uso general II. Reservas III. Resultados de ejercicios anteriores 1. Resultados positivos de ejercicios anteriores 2. Resultados negativos de ejercicios anteriores IV. Resultados del ejercicio B) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS C) ACREEDORES A LARGO PLAZO I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables 1. Obligaciones y bonos 2. Deudas representadas en otros valores negociables 3. Intereses de obligaciones y otros valores 4. Deudas en moneda extranjera II. Otras deudas a largo plazo 1. Deudas con entidades de crédito 2. Otras deudas 3. Deudas en moneda extranjera 4. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo III. Desembolsos pendientes sobre acciones no exigidos D) ACREEDORES A CORTO PLAZO I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables 1. Obligaciones y bonos a corto plazo 2. Deudas representadas en otros valores negociables 3. Intereses de obligaciones y otros valores 4. Deudas en moneda extranjera II. Deudas con entidades de crédito 1. Préstamos y otras deudas 2. Deudas por intereses III. Acreedores 1. Acreedores presupuestarios 2. Acreedores no presupuestarios 3. Acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos 4. Administraciones Públicas 5. Otros acreedores 6. Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo IV. Ajustes por periodificación E) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS A CORTO PLAZO Provisión para devolución de impuestos <p style="text-align: right;">TOTAL GENERAL (A+B+C+D+E)</p>		

2. Cuenta del resultado económico-patrimonial.

La cuenta del resultado económico-patrimonial comprende, con la debida separación, los ingresos y beneficios del ejercicio, los gastos y pérdidas del mismo y, por diferencia, el resultado, ahorro o desahorro.

El PGCP recoge dos modelos de cuenta del resultado económico-patrimonial, uno para entes que realicen tareas administrativas, y otro para aquellos entes que realicen operaciones de carácter industrial o comercial. La diferencia entre ambas radica en que la última incluye varios epígrafes destinados a recoger los ingresos por ventas y las variaciones de existencias.

Las normas de elaboración de este segundo modelo de cuenta de resultados coinciden en todos sus términos con las previstas por el PGC de 1990 para empresas. Las diferencias más destacadas radican en la ordenación de los conceptos de gasto e ingreso, el cálculo de tramos de beneficio y el tratamiento previsto para algunas transacciones, derivado de su propia naturaleza de ente público. Éste es el caso de:

- Las subvenciones y transferencias que en las entidades públicas pueden ser tanto concedidas como otorgadas, situación que rara vez se produce en el sector empresarial.
- De las diferencias de cambio que recogen la variación positiva y/o negativa del ejercicio.
- De las cuentas que recogen relaciones con empresas del grupo.
- Y la ausencia de provisiones para inmovilizado, concepto este no contemplado en el cuadro de cuentas del PGCP, pero sí en documento núm. 6 sobre Inmovilizado no financiero, que, a nuestro juicio, reviste escasa utilidad y contenido informativo para estas entidades.

Asimismo, resulta interesante destacar el escaso interés mostrado por la IGAE por resaltar en las cuentas de resultados previstas para entes administrativos y no administrativos de los tramos que tradicionalmente la literatura sobre análisis de estados financieros ha considerado relevantes, y que en gran medida coinciden con los previstos por el PGC para empresas. En el caso de los Organismos Autónomos no administrativos la determinación de los mismos podría haberse efectuado por similitud con el sector empresarial, revistiendo el mismo interés y contenido informativo en un caso y otro.

El significado del resultado económico-patrimonial en los Organismos Autónomos no administrativos resulta, pues, próximo al del sector empresarial, lo que marca una diferencia importante con respecto al resto de la Administraciones Públicas. Sin embargo, el mismo debe interpretarse en el marco más completo de la información económico-financiera de la entidad, complementándolo con información de carácter presupuestario principalmente.

Finalmente, hubiera resultado interesante incorporar en la memoria una cuenta de resultados analítica que reflejase el valor añadido que genera la actividad del organismo. Sin embargo, en el caso de los Organismos Autónomos no administrativos no existiría ninguna dificultad en elaborarla siguiendo el procedimiento previsto para el sector empresarial, dada la semejanza anteriormente comentada.

CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PA TRIMONIAL

EJERCICIO ...

DEBE	EJ N	EJ N-1	HABER	EJ N	EJ N-1
<p>A) GASTOS</p> <p>1. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación</p> <p>2. Aprovisionamientos</p> <p>a) Consumo de mercaderías</p> <p>b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles</p> <p>c) Otros gastos externos</p> <p>3. Otros gastos de gestión ordinaria</p> <p>a) Gastos de personal</p> <p>a.1) Sueldos, salarios y asimilados</p> <p>a.2) Cargas sociales</p> <p>b) Prestaciones sociales</p> <p>c) Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado</p> <p>d) Variación de provisiones de tráfico</p> <p>d.1) Variación de provisiones de existencias</p> <p>d.2) Variación de provisiones y pérdidas de créditos in-cobrables</p> <p>e) Otros gastos de gestión</p> <p>e.1) Servicios exteriores</p> <p>e.2) Tributos</p> <p>e.3) Otros gastos de gestión corriente</p> <p>f) Gastos financieros y asimilables</p> <p>f.1) Por deudas</p> <p>f.2) Pérdidas de inversiones financieras</p> <p>g) Variación de las provisiones de inversiones financieras</p> <p>h) Diferencias negativas de cambio</p> <p>4. Transferencias y subvenciones</p> <p>a) Transferencias corrientes</p> <p>b) Subvenciones corrientes</p> <p>c) Transferencias de capital</p> <p>d) Subvenciones de capital</p> <p>5. Pérdidas y gastos extraordinarios</p> <p>a) Pérdidas procedentes de inmovilizado</p> <p>b) Pérdidas por operaciones de endeudamiento</p> <p>c) Gastos extraordinarios</p> <p>d) Gastos y pérdidas de otros ejercicios</p> <p>AHORRO</p>			<p>B) INGRESOS</p> <p>1. Ventas y prestaciones de servicios</p> <p>a) Ventas</p> <p>b) Prestaciones de servicios</p> <p>c) Devoluciones y «rappels» sobre ventas</p> <p>2. Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación</p> <p>3. Otros ingresos de gestión ordinaria</p> <p>a) Ingresos tributarios</p> <p>b) Reintegros</p> <p>c) Trabajos realizados por la entidad</p> <p>d) Otros ingresos de gestión</p> <p>d.1) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente</p> <p>d.2) Exceso de provisiones de riesgos y gastos</p> <p>e) Ingresos de participaciones en capital</p> <p>f) Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado</p> <p>g) Otros intereses e ingresos asimilados</p> <p>g.1) Otros intereses</p> <p>g.2) Beneficios en inversiones financieras</p> <p>h) Diferencias positivas de cambio</p> <p>4. Transferencias y subvenciones</p> <p>a) Transferencias corrientes</p> <p>b) Subvenciones corrientes</p> <p>c) Transferencias de capital</p> <p>d) Subvenciones de capital</p> <p>5. Ganancias e ingresos extraordinarios</p> <p>a) Beneficios procedentes del inmovilizado</p> <p>b) Beneficios por operaciones de endeudamiento</p> <p>c) Ingresos extraordinarios</p> <p>d) Ingresos y beneficios de otros ejercicios</p> <p>DESAHORRO</p>		

MODELO PARA ENTES QUE REALICEN OPERACIONES DE CARÁCTER INDUSTRIAL O COMERCIAL

COMPONENTES DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL.

Tal como señalábamos anteriormente, el PGCP prevé dos modelos distintos, si bien relativamente similares de cuenta de resultados, según se trate de Organismos Autónomos administrativos o no administrativos. Los conceptos más relevantes que integran las mismas son los siguientes:

- Consumo de existencias.
- Gastos de personal.
- Gastos financieros.
- Tributos.
- Suministros y servicios exteriores.
- Subvenciones y transferencias.
- Dotaciones a las amortizaciones y variaciones de las provisiones.
- Pérdidas y gastos extraordinarios.

Básicamente los conceptos de gasto que recoge la cuenta de resultados no ofrecen importantes diferencias con respecto a los gastos presupuestarios. Los gastos de personal, gastos financieros, subvenciones y transferencias tienen un capítulo equivalente en el presupuesto, y los tributos, suministros y servicios exteriores aparecen todos ellos recogidos, con el oportuno detalle, en el capítulo dos, relativo a la compra de bienes y servicios.

Asimismo, los conceptos de gastos de personal, tributos, suministros y servicios exteriores y subvenciones y transferencias, no presentan diferencias en la contabilidad financiera y presupuestaria, dada su naturaleza de gasto corriente del ejercicio con una marcada proximidad temporal entre el momento del devengo y su vencimiento.

En los gastos financieros se produce una diferencia informativa importante entre ambos sistemas contables, al incorporarse al resultado la parte devengada de los gastos financieros diferidos. En la contabilidad presupuestaria este concepto sigue recogiendo únicamente aquellos que vencerán en el ejercicio. Por tanto, los gastos financieros imputados al resultado, coincidirán con los presupuestarios en lo que respecta a los devengados y vencidos, pero no en aquellos que, por ejemplo, siendo de vencimiento único, se vayan imputando al resultado económico en función de los años de pervivencia de la deuda. Su registro en la contabilidad financiera servirá para calcular más fielmente el resultado por operaciones ordinarias de los Organismos Autónomos no administrativos, al refle-

jar el gasto financiero real de la entidad. No obstante, tal como se refleja en el cuadro siguiente, los gastos financieros representan un 0'6 por 100 del gasto total, lo que ponen de manifiesto la escasa entidad de este elemento tanto en el resultado económico como en el presupuestario.

Las dotaciones a las amortizaciones y variaciones de las provisiones, por no consumir recursos financieros no son reflejadas por la contabilidad presupuestaria, pero suponen una magnitud relevante en el análisis económico-financiero de estas entidades, dada la importancia de sus ingresos patrimoniales.

Los ingresos y ganancias son clasificados también por su naturaleza económica en:

- Ventas e ingresos por prestaciones de servicios.
- Tributos y cotizaciones sociales.
- Trabajos realizados por la entidad para el inmovilizado.
- Subvenciones y transferencias.
- Ingresos derivados del uso o cesión del capital de la entidad.
- Ingresos financieros.
- Excesos de provisiones para riesgos y gastos.
- Beneficios e ingresos extraordinarios.

La clasificación por naturaleza de los ingresos, plenamente justificada en las Administraciones Públicas, podría resultar menos útil que la funcional o por actividades en el caso de los Organismos Autónomos no administrativos, puesto que, esta última, nos permitiría calcular márgenes y valor añadido por actividad, y de esta forma conocer la rentabilidad económica y social, así como la eficiencia con que se prestan los distintos servicios.

En general, los importes de los ingresos devengados coincidirán con los vencidos, dada la naturaleza de los mismos. Sin embargo, puede haber importantes diferencias entre los ingresos financieros presupuestarios y los reflejados en la cuenta de resultados como consecuencia de su imputación, a esta última, con criterio de devengo. Los intereses a largo plazo de valores de renta fija y de créditos (cuentas 256 y 257), representarán las principales diferencias entre la contabilidad financiera y la presupuestaria, la primera los imputará a los resultados de los diferentes ejercicios, y la última al presupuesto del ejercicio en que venzan los mismos.

A continuación recogemos algunos indicadores que permiten analizar el resultado económico y financiero, así como la capacidad de la entidad de hacer frente a sus obligaciones:

Indicadores financieros.

- Ingresos corrientes o por actividades ordinarias/Gasto por actividades ordinarias.

Muestra el grado de cobertura de los gastos recurrentes. Para valores inferiores a uno, la entidad tenderá a endeudarse hasta llegar a un límite en el que deberá reducir sus prestaciones. En general, como veremos en el cuadro siguiente en los Organismos Autónomos no administrativos, el agregado de sus operaciones corrientes recoge un ligero superávit.

- Transferencias y subvenciones recibidas/Gasto de la actividad ordinaria.

Este indicador pondría de manifiesto la diferencia entre precios y costes. Es un elemento representativo de la independencia financiera de la entidad, reflejando hasta qué punto los precios públicos están subvencionados -son precios políticos-, y/o la eficiencia con que opera la entidad.

- Deuda a corto/Ingresos de la actividad ordinaria.

Pretende reflejar dificultades de tesorería de la entidad por desfases entre cobros y pagos en función de los ingresos que gestiona. Este indicador de naturaleza mixta podría haberse situado entre los señalados para el análisis de la liquidez. Dada la certidumbre de los ingresos en estos organismos, éstos constituyen un elemento indispensable para establecer la capacidad de la entidad de hacer frente a sus pagos.

- Intereses anuales + otros gastos financieros/Deudas totales medias.

Recogería el coste financiero real de la financiación ajena de la entidad. En los Organismos Autónomos resultaría útil para determinar el coste de oportunidad de las fórmulas de financiación elegidas.

Indicadores económicos.

La implantación del modelo CANOA hará posible disponer de información sobre costes, e ingresos relacionados con su actividad, lo que permitirá completar los tradicionales indicadores económicos que relacionan magnitudes del balance de situación con el resultado del ejercicio, con otros representativos de los costes de actividad de la entidad tales como:

- Coste de los servicios prestados/Coste de los servicios prestados por entidades de similares características.

Es un modesto indicador de eficiencia de la entidad en la prestación de servicios.

– Coste total de Personal/Costes totales.

Nos indica la proporción que el coste de la mano de obra representa en relación al total de costes del año. Asimismo, podríamos establecer relaciones similares para cada categoría de costes y actividad.

– Margen comercial: $(\text{Venta} - \text{Coste de las Ventas})/\text{Ventas}$.

Este ratio ha constituido un punto de referencia importante en la determinación de los precios en algunos servicios públicos privatizados en el Reino Unido, tales como el abastecimiento de agua. La evolución de su serie facilitará información sobre la variación de la eficiencia con que se realiza la actividad -objetivo último de la privatización-.

– Rentabilidad económica por actividades: $(B.^{\circ} + \text{Intereses de las deudas})/AT$.

En el beneficio se incluirían las subvenciones corrientes vinculadas a una actividad concreta.

Además de la rentabilidad, ya comentada en el análisis económico de los estados contables, no hay que olvidar otros indicadores que pueden aportar una información más completa sobre la gestión de los Organismos Autónomos no administrativos, y la contribución social de los mismos, como el valor añadido generado por la entidad. Ahora bien, la dificultad de su aplicación radica en determinar el valor real de las realizaciones, servicios o *outputs* de su actividad, cuando no están fijados los precios por el mercado.

El análisis del valor añadido facilita una medida alternativa de la riqueza generada por la entidad que complementa o sustituye el objetivo de maximizar el beneficio, por la creación de valor añadido, con el aprovechamiento óptimo de los recursos disponibles y en función de los objetivos de sus grupos.

3. Estado de liquidación del presupuesto.

El estado de liquidación del presupuesto comprende, con la debida separación, la liquidación del presupuesto de gastos, del presupuesto de ingresos, el resultado de las operaciones comerciales y el resultado presupuestario. Este estado, propio de las entidades públicas, reviste un especial interés por girar la práctica totalidad de su actividad económico-financiera en torno al presupuesto. En el caso de los Organismos Autónomos no administrativos, es cuando queda justificada la inclusión del resultado de las operaciones comerciales, donde se detallan las variaciones de existencias y los gastos e ingresos de esta naturaleza.

Dada la proliferación de indicadores presupuestarios, recogemos aquellos que hemos considerado más relevantes para estudiar la liquidación presupuestaria de las entidades objeto de nuestro estudio. Los mismos han sido extraídos entre los propuestos por la Sindicatura de Comptes de Valencia y el Tribunal de Cuentas de Andalucía (9).

– Total Derechos liquidados/Total Presupuesto definitivo de ingresos; y Total Obligaciones liquidadas/Total Presupuesto definitivo de gastos.

Miden el grado de ejecución presupuestaria, el primero del estado de ingresos y el segundo del estado de gastos. En el grado de liquidación de derechos, valores entre el 90 por 100 y el 105 por 100 se consideran satisfactorios; inferiores indican que se ha aplicado un criterio de excesiva sobrevaloración de los recursos a obtener en el ejercicio. Esta magnitud si se complementa con un análisis de su evolución histórica, podría interpretarse como un indicador de verosimilitud de los presupuestos preventivos de ingresos.

En el grado de reconocimiento de obligaciones son razonables resultados superiores al 80 por 100. Valores inferiores al 70-60 por 100 deben interpretarse como falta de una adecuada planificación presupuestaria. Podría considerarse un exponente de la capacidad de la entidad para gestionar su propio presupuesto.

– Índice de modificaciones presupuestarias. Proporción de los expedientes de modificación de crédito aprobados con respecto a las previsiones presupuestarias iniciales.

Un valor demasiado alto significaría que una parte importante de los créditos definitivos, disponibles, se aprueban al margen del presupuesto inicial, lo que implicaría ciertos errores de planificación, o que a lo largo del ejercicio se produjeron necesidades imprevistas.

– Índice de financiación de los gastos corrientes. Proporción de los gastos corrientes sobre los ingresos corrientes, en cuanto a las previsiones definitivas.

Se podría considerar un indicador del resultado presupuestario ordinario. Excluidas las operaciones de capital, relaciona los gastos presupuestarios por prestación de servicios con respecto a las fuentes de financiación recurrentes -ingresos patrimoniales y transferencias corrientes, cuando económicamente se justifique-, y por tanto, estables de la entidad. Esta magnitud pone de manifiesto en qué medida resulta financiado el gasto de funcionamiento por prestación de servicios. Un valor temporalmente sostenido superior a uno indicaría problemas para financiar su actividad corriente. Si los ingresos se encuentran adecuadamente calculados, indicaría problemas de gestión y eficiencia.

– Intereses + V. Pasivos Fros./ Ingresos por operaciones corrientes.

Señala la proporción de la carga financiera soportada en el ejercicio en relación a los recursos ordinarios (excluidos los ingresos de capital). Adviértase que las obligaciones que se reconocen en intereses (cantidades vencidas) no tienen por qué coincidir necesariamente con los intereses devengados durante el ejercicio. Cuanto menor sea el valor de este índice menores son las cargas financieras que soporta la entidad.

(9) Véase MONTESINOS (1992) y MALLADO y VALDEZ (1994).

– Ingresos Transf. corrientes y capital/Gastos Transf. corrientes y capital.

Marca la proporción entre las transferencias y subvenciones que se estiman recibir sobre las que se prevén conceder. El valor obtenido en este indicador proporciona una idea de la capacidad de gestión que puede tener la entidad con respecto a las transferencias recibidas.

– Índice de personal. Proporción que guarda el capítulo de remuneraciones del personal sobre el total del presupuesto de gastos, en cuanto a créditos definitivos.

Pone de manifiesto el margen de maniobra de la entidad para reducir gasto corriente. Los gastos de personal en las entidades públicas conservan una rigidez mayor que la observada en el sector privado, razón por la cual en caso de dificultades financieras mantienen retenida una parte importante del ingreso presupuestario sobre la que no es posible operar con resultados apreciables.

– Índice de inversiones. Proporción que guardan conjuntamente los capítulos de inversiones reales y transferencias de capital (realizadas) sobre el total de gastos presupuestarios, en cuanto a créditos definitivos.

Este indicador revestiría un carácter menor en los Organismos Autónomos no administrativos, dado el escaso volumen de inversiones que realizan.

EL RESULTADO PRESUPUESTARIO.

Para evaluar la viabilidad financiera, la actuación de la gerencia y llevar a cabo el control de legalidad, tres de los cuatro objetivos propuestos por ANTHONY (1978), es necesario considerar, además del resultado económico, otro tipo de información que recoja aspectos diferentes, íntimamente ligados al funcionamiento de las entidades públicas, como es, entre otros, el resultado presupuestario.

El gasto e ingreso presupuestario es un concepto netamente financiero, identificado con la entrada y salida de recursos de la entidad que, conceptualmente, tiene poco que ver con el concepto de gasto e ingreso manejado en la contabilidad financiera de las empresas, pero que sin embargo en el caso que nos ocupa, no presenta, de hecho, diferencias importantes. El gasto presupuestario representa el consumo (aplicación) de fondos de la entidad habido en el ejercicio, y el ingreso presupuestario los fondos dispuestos (origen) para su financiación. Por tanto, el saldo presupuestario del ejercicio, representa, en forma de conceptos de gasto e ingreso la prestación de servicios realizada por la entidad a lo largo del ejercicio, cómo se han financiado, y si la entidad ha incrementado o disminuido sus recursos financieros como consecuencia de la actividad del ejercicio.

El estado de liquidación del presupuesto (10) y el resultado presupuestario, facilitan información exclusivamente de carácter financiero. Este último, no debe interpretarse como un indicador del éxito o fracaso en la gestión del presupuesto, sino únicamente de equilibrio entre gastos e ingre-

(10) El estado de liquidación del presupuesto se compone de cuatro partes:

- I. Liquidación del presupuesto de gastos,
- II. Liquidación del presupuesto de ingresos,
- III. Resultado de operaciones comerciales, y
- IV. Resultado presupuestario.

Los factores tan importantes como el grado de ejecución del presupuesto de gastos e ingresos o el ritmo temporal de actuaciones son esenciales para valorar la capacidad para gestionar recursos y prestar servicios de la entidad.

PPTO GASTO 1995	OO.AA. NO ADVOS.		OO.AA. ADVOS.	
Gastos de Personal	261.666	16'7%	129.524	4'4%
Compra de Bienes y Servic.	49.573	3'2%	178.330	6'0%
Gastos Financieros	9.251	0'6%	3.982	0'1%
Transferencias corrientes	1.062.960	67'6%	2.500.745	84'4%
Total Operaciones Corrientes	1.383.450	88'0%	2.812.581	94'9%
Inversiones reales	98.651	6'3%	98.658	3'3%
Transferencias de Capital	54.906	3'5%	41.517	1'4%
Total Operaciones Capital	153.557	9'8%	140.175	4'7%
Total Operaciones no Financieras	1.537.007	97'8%	2.952.756	99'6%
Activos Financieros	1.331	0'1%	4.372	0'1%
Pasivos Financieros	33.057	2'1%	6.439	0'2%
Total Operaciones Financieras	34.388	2'2%	10.811	0'4%
Total Presupuesto	1.571.395	100'0%	2.963.567	100'0%
PPTO INGRESO 1995	OO.AA. NO ADVOS.		OO.AA. ADVOS.	
Impuestos directos			1.750.490	59'1%
Tasa y otros ingresos	8.605	0'5%	72.320	2'4%
Transferencias Corrientes	1.005.464	64'0%	961.362	32'4%
Ingresos Patrimonio	402.259	25'6%	5.994	0'2%
Total Operaciones Corrientes	1.416.328	90'1%	2.790.166	94'1%
Enajenación Inversiones reales	890	0'1%	7.458	0'3%
Transferencias Capital	123.017	7'8%	114.189	3'9%
Total Operaciones Capital	123.907	7'9%	121.647	4'1%
Total Operaciones no Financieras	1.540.235	98'0%	2.911.813	98'3%
Activos Financieros	345	0'0%	46.254	1'6%
Pasivos Financieros	30.815	2'0%	5.500	0'2%
Total Operaciones Financieras	31.162	2'0%	51.754	1'7%
Total Presupuesto	1.571.395	100'0%	2.963.567	100'0%

En el cuadro anterior recogemos la estructura presupuestaria de los Organismos Autónomos no administrativos junto con la de los administrativos -a efectos comparativos- para el ejercicio 1995. El total de gasto por operaciones corrientes supone el 88 por 100 y 94'9 por 100 del total de gasto, respectivamente, si además, consideramos que los gastos financieros representan sólo el 0'6 por 100

y 0'1 por 100, podemos anticipar que existirá una escasa diferencia entre el resultado presupuestario por operaciones corrientes y el económico-patrimonial por este mismo concepto. Las diferencias entre el resultado económico-patrimonial y el presupuestario, surgirá de las inversiones reales, puesto que el primero recogerá las amortizaciones del ejercicio y el segundo las compras de inmovilizado. Con respecto a los ingresos se observa un comportamiento sustancialmente similar.

Tanto en el caso de los Organismos Autónomos no administrativos como administrativos el presupuesto se muestra equilibrado. Si bien en los primeros podemos apreciar un superávit por operaciones corrientes y de capital, lo cual indica un resultado más sólido, puesto que parte de los ingresos se han destinado a disminuir el endeudamiento de la entidad.

Por el lado de los ingresos el 90'1 por 100 en los Organismos Autónomos no administrativos y el 94'1 por 100 en los administrativos son por operaciones corrientes. En el caso de los no administrativos la partida más importante viene representada por los ingresos por transferencias corrientes que supone el 64 por 100 del total, seguida de los ingresos obtenidos de la explotación de su patrimonio, el 25'6 por 100. Por el contrario, los ingresos por tasas y otros ingresos sólo representan el 0'5 por 100. En los Organismos Autónomos administrativos su principal fuente de ingresos son los impuestos directos, 59'1 por 100, seguida de las transferencias corrientes, 32'4 por 100. Básicamente, la principal diferencia en la estructura de ingresos de ambos, radica en que los no administrativos se muestran menos dependientes de los ingresos impositivos, ya que si bien un 64 por 100 de sus ingresos provienen de los presupuestos de otras entidades -transferencias corrientes- el otro 36 por 100 lo genera su actividad, mientras en los administrativos el 91'5 por 100 de sus ingresos revisten carácter impositivo.

Más adelante, recogemos algunos indicadores elaborados a partir del resultado económico de la entidad, balance de situación y estado de liquidación del presupuesto, calculados, por ello, sobre bases distintas, ya que hemos estimado altamente interesante su comparación. Los indicadores presupuestarios recogidos están referidos a la liquidación del presupuesto. Resultaría del mayor interés informativo comparar algunas de las magnitudes señaladas con sus equivalentes elaboradas sobre el presupuesto inicial. La comparación de información preventiva y real indicaría en qué medida se ha cumplido lo previsto, la evolución del déficit y su financiación.

Para el diagnóstico económico-financiero de las Administraciones Públicas en general, consideramos de mayor utilidad la información recogida en la cuenta de resultados y el estado de liquidación del presupuesto que la ofrecida por el balance de situación, puesto que sus ingresos suelen resultar fácilmente predecibles al no estar vinculados a su actividad, lo que permite anticipar potenciales déficit financieros. Sin embargo, en el caso de los Organismos Autónomos no administrativos, como hemos podido apreciar, una parte sustancial de sus ingresos provienen de su propia actividad, lo que incrementa el interés de la información recogida en el balance de situación de estas entidades, a efectos de la determinación de márgenes sobre la inversión realizada, rentabilidad económica y financiera de la inversión, etc., situando la problemática de su análisis contable en un plano mixto entre Administración y empresa pública.

ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO
EJERCICIO ...

III. RESULTADO DE OPERACIONES COMERCIALES

DEBE	IMPORTE		HABER	IMPORTE	
	ESTIMADO	REALIZADO		ESTIMADO	REALIZADO
- REDUCCIÓN DE EXISTENCIAS DE: <ul style="list-style-type: none"> • Productos en curso • Productos semiterminados • Productos terminados • Subproductos, residuos y materiales recuperados - VARIACIÓN DE EXISTENCIAS DE: <ul style="list-style-type: none"> • Mercaderías • Materias primas • Otros aprovisionamientos - COMPRAS NETAS: <ul style="list-style-type: none"> • Mercaderías • Materias primas • Otros aprovisionamientos - VARIACIONES DE PROVISIONES DE EXISTENCIAS <ul style="list-style-type: none"> • GASTOS COMERCIALES NETOS 			- AUMENTO DE EXISTENCIAS DE: <ul style="list-style-type: none"> • Productos en curso • Productos semiterminados • Productos terminados • Subproductos, residuos y materiales recuperados - VENTAS NETAS: <ul style="list-style-type: none"> • Mercaderías • Productos semiterminados • Productos terminados • Subproductos y residuos • Prestaciones de servicios - INGRESOS COMERCIALES NETOS		
RESULTADO POSITIVO DE OPERACIONES COMERCIALES			RESULTADO NEGATIVO DE OPERACIONES COMERCIALES		
TOTAL			TOTAL		

NOTA: Los componentes de este estado se determinarán según la normativa presupuestaria aplicable a la entidad.

ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO
EJERCICIO ...

IV. RESULTADO PRESUPUESTARIO

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	IMPORTE
1. (+) Operaciones no financieras	-	-	-
2. (+) Operaciones con activos financieros	-	-	-
3. (+) Operaciones comerciales (*)	-	-	-
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (1+2+3)	-	-	-
II. VARIACIÓN NETA DE PASIVOS FINANCIEROS	-	-	-
III. SALDO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I+II)	-	-	-
4. (+) Créditos gastados financiados con remanente de tesorería	-	-	-
5. (-) Desviaciones de financiación positivas por recursos del ejercicio en gastos con financiación afectada	-	-	-
6. (+) Desviaciones de financiación negativas en gastos con financiación afectada	-	-	-
IV. SUPERÁVIT O DÉFICIT DE FINANCIACIÓN DEL EJERCICIO (III+4+5+6)	-	-	-

(*) Sólo para entes que realicen operaciones de carácter industrial o comercial.

4. Memoria.

La Memoria del PGCP presenta notables diferencias con respecto a la de las empresas. No podía ser de otra forma, si consideramos incidencia del presupuesto, composición de las cuentas anuales, entorno jurídico y social, características propias de estas entidades y otros requerimientos informativos. Así, entre otra información, de carácter principalmente presupuestario, la Memoria recoge tres estados financieros que completan de forma importante al resto, como son el remanente de tesorería, el cuadro de financiación y el estado de flujos de tesorería. A efectos de análisis contable, cabe destacar el remanente de tesorería y el estado de flujos de tesorería como elementos especialmente valiosos para la determinación de la viabilidad financiera de los servicios prestados por las entidades objeto de estudio.

CONTENIDO DE LA MEMORIA
1. Organización.
2. Estado operativo (gastos e ingresos presupuestarios por funciones).
3.1. Cuadro de financiación.
3.2. Remanente de tesorería.
3.3. Estado de flujos de tesorería.
4. Información sobre la ejecución del gasto público.
5. Información sobre la ejecución del ingreso público.
6. Gastos con financiación afectada.
7. Información sobre el inmovilizado no financiero.
8. Información sobre las inversiones financieras.
9. Información sobre el endeudamiento.
10. Existencias.

Desde la perspectiva del análisis de las cuentas anuales de las Administraciones Públicas, en general, y de los Organismos Autónomos no administrativos en particular, consideramos que los contenidos de la memoria prevista por el PGCP están excesivamente orientados a facilitar el control financiero y la rendición de cuentas sobre el uso de los fondos públicos, puesto que la mayor parte de la información que recoge gira en torno a conceptos de carácter presupuestario. La memoria amplía considerablemente la información financiera de la entidad, pero apenas se refiere a las actuaciones económicas y de gestión de la misma, sobre todo en lo que respecta al establecimiento de objetivos y su seguimiento posterior.

En el momento actual se está llevando a cabo un esfuerzo considerable, en los países más avanzados, para complementar la información financiera de las entidades públicas con otro tipo de información de gestión que ofrezca una visión más amplia de la actividad de las mismas. A este respecto se echa en falta en la memoria, por ejemplo, una descripción del entorno en que opera la entidad, que justificaría la existencia o no de determinados programas o servicios, costes de los servicios prestados, nivel de consecución de los objetivos previstos y análisis de las desviaciones, prioridades y razones de una asignación presupuestaria concreta, etc. Tal vez, en la actual normativa contable se haya magnificado la información financiera en detrimento de la económica, tan importante, esta última, para valorar la eficacia y eficiencia con que se prestan los servicios.

Estas deficiencias en la información facilitada se verán paliadas, en parte, con la implementación del modelo de Contabilidad Analítica Normalizado para Organismos Autónomos (CANOA) elaborado por la IGAE -más adelante abordaremos una descripción detallada del mismo-, puesto que, si bien su implantación será de carácter voluntario, está previsto exigir a todos los Organismos Autónomos la elaboración normalizada de información sobre los costes de las actividades que realizan. Esta información resultará especialmente valiosa en los Organismos Autónomos no administrativos en la medida en que permita asociar el coste de sus actividades con los ingresos vinculados a las mismas, lo que facilitará una mejor determinación de la eficiencia con que operan y su viabilidad financiera.

EL REMANENTE DE TESORERÍA (11).

El remanente de tesorería es una figura propia de las entidades públicas, que mide el excedente de liquidez de la entidad disponible para financiar el gasto presupuestario del ejercicio siguiente. Está integrado por los derechos pendientes de cobro y las obligaciones pendientes de pago acumulados y vencidos, sean presupuestarios o no, a 31 de diciembre, junto con los fondos líquidos de la entidad: tesorería, cuentas bancarias e inversiones no presupuestarias de suficiente liquidez. Y vendría a representar los déficit y superávit financieros acumulados, producidos a lo largo de los distintos ejercicios. Es decir, se trata de un excedente financiero acumulado disponible para financiar, cumpliendo ciertos requisitos, gastos de ejercicios futuros de la entidad.

- Los derechos pendientes de cobro a corto plazo, incorpora los del presupuesto corriente, los de presupuestos cerrados y los correspondientes a deudores que no son presupuestarios ni lo serán en el momento de su vencimiento. Asimismo, en los Organismos Autónomos no administrativos se incluyen los derechos de cobro de carácter comercial. En caso de existir cantidades cobradas pendientes de aplicación identificables con derechos de cobro, evidentemente, se descontarán a efectos del cálculo del remanente de tesorería, debido a que ya han sido cobrados y únicamente están pendientes de su imputación a la partida correspondiente.

(11) Véase a este respecto E. SANZ MONGE (1992) y J. BOLUFER PASCUAL (1992).

- Por fondos líquidos se entiende el dinero o cuasi-dinero de la entidad: tesorería, cuentas bancarias e inversiones no presupuestarias de suficiente liquidez.
- Las obligaciones ciertas pendientes de pago a corto plazo, incorporan: las del presupuesto corriente y presupuestos cerrados y aquellas de acreedores no presupuestarios y que tampoco lo serán en el momento de su vencimiento. Asimismo, en los Organismos Autónomos no administrativos se incluyen las obligaciones de pago de carácter comercial. Las cantidades pagadas pendientes de aplicación identificables con obligaciones reconocidas pendientes de pago, deberán disminuirse a efectos de calcular el remanente de tesorería.

Esta magnitud pretende reflejar la liquidez acumulada total de la entidad en un momento dado que se encuentra disponible para financiar gasto futuro. Esta característica la convierte, a nuestro juicio, en exponente importante de la salud financiera de la entidad. Por ello deberían haberse previsto unos criterios de dotación mínimos de obligado cumplimiento que permitieran el cálculo de la provisión para insolvencias de forma más objetiva, puesto que los derechos de dudoso cobro son un componente negativo en el cálculo del remanente de tesorería.

El remanente de tesorería excluye de su cálculo todo el endeudamiento financiero a corto, entendemos que por vencer en el ejercicio siguiente y ser un gasto que deberá soportar el próximo presupuesto. La finalidad, pues, del remanente de tesorería no es la de comparar entradas y salidas de fondos a corto plazo -capital circulante-, sino comprobar que las obligaciones de pago sin dotación presupuestaria futura pueden ser pagadas sin emplear ingresos procedentes de los ejercicios siguientes. El saldo del mismo pone de manifiesto el ahorro acumulado no invertido y, por tanto, disponible para financiar gasto futuro.

En los Organismos Autónomos no administrativos, en un principio, parece que esta figura se solapa con la del fondo de maniobra o capital circulante, ya que esta última tiene mayor sentido económico que en el resto de las Administraciones Públicas, dado el carácter comercial de las actividades que realizan. Sin embargo, la naturaleza de estas dos magnitudes es sustancialmente distinta, la primera es una figura presupuestaria que no recoge ni las existencias ni los vencimientos de obligaciones de pago del próximo ejercicio y la segunda netamente financiera que incorpora todas las partidas que se realizarán en el corto plazo. En este tipo de entidades mientras que el remanente de tesorería presenta un significado similar al resto de las Administraciones Públicas, el capital circulante pone de manifiesto la capacidad de la entidad para generar liquidez a corto a través de la realización de sus existencias y derechos de cobro, y si ésta es suficiente para atender sus obligaciones de pago en el mismo período. Por ello, al margen de la presupuestación anual, el capital circulante permite anticipar las necesidades de tesorería a corto plazo que pudiera presentar la entidad.

ESTADO DEL REMANENTE DE TESORERÍA

CONCEPTOS	IMPORTE
1. (+) Derechos pendientes de cobro	-
- (+) del presupuesto corriente	-
- (+) de presupuestos cerrados	-
- (+) de operaciones no presupuestarias	-
- (+) de operaciones comerciales	-
- (-) de dudoso cobro	-
- (-) ingresos realizados pendientes de aplicación definitiva	-
2. (-) Obligaciones pendientes de pago	-
- (+) del presupuesto corriente	-
- (+) de presupuestos cerrados	-
- (+) de operaciones no presupuestarias	-
- (+) de operaciones comerciales	-
- (-) pagos realizados pendientes de aplicación definitiva	-
3. (+) Fondos líquidos	-
I. REMANENTE DE TESORERÍA AFECTADO	-
II. REMANENTE DE TESORERÍA NO AFECTADO	-
III. REMANENTE DE TESORERÍA TOTAL (1 - 2 + 3) = (I + II)	-

EL CUADRO DE FINANCIACIÓN.

Los estados de flujos de fondos proporcionan información relevante para evaluar la situación de la entidad a corto plazo, puesto que explican las variaciones de circulante -liquidez- producidas en la entidad entre dos ejercicios. De ahí la importancia de presentar conjuntamente con el balance de situación y la cuenta de resultados, un estado que recoja la evolución de los fondos de la entidad en el ejercicio, porque completa de manera notable la información precisa para evaluar la evolución a corto plazo de la misma. Esta circunstancia ha motivado que adquieran mayor importancia los estados financieros que recogen aspectos ligados con el estado de liquidez de la empresa, su origen, empleo y perspectivas de futuro inmediato, ya que proporcionan una información complementaria a la económica más objetiva y de gran interés.

En las Administraciones Públicas esta necesidad se encuentra en buena parte cubierta por la liquidación del presupuesto y el estado de remanente de tesorería, ya que la gran mayoría de las operaciones que se realizan son de carácter presupuestario.

Puesto que en los Organismos Autónomos no administrativos estatales, en términos monetarios, el 90 por 100 de las operaciones son de carácter corriente, el estudio de las variaciones del circulante desde la estructura permanente de la entidad, reviste menor interés que en la empresa. Sin embargo, podría presentar un cierto interés para la determinación de las fuentes de financiación de las inversiones realizadas, así como el grado en que han participado en las mismas los recursos generados por las operaciones con respecto a otras formas de financiación, principalmente ajena.

EL ESTADO DE FLUJOS DE TESORERÍA.

Con la inclusión del estado de flujos de tesorería (EFT) en la memoria de las cuentas anuales, la IGAE se suma, desde la perspectiva de las entidades públicas, al proceso de incorporación de este estado a las cuentas anuales, que se viene observando desde hace algunos años en los países más desarrollados. Sin embargo, en nuestro país no ha venido a sustituir al cuadro de financiación, como ha sucedido en el resto, sino a complementarlo, resultando, por tanto, obligatoria la presentación de ambos.

De acuerdo con el *Financial Reporting Standard* (FRS) núm. 1, el EFT, junto con el balance de situación, proporcionan información sobre la liquidez, viabilidad y adaptabilidad financiera de las entidades.

En el caso de los Organismos Autónomos no administrativos consideramos más adecuado el EFT que el cuadro de financiación, puesto que gran parte de la información que facilita éste proporciona el estado de liquidación del presupuesto, así como porque pueden existir ciertos problemas de tesorería ocultos tras incrementos de cuentas a cobrar. Al presentar estas entidades un presupuesto equilibrado desde la Administración central, una de las razones más importantes por las que surgen problemas de tesorería, radica, precisamente, en la dificultad de realizar los derechos de cobro presupuestarios, si se acumulan año tras año en las cuentas relativas a presupuestos cerrados.

La polémica con respecto a la elaboración del EFT se ha centrado sistemáticamente en la presentación y clasificación de sus elementos. Por ello, entendemos que el EFT que propone el PGCP, resulta un estado inacabado, al carecer del elemento que le proporciona mayor utilidad: una clasificación conceptual -por naturaleza- de sus contenidos. Una presentación similar a la adoptada por los organismos públicos de otros países (12) podría dotarle de mayor utilidad, al diferenciar los conceptos de cobro y pago en función de su naturaleza, permitiendo comparar de forma más adecuada la información que presenta, con la recogida en otros estados como son la cuenta de resultados y el resultado presupuestario.

El EFT, si se presentan sus componentes agrupados de forma adecuada, nos va a facilitar información sobre el superávit o déficit de tesorería generado por las operaciones presupuestarias de carácter recurrente, factor este fundamental, para establecer la viabilidad financiera a largo plazo de los servicios que prestan los Organismos Autónomos no administrativos a la comunidad. La determinación de la tesorería generada por las operaciones ordinarias -recurrentes- nos permitirá estimar con mayor exactitud las necesidades futuras de financiación de la entidad.

Asimismo, los apartados relativos a operaciones de inversión y financiación, pondrán de manifiesto el uso que se ha dado al superávit generado por las operaciones ordinarias, el origen de la tesorería utilizada para devolver deudas, cómo se han financiado las inversiones realizadas, y las consecuencias de todo ello sobre las necesidades futuras de tesorería de la entidad.

Desde el punto de vista de la solvencia de los Organismos Autónomos no administrativos, es un elemento de valoración de la calidad del beneficio (ahorro o desahorro). La existencia de beneficio no implica una tesorería sólida y viceversa. El beneficio es una variable relevante a largo plazo, pero no para determinar la capacidad de una entidad de atender sus pagos a corto plazo. En el corto plazo el factor decisivo es la tesorería.

El análisis conjunto de los estados financieros de las cuentas anuales puede llegar a ser muy revelador. Así por ejemplo, desfases importantes entre los ingresos presupuestarios y los cobros por este concepto, pueden poner de manifiesto problemas para realizarlos. Y el estudio del comportamiento de la tesorería, a través de sus distintos componentes, con respecto al remanente de tesorería, reflejará el carácter virtual o no de esta magnitud como exponente de la liquidez de la entidad.

VI. ANÁLISIS DEL COSTE DE LOS SERVICIOS PRESTADOS: EL PROYECTO CANOA

La preocupación por el coste de los servicios públicos se inicia en el momento en que se toma conciencia de que los mismos no pueden prestarse a la colectividad a cualquier precio, sino que debe racionalizarse la asignación de unos recursos cada vez más escasos. Esta preocupación, además de existir referencias genéricas en nuestra Constitución, queda materializada en la Ley General Presupuestaria (Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de sep-

(12) Australia AAS núm. 28 y Nueva Zelanda FRS núm. 10.

tiembre) cuyo artículo 134 señala que a la cuenta de la Administración General del Estado se unirá una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos, y una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados, con indicación de los previstos y alcanzados y del coste de los mismos. En el ámbito de las Administraciones territoriales -Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales- son de aplicación estos mismos criterios, ya que se recogen literalmente en sus respectivas normativas.

En esta línea la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, establece en su artículo 9.º que la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad del sector público a los principios de legalidad, economía y eficiencia. Asimismo en el artículo 13 establece que el informe o memoria que remita a las Cortes Generales contemplará la racionalidad en la ejecución del gasto público basado en criterios de eficiencia y economía.

A este respecto la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos supone un avance en la regulación de estos extremos. Así en su artículo 19 señala que el importe de las tasas no podrá superar el coste real y previsible del servicio, previendo para su cálculo la consideración de los costes directos e indirectos incurridos, con independencia del organismo que lo satisfaga; el artículo 25 dispone que los precios públicos deberán cubrir como mínimo el coste económico de la actividad, añadiendo en su artículo 26 que toda modificación de precios públicos deberá ir acompañada de una memoria donde se justifique el importe propuesto.

Para atender a las obligaciones legales de facilitar información sobre el coste de las actividades de las Administraciones Públicas, la IGAE ha desarrollado un modelo de costes para Organismos Autónomos denominado Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos (CANOA).

El CANOA es el resultado de una serie de estudios de costes previos realizados sobre un conjunto de Organismos Autónomos como son: la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Juntas de Puertos, Instituto Tecnológico Geominero de España, Boletín Oficial del Estado, Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea, Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, Universidades Públicas, Confederaciones Hidrográficas, Turespaña, Centro Español de Metrología e Instituto Nacional de Investigación y Tecnología Agraria y Alimentación. En todos los casos los objetivos básicos de la implantación de una contabilidad analítica pretendían obtener información para la determinación de los precios públicos, la asignación eficiente de recursos por parte de la gerencia y la planificación y previsión presupuestaria de su actividad. Elementos todos ellos importantes, en el caso de los Organismos Autónomos no administrativos para la determinación de la viabilidad financiera de sus actividades.

El fin último de este modelo es el análisis del coste de las actividades, que se materializa en:

1. Lograr un efectivo control de gestión como instrumento básico en la toma de decisiones.
2. Clasificar dentro de una perspectiva de eficiencia y economía el empleo de los recursos públicos.

3. Determinar el coste de la prestación de servicios públicos para establecer las tasas y precios (públicos o no), de forma rigurosa, evitando la disfuncionalidad de su fijación por estimaciones arbitrarias.
4. Poner de manifiesto las desviaciones que se produzcan en relación con la ejecución del presupuesto, posibilitando el análisis de las mismas, además de facilitar su elaboración, sirviendo como unidad de medida para evaluar las dotaciones presupuestarias que ante el Ministerio de Economía y Hacienda formulen estos organismos, y
5. Posibilitar la presentación de datos ante órganos.

La información proporcionada por el CANOA servirá al gestor público como apoyo en el proceso racional de adopción de decisiones, complementando la información aportada por los estados financieros tradicionales. Es una información dirigida fundamentalmente al interior de la organización, siendo los usuarios principales los órganos encargados de la gestión de los recursos escasos de que disponen los entes públicos, sin perjuicio de que sus informes sean también utilizados en el ejercicio del control de eficacia y eficiencia realizado por órganos externos.

De acuerdo con la IGAE (1995), el CANOA constituye un subsistema en el sistema de información, útil para:

- a) *Valorar el coste de actividades y prestación de servicios públicos*, por los que se va a exigir como contraprestación precios o tasas, disponiendo de una información con el suficiente grado de rigor para fundamentar el importe de los precios públicos y de las tasas que se exijan a los ciudadanos por la prestación de esos servicios públicos.
- b) *Apoyar la adopción de decisiones sobre la producción de bienes o prestación de servicios*, con conocimiento correcto de sus costes o ingresos, o si puede interesar contratarlos con unidades externas del sector público. Los proyectos públicos de establecimiento de nuevos servicios, requieren en muchas ocasiones la elaboración de una memoria justificativa de su necesidad, así como estudios relativos a su coste y a su financiación.
- c) *Valorar los activos generados por la actividad del sector público*, determinando el montante por el que será capitalizado el activo.
- d) *Analizar desde una perspectiva de eficiencia el empleo de los recursos públicos*, ya que la contabilidad analítica va a aportar una información operativa y relevante en este aspecto, siendo imprescindible para poder examinar en qué medida se alcanzan los objetivos previstos en la utilización de recursos.
- e) *Proporcionar una información adecuada al gestor*, que le permitirá, cuando la naturaleza de las actividades así lo aconseje, elaborar indicadores y analizar las desviaciones que se pudieran producir, apoyando el proceso racional de toma de decisiones.

- f) *Facilitar la confección y evaluación de los presupuestos*, sirviendo de ayuda en la fijación de criterios y objetivos del sistema presupuestario, fomentando la participación responsable de los agentes en la elaboración del presupuesto y en su posterior gestión; además si se dispone de una planificación correcta de la gestión, reflejada en los correspondientes presupuestos, el control se potencia extraordinariamente al ponerse al descubierto desviaciones que sirven de guía a las posibles actuaciones.
- g) *Valorar la utilización de la información de forma complementaria con los resultados de fórmulas matemáticas*, en la medición y análisis de los efectos económicos del presupuesto sobre la oferta monetaria, sobre la demanda, y en general sobre las grandes variables macroeconómicas.

A través de la contabilidad analítica los Organismos Autónomos en general podrán disponer de información sobre el coste de los servicios prestados, transformando los gastos en costes. Esta información viene obligada a facilitarla todas las Administraciones Públicas en sus cuentas anuales, si bien la falta de instrumentos adecuados para su determinación ha impedido que, de hecho, sea incluida en sus respectivas cuentas anuales.

En el sector público se ha realizado tradicionalmente un control que ha puesto el énfasis en los aspectos de legalidad, verificando que los actos de las Administraciones Públicas cumplieran con las disposiciones legales vigentes. Últimamente está cambiando este planteamiento, iniciándose la implantación de sistemas de control de gestión, con el fin de informar sobre el coste en el que realmente se ha incurrido para alcanzar los objetivos previstos. Además, en la medida que va a proporcionarse información más detallada que la aportada por la contabilidad externa sobre el coste de las actividades y productos, orientará la recomendación de medidas correctoras por los órganos de control sobre aspectos concretos de la entidad.

En el ámbito privado si el servicio prestado no satisface las exigencias del consumidor se produce una disminución del beneficio neto originado por un descenso de los clientes. Por el contrario, en el sector público el fracaso por una gestión inadecuada no tiene una repercusión monetaria, a pesar de las responsabilidades en que se pudiera incurrir, y en última instancia a través de las respuestas políticas o de opinión de los ciudadanos.

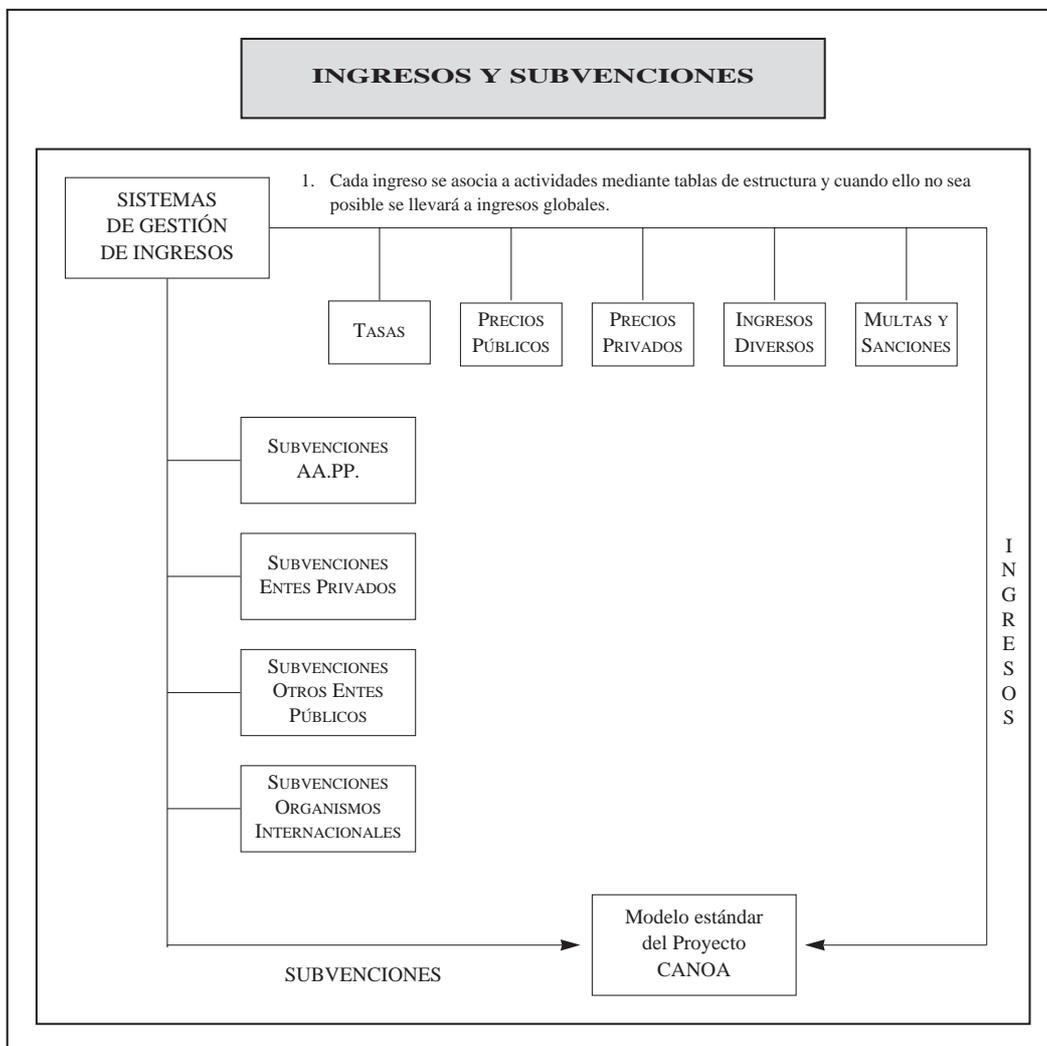
Por parte de los ingresos el CANOA permite sistematizar, controlar y proporcionar información sobre los recursos obtenidos por el organismo que tengan su origen en la venta de bienes y servicios, así como en la obtención de otros recursos que pretenden compensar las diferencias entre los costes de los servicios y sus precios.

Las fuentes de financiación de los Organismos Autónomos pueden clasificarse como:

1. Ingresos afectados o vinculados a la actividad de forma mediata o inmediata.
2. Transferencias, cuyo origen último es el sistema impositivo.

3. Actividades coercitivas como multas y sanciones.
4. Préstamos concedidos por entidades oficiales o privadas en aquellos casos en que exista esta posibilidad.

Dentro de los ingresos vinculados o afectados podemos distinguir los precios y las subvenciones. Los primeros incluyen todos aquellos que supongan contraprestación. Las segundas aquellas vinculadas a una actividad analítica, es decir, afectadas a un fin determinado.



El estudio conjunto de costes e ingresos por actividades permite analizar el resultado por actividad a distintos niveles de agregación. Sin embargo, relacionar ingresos y gastos (costes), carecerá de sentido cuando una gran parte de los ingresos proceda del proceso presupuestario, existiendo, en estos casos un mayor o menor grado de cobertura de costes. En cualquier caso, para las Administraciones Públicas en general, y para los Organismos Autónomos no administrativos en particular, siempre resultará de interés conocer el coste de los servicios y las fuentes de financiación por actividades, con el fin de facilitar la determinación de la EEE y los costes de oportunidad social que genera la actividad de estos organismos.

El análisis de los precios públicos con respecto al coste de los servicios prestados, resulta especialmente significativo en los Organismos Autónomos no administrativos, cuyas actividades podrían ser objeto de privatización, tal como ha venido sucediendo en otros países como Reino Unido y Holanda, donde han pasado a gestionarse desde el sector privado: puertos, aeropuertos, abastecimiento de agua, universidades y juego, entre otros. Los convenios de privatización contemplaban la intervención del Estado en la fijación de precios, de forma que el beneficio empresarial surgiera de la mejora en la eficiencia con que se prestan los mencionados servicios.

En estos momentos, puesto que no existe la referencia del mercado para la fijación de precios, parece incuestionable que la viabilidad financiera de algunos de los servicios que prestan los Organismos Autónomos pasa por una mejora de la gestión de sus recursos, sobre la base de alcanzar niveles de eficiencia comparables con los que podrían obtenerse en el sector privado, ya que, en otro caso, estaríamos incurriendo en un coste de oportunidad social que podría cuestionar la capacidad del Estado para mantener en sus manos determinados servicios.

VII. CONCLUSIONES

El pasado 6 de mayo de 1994 se aprobaba el nuevo PGCP, lo que suponía la implantación plena de los principios de contabilidad generalmente aceptados del sector empresarial a las Administraciones Públicas, completando así la reforma iniciada con la publicación del PGCP de 1983. En el transcurso de esta reforma han sido muy diversas las voces que han cuestionado para este tipo de entidades, la utilidad del sistema contable vigente en el sector empresarial. En este trabajo hemos pretendido llevar a cabo una valoración del contenido informativo de las cuentas anuales que desde el 1 de enero de 1995 vienen obligados a elaborar los Organismos Autónomos no administrativos del Estado, a efectos de la toma de decisiones por parte de los usuarios externos e internos de esta información.

En los dos últimos años se han llevado a cabo algunos trabajos en este sentido, si bien dirigidos a Administraciones Públicas, que se financian principalmente a partir de los impuestos que recaudan, llegando a conclusiones diversas, y en ocasiones contrapuestas. En este trabajo hemos elegido los Organismos Autónomos no administrativos por presentar una naturaleza que se sitúa en la fron-

tera entre la Administración Pública y el sector empresarial, puesto que realizan actividades de carácter comercial, industrial o financiero. En general, prestan servicios de carácter público en régimen de monopolio lo que dificulta su comparación con el mercado, viéndose, a menudo, sus precios condicionados por razones políticas y sociales.

En algunos de los países de la Unión Europea algunos de los servicios que vienen prestando estas entidades han ido privatizándose, como es el caso del abastecimiento de aguas en el Reino Unido, o la gestión portuaria en Holanda, lo que pone de manifiesto que no resulta incompatible la prestación de un servicio público a precios socialmente asumibles y económicamente rentables.

En nuestro país destacan, por presentar la mayor parte del presupuesto de los Organismos Autónomos no administrativos, el FORPA, el servicio de Correos y Telégrafos y el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado. Si consideramos que el primero tiene como finalidad básica gestionar los fondos FEOGA provenientes de la Unión Europea, que explican la gran mayoría de los ingresos por transferencias corrientes que presentan estos organismos en los Presupuestos Generales del Estado, podemos concluir que para el resto su fuente de financiación principal son los ingresos patrimoniales que obtienen de la realización de su actividad, lo que *a priori* podría incrementar el sentido y utilidad de la implantación en este tipo de entidades de un sistema contable más cercano al vigente en el sector empresarial.

A lo largo de los diversos epígrafes hemos estudiado las diferencias más importantes en cuanto a la elaboración y presentación de cuentas entre el PGCP y el PGC de empresas, así como la utilidad y contenido informativo que pudieran tener las mismas para el análisis económico y financiero de estas entidades, alcanzando las siguientes conclusiones.

Balance de situación.

– En el sector empresarial pretende reflejar la posición financiera de la entidad, así como la forma en que financia sus operaciones corrientes e inversiones. El estudio del equilibrio entre las distintas masas patrimoniales permite evaluar si su estructura financiera es adecuada, así como la garantía que ofrece a terceros para hacer frente a sus obligaciones de pago. A estos efectos, consideramos la información del balance de situación de los Organismos Autónomos no administrativos menos útil que en el sector empresarial, puesto que el garante del pago de las obligaciones contraídas es el Estado, a través de las previsiones presupuestarias para el próximo ejercicio.

– Asimismo, en cuanto a la financiación de sus operaciones corrientes y capacidad para hacer frente a sus obligaciones de pago a corto plazo, consideramos de mayor utilidad el remanente de tesorería que la variación del circulante. El remanente de tesorería, concepto presupuestario netamente financiero, pone en relación la tesorería y derechos de cobro previstos para atender las obligaciones de pago del ejercicio y ejercicios anteriores, mostrando el déficit o superávit potencial con que cuenta la entidad para hacer frente a estas últimas, ya que los derechos de cobro -en todas las

Administraciones Públicas en su gran mayoría presupuestarios- que se devengarán en ejercicios futuros se destinarán -por equilibrio presupuestario- a cubrir las obligaciones presupuestarias que vayan generándose en esos períodos.

– En este sentido otro estado contable de indudable utilidad es el estado de flujos de tesorería, pero no tal como lo propone el PGCP, sino diferenciando entre operaciones corrientes, de inversión y financiación, en línea con lo propuesto por el IASC y países que han regulado este estado contable. Si bien, las operaciones de inversión y financiación resultan significativas en estas entidades, las operaciones corrientes proporcionarán información sobre el grado de realización de los ingresos corrientes, indicador representativo de la capacidad de la entidad para gestionar sus ingresos, así como del grado de fiabilidad de las previsiones presupuestarias.

– Con respecto al resto de Administraciones Públicas, el balance de situación de los Organismos Autónomos no administrativos puede resultar de utilidad para evaluar la rentabilidad económica de su actividad al poner en relación la inversión realizada con respecto al excedente económico producido, aspecto este de gran interés a la hora de determinar la viabilidad de privatización de los servicios que prestan.

Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial.

– La utilidad del resultado del ejercicio en términos económicos, resulta de mayor interés en los Organismos Autónomos no administrativos que en el resto de las Administraciones Públicas, dado lo diferenciado de su actividad. A efectos de su posible comparación con actividades afines del sector empresarial echamos en falta la definición de tramos de beneficio que pusieran de manifiesto cómo ha ido generándose el mismo, ya que, si bien es cierto que pueden calcularse sin dificultad, la determinación directa en el PGCP hubiera garantizado la normalización de las magnitudes haciendo más difícil su manipulación.

– En el caso de estas entidades, hubiera resultado interesante presentar en lugar de la cuenta de resultados tradicional una cuenta de resultados funcional, junto con otra analítica que facilitara magnitudes relacionadas con los márgenes y valor añadido por actividad, y de esta forma conocer la rentabilidad económica y social, así como la eficiencia con que se prestan los distintos servicios. Consideramos que información de este tipo podría complementar a la tradicional, pero resaltando la contribución económica que realiza a la sociedad.

Dada la actividad propia de estas entidades el contenido informativo de la cuenta de resultados se encuentra más próximo al sector empresarial, revistiendo interés la comparación de algunas de sus magnitudes con otras del balance de situación, como es el caso de la rentabilidad económica, la cobertura de gastos financieros, y la capacidad de generar ingresos para hacer frente a sus obligaciones corrientes de pago.

Esta información, junto con otra proporcionada por la contabilidad analítica, permitirá obtener márgenes y rotaciones con los que profundizar con mayor detalle en el análisis de su rentabilidad y la eficiencia con que prestan los servicios. A este respecto conviene resaltar que la mejora de los márgenes de la actividad partiendo de unos precios públicos determinados, ha sido la base sobre la que se han fundamentado algunas de las privatizaciones de estos servicios.

El Estado de Liquidación del Presupuesto.

El análisis del resultado presupuestario y su composición, reviste un interés similar al del resto de las Administraciones Públicas, pero con un contenido informativo más cercano al sector empresarial. La correcta previsión de los ingresos por la actividad comercial o industrial realizada, es tan importante en los Organismos Autónomos no administrativos para la elaboración del presupuesto como en el sector empresarial, pero de más fácil determinación, puesto que al actuar en régimen de monopolio resulta más fiable su anticipación. En estas entidades como en las empresas, a menudo los ingresos corrientes representan la base sobre la que se sustenta el resto de la planificación presupuestaria. Revestirá, por tanto, especial interés el análisis de las desviaciones que se produzcan con el fin de detectar deficiencias que contribuyan a mejorar su eficiencia.

En este sentido, el estudio detallado de la ejecución del presupuesto resultará de utilidad para determinar las causas de potenciales tensiones de tesorería que pudieran presentarse como consecuencia de desfases entre el ritmo de realización de los derechos de cobro con respecto a las obligaciones de pago previstas, y la mejora de las técnicas de gestión presupuestaria y de tesorería. Asimismo, conviene resaltar que, por ser estas entidades Administración Pública, la ejecución presupuestaria es un elemento básico en la rendición de cuentas y control de legalidad.

La Memoria.

La configuración de la memoria puede ser, tal vez, la signatura pendiente del PGCP, puesto que la misma se ha diseñado más para facilitar información útil a efectos de rendición de cuentas y control de legalidad que para ofrecer información útil para la toma de decisiones. Estimamos que se encuentra excesivamente cargada de información de carácter presupuestario que detalla en profundidad, ignorando otro tipo de información más relevante para la toma de decisiones como es la económica. Como decíamos anteriormente, se echa en falta, por ejemplo, una descripción del entorno en que opera la entidad, que justificaría la existencia o no de determinados programas o servicios, costes de los servicios prestados, nivel de consecución de los objetivos previstos y análisis de las desviaciones, prioridades y razones de una asignación presupuestaria concreta e indicadores de economía, eficiencia y eficacia. Información que, en buena parte, vienen obligadas a facilitar por imperativo legal todas las Administraciones Públicas, pero que hasta el momento no se viene presentando. La implantación del modelo CANOA podría contribuir de forma importante a salvar esta laguna en las cuentas anuales de las Administraciones Públicas.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

- ACCOUNTING STANDARDS BOARD, ASB (1991): «Cash Flow Statement», *Financial Reporting Standard* núm. 1, September.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (1988): «The auditor's consideration of an entity ability to continue as a going concern» *AICPA SAS* núm. 59 New York.
- ANTHONY, R.(1978): «Financial Accounting in Nonbusiness Organisation» *Financial Accounting Standard Board Stamford Connecticut*.
- BOLUFER, J.J.(1992): «Análisis comparado de los resultados contables económico-patrimoniales, presupuestarios y financieros», *Partida Doble* núm. 25, julio-agosto, págs.51 -58.
- BRUSCA, I.; PINA,V. y TORRES, L.(1994): «La financiación básica en el PGCP». Ed. Ariel.
- FEDERACIÓN DE EXPERTOS CONTABLES EUROPEOS (1978): «Recomendación núm. 4 de Censura de Cuentas. La Censura y el Principio de Gestión Continuada», *FEE*.
- GONZALO ANGULO J. y GABAS TRIGO F.: (1989) «El Principio de Gestión Continuada» en *Lecturas sobre Principios Contables*. Cea García (ed). Monografía núm. 13 AECA.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (GASB) (1987): «Concepts statement núm. 1-Objetives of Financial Reporting», *Journal of Accountancy*, sept. págs. 196-205.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (GASB) (1990): «Measurement and basis of Accounting- Governmental Fund Operating Statements», *Statement* núm. 11 of the Governmental Accounting Standards Board GASB.
- INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES (1985): «Auditing Guidelines. The Auditor considerations in respect of going concen», *ICAEW*.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1992): Resolución de 27 de julio de 1992, del ICAC por la que se publica la Norma de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Madrid.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1994): Documento núm. 1 *Principios Contables Públicos*, Madrid.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE): Documento núm. 2 *Principios Contables Públicos, Derechos de Cobro e Ingresos*, Madrid.

- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE): Documento núm. 3 *Principios Contables Públicos, Obligaciones de Pago y gastos*, Madrid.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE): Documento núm. 4 *Principios Contables Públicos, Transferencias y Subvenciones*, Madrid 1992.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE): Documento núm. 5 *Principios Contables Públicos, Endeudamiento Público*, Madrid.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE): Documento núm. 6 *Principios Contables Públicos, Inmovilizado no Financiero*, Madrid.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE) (1994): Documento núm. 7 *Principios Contables Públicos, Información Económico-Financiera*, Madrid.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE): Documento núm. 8 *Gastos con Financiación Afectada*, Madrid.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE): *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA*. Madrid.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (1986): «Guía internacional núm. 23 sobre Censura de Cuentas. Gestión Continuada» *IFAC*.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (1993): 3 Guía Internacional del Sector Público. *Aplicabilidad de las Normas Internacionales de Auditoría a la auditoría de los estados financieros del gobierno y de otras entidades no lucrativas*. 1992. Normas internacionales de auditoría de la IFAC. IACJCE .
- LEY 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (BOE núm. 313 de 30 de diciembre).
- MALLADO, J.A. y VALDÉS, J.L. (1994): *Cómo identificar las principales áreas de riesgo en la auditoría de una corporación local*. X Congreso del IACJCE. Oviedo.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1994): *Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 1995*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- MONTESINOS, V.(1992): «Análisis Contable. Su utilidad para la información de las Entidades Públicas» *III Seminario de Análisis de Estados Económico-Financieros*. Alicante, septiembre.
- ORDEN de 31 de marzo de 1986 por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado (BOE núms. 122 y 123 de 22 y 23 de mayo).

- ORDEN de 31 de marzo de 1986, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de los Centros Gestores del Presupuesto de Gastos del Estado (BOE núms. 118 a 121 del 17 al 21 de mayo).
- ORDEN de 16 de diciembre de 1986, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de las Delegaciones de Hacienda (BOE núms. 313 de 31-12-1986 y 1 a 8 del 1 a 9-1-1987).
- ORDEN de 23 de diciembre de 1986, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera (BOE núms. 11 a 18 del 21-1-1987).
- ORDEN de 28 de julio de 1988, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de la Central Contable (BOE núm. 306 de 22 de diciembre).
- ORDEN de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (ICAL) (BOE núm. 175 de 23 de julio).
- ORDEN de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (ICAL) (BOE núm. 176 de 24 de julio).
- ORDEN de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el PGCP (BOE núm. 120 de 20 de mayo).
- REAL DECRETO 324/1986 de 10 de febrero, por el que se implanta en la Administración del Estado un nuevo sistema de información contable y se reestructura la función de ordenación de pagos (BOE núm. 42 de 18 de febrero).
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (BOE núm. 234 de 29 de septiembre).
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- REGISTRO DE ECONOMISTAS AUDITORES (1984): «Normas de auditoría y consideraciones en relación con el principio de gestión continuada», *REA*, Boletín núm. 4.
- SANZ, E. (1992): «Resultado presupuestario y remanente de tesorería». Incluido en *Plan de Contabilidad para la Administración Local*, Lex Nova, Valladolid.
- VELA, J.M. (1994): «El concepto de imagen fiel en el nuevo marco normativo de la contabilidad pública española», *ICAC* (pendiente de publicación).

ANEXO I. ORGANISMOS AUTÓNOMOS NO ADMINISTRATIVOS

11/1993

ENTIDADES CLASIFICADAS COMO ORGANISMOS AUTÓNOMOS COMERCIALES Y SIMILARES

a) Organismos Autónomos Comerciales e Industriales del Estado Clasificados por Ministerios.

Sección/Número del organismo	Código de identificación
13 JUSTICIA	
201. Trabajos penitenciarios	Q 2813006 J
14 DEFENSA	
204. Servicio Militar de Construcciones	Q 2814008 E
205. Instituto Nacional de Técnica Aeroespacial «Esteban Terradas» (INTA)	Q 2822003 F
206. Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas	Q 2830103 D
15 ECONOMÍA Y HACIENDA	
202. Parque Móvil Ministerial	Q 2826008 A
203. Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado	Q 2826028 I
16 INTERIOR	
203. Patronato de Viviendas de la Guardia Civil	Q 2816007 E
17 OBRAS PÚBLICAS Y TRANSPORTES (a)	
225 a 234. Confederaciones Hidrográficas (b):	

NOTA: El Organismo Autónomo Comercial Aeropuertos Nacionales se ha extinguido, en virtud del Real Decreto 905/1991, subrogándose el Ente Público Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea en todos sus derechos y obligaciones, clasificándose este último en el apartado b) de la segunda parte.

- (a) Las Juntas de Puertos (201 a 223) han pasado a ser Entes Públicos Autoridad Portuaria, seguido del nombre del Puerto correspondiente. Disposición adicional sexta de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, [véase la relación de Entes Públicos b) que figura a continuación]. El Organismo Autónomo comercial Comisión Administrativa de Grupos de Puerto (224) se ha integrado en el Ente Público Puertos del Estado. Disposición adicional séptima de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre.
- (b) En virtud de los Reales Decretos 924/1989 a 931/1989, se constituyen estos organismos, que se subrogan en todos los derechos y obligaciones de las correspondientes Confederaciones Hidrográficas, excepto la Confederación Hidrográfica del Sur de España.

Sección/Número del organismo		Código de identificación
	225. Organismo de cuenca Confederación Hidrográfica del Duero . .	Q 4717001 D
	226. Organismo de cuenca Confederación Hidrográfica del Ebro . . .	Q 5017001 H
	227. Confederación Hidrográfica del Sur de España	Q 2917001 F
	228. Organismo de cuenca Confederación Hidrográfica del Guadal- quívir	Q 4117001 J
	229. Organismo de cuenca Confederación Hidrográfica del Guadiana .	Q 0617001 C
	230. Organismo de cuenca Confederación Hidrográfica del Júcar . . .	Q 4617001 E
	232. Organismo de cuenca Confederación Hidrográfica del Segura .	Q 3017001 C
	233. Organismo de cuenca Confederación Hidrográfica del Norte de España	Q 3317001 J
	234. Organismo de cuenca Confederación Hidrográfica del Tajo . . .	Q 2817005 H
	236. Mancomunidad de los Canales de Taibilla	Q 3017002 A
	237. Parque de Maquinaria	Q 2817013 B
	238. Centro de Estudio y Experimentación de Obras Públicas (CEDEX)	Q 2817003 C
	239. Centro Nacional de Información Geográfica	Q 2817024 I
	240. Centro Español de Metrología	S 2817035 E
	242. Correos y Telégrafos	Q 2817025 F
18	EDUCACIÓN Y CIENCIA	
	202. Consejo Superior de Investigaciones Científicas	Q 2818002 D
	203 Instituto de Astrofísica de Canarias	Q 3811001 A
20	INDUSTRIA, COMERCIO Y TURISMO	
	203. Centro de Investigaciones Energéticas, Medioambientales y Tecnológicas	Q 2820002 J
	204. Instituto Tecnológico Geominero de España.	Q 2820007 I
	205. Escuela de Organización Industrial	Q 2820008 G
	206. Instituto Turismo de España (TURESPAÑA)	Q 2829013 H
21	AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN	
	201. Servicio Nacional de Productos Agrarios (SENPA)	Q 2821012 H
	203. Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza (ICONA)	Q 2821011 J
	205. Fondo de Ordenación y Regulación de Producciones y Precios Agrarios (FORPPA)	Q 2821014 D
	207. Entidad Estatal de Seguros Agrarios	-
	208. Fondos de Regulación y Organización del Mercado de los Pro- ductos de la Pesca y Cultivos Marinos (FROM)	Q 2829010 D
	209. Instituto Nacional de Investigaciones y Tecnología Agraria y Alimentaria	Q 2821013 F
	210 Instituto Español de Oceanografía	Q 2823001 I

Sección/Número del organismo	Código de identificación
24 CULTURA	
207. Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música	Q 2818024 H
25 RELACIONES CON LAS CORTES Y DE LA SECRETARÍA DEL GOBIERNO	
201. Boletín Oficial del Estado (BOE)	Q 2811001 C
26 SANIDAD Y CONSUMO	
203 Instituto de Salud Carlos III	Q 2827015 E
27 ASUNTOS SOCIALES	
208 Instituto de la Juventud	Q 2828002 B

b) Entes Públicos del Estado.

11/1993

	Código de identificación
12. Instituto Cervantes	-
13. Agencia de Protección de Datos	-
15. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre	Q 2826004 J
15. Comisión Nacional del Mercado de Valores	Q 2891005 G
17. Sociedad Estatal de Promoción y Equipamiento del Suelo (SEPES)	G 2873999 3
17. Ente Público Puertos del Estado	-
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Bilbao	Q 4817001 C
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Barcelona	Q 0817002 I
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Huelva	Q 2117001 D
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Valencia	Q 4617002 C
17. Ente Público Sociedad de Salvamento y Seguridad Marítima	-

NOTA: Los entes públicos Instituto de Crédito Oficial y Consorcio de Compensación de Seguros son instituciones financieras y, por tanto, están excluidos de esta relación.

	Código de identificación
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Algeciras	Q 1117002 D
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Alicante	Q 0317001 F
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Almería	Q 0417001 E
17. Ente Público Autoridad Portuaria del Puerto de Gijón	Q 3317004 D
17. Ente Público Autoridad Portuaria de la Ría de Avilés	Q 3317002 H
17. Ente Público Autoridad Portuaria de la Bahía de Cádiz	Q 1117003 B
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Cartagena	Q 3017003 I
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Castellón	Q 1217001 E
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Ceuta	Q 1117004 J
17. Ente Público Autoridad Portuaria de La Coruña	Q 1517001 B
17. Ente Público Autoridad Portuaria Ría de El Ferrol	Q 1517002 J
17. Ente Público Autoridad Portuaria Estado en Las Palmas	Q 3517002 F
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Málaga	Q 2917002 D
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Melilla	Q 2917003 B
17. Ente Público Autoridad Portuaria en Baleares	Q 0717001 B
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Pasajes	Q 2017001 E
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Santa Cruz de Tenerife	Q 3817002 C
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Santander	Q 3917001 D
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Sevilla y Ría del Guadalquivir	Q 4117002 H
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Tarragona	Q 4317001 H
17. Ente Público Autoridad Portuaria de la Ría de Vigo	Q 3617003 C
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Marín y Ría de Pontevedra	Q 3617001 G
17. Ente Público Autoridad Portuaria de Villagarcía de Arosa	Q 3617002 E
17. Ente Público de la Red Técnica Española de Televisión (RETEVISIÓN)	Q 2891006 E
17. Red Nacional de Ferrocarriles Españoles (RENFE)	G 2801674 9
17. Ferrocarriles de Vía Estrecha (FEVE)	Q 2817008 B
17. Empresa Nacional de Transportes de Viajeros por Carretera	Q 2829014 F
17. Ente Público Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea	Q 2822001 J
19. Ente Público Consejo Económico y Social	Q 2869095 F
20. Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX)	Q 2891001 F

	Código de identificación
20. Instituto Nacional de Hidrocarburos (INH) (a)	G 2870073 O
20. Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE)	Q 2820009 E
20. Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI)	Q 2820010 C
20. Instituto Nacional de Industria (INI) (a)	Q 2820001 B
20. Escuela Oficial de Turismo	Q 2824014 A
25. Ente Público Radiotelevisión Española (b)	Q 2891002 D
25. Consejo de Seguridad Nuclear	G 2873991 O
25. Consejo de Administración del Patrimonio Nacional	S 2801002 C

c) Organismos Autónomos Comerciales, Industriales y Financieros y Entes Públicos dependientes de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales.

	Código de identificación
COMUNIDADES AUTÓNOMAS	
NÚM. 1 PAÍS VASCO	
– Ente Público Radio Televisión Vasca	Q 0191001 G
– Ente Público Vasco de la Energía	Q 5150001 E
NÚM. 2 CATALUÑA	
– Organización de Espectáculos y Fiestas	Q 0840009 E
– Instituto Catalán del Suelo	Q 0840001 B
– Instituto Cartográfico de Cataluña	Q 0840005 C
– Comisión de Puertos de Cataluña	Q 0840002 J
– Entidad Autónoma de Juegos y Apuestas	Q 5850004 B
– Diario Oficial y de Publicaciones de la Generalidad de Cataluña	S 5800004 C
– Ente Público Corporación Catalana de Radio y Televisión	Q 0891001 J
– Ente Público Hospital Clínico de Barcelona	G 0843117 3

(a) Sólo el *holding* y no sus empresas dependientes.

(b) Sólo el ente público, pero no Televisión Española ni Radio Nacional de España, que son sociedades estatales creadas para la gestión de los servicios públicos de radiodifusión y televisión, que se clasifican según el criterio que se recoge al principio de la 2.ª parte de este Anexo.

	Código de identificación
– Ente Público Centro de Información y Desarrollo Empresarial	Q 5855021 A
– Ente Público Laboratorio General de Ensayos e Investigaciones	Q 5855015 C
– Ente Público Instituto de Investigación y Tecnología Agroalimentaria	Q 5855049 B
– Ente Público Centro de Alto Rendimiento Deportivo	Q 5856178 H
– Ente Público Instituto de Investigación Aplicada del Automóvil (IDIADA)	Q 5850016 F
– Ente Público Centro de Iniciativas para la Reinserción	Q 5856204 B
– Instituto Catalán de Finanzas	Q 5855055 I
– Instituto Catalán de Crédito Agrario	Q 5850001 H
– Ente Público Instituto Catalán de Energía	–
– Ente Público Abastecimiento de Agua	–
– Ente Público Ferrocarriles de la Generalitat de Cataluña	–
– Centro de Resonancias Magnéticas de la Ciudad Sanitaria Vall d'Hebron	–
– Gestión y Prestación de Servicios	–
NÚM. 3 GALICIA	
– Ente Público Compañía de Radiotelevisión de Galicia	Q 1591001 A
– Instituto Gallego de la Vivienda y Suelo	–
– Instituto Gallego de las Artes Escénicas y Musicales	–
– Ente Público Instituto Gallego de Promoción Económica (IGAPE)	–
NÚM. 4 ANDALUCÍA	
– Instituto de Fomento de Andalucía (IFA)	Q 9150009 J
– Ente Público de Radio y Televisión de Andalucía	S 4191001 I
– Ente Público Empresa Pública del Suelo de Andalucía	–
NÚM. 5 ASTURIAS	
– Ente Público Instituto de Estudios Asturianos	Q 8350002 E
– Instituto de Fomento Regional	Q 3340001 A
– Ente Público Museo Etnográfico de Grandas de Salime	–
– Ente Público Consorcio de Extinción de Incendios, Salvamento y Protección Civil	–
NÚM. 8 MURCIA	
– Imprenta Regional de Murcia	Q 8050002 H
– Sociedad Regional Instituto de Fomento de la Región de Murcia	Q 8050004 D
– Ente Público Radiotelevisión Murciana	Q 3091002 J

	Código de identificación
NÚM. 9 VALENCIA	
– Instituto Valenciano de Artes Escénicas, Cinematografía y Música	Q 9655132 J
– Instituto Valenciano de Arte Moderno	–
– Ente Público Radio Televisión Valenciana	Q 4691001 D
– Ente Público Instituto de la Pequeña y Mediana Industria de la Generalidad Valenciana	Q 4640001 F
– Ente Público Instituto Valenciano de Finanzas	–
– Entidad Autónoma Instituto Valenciano de Investigaciones Agrarias	–
– Ente Público Instituto Turístico Valenciano	–
– Ente Público Instituto Valenciano de Fomento de Calidad Agroalimentaria	–
– Ente Público Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana (Entidad de Saneamiento)	–
– Ferrocarriles de la Generalitat Valenciana	–
– Instituto Valenciano de la Energía	–
NÚM. 10 ARAGÓN	
– Instituto del Suelo y de la Vivienda de Aragón	Q 5095001 C
– Ente Público Corporación Aragonesa de Radio y Televisión	–
– Ente Público Consejo Aragonés de la Tercera Edad	G 5044414 0
– Ente Público Instituto Aragonés de Fomento	–
NÚM. 11 CASTILLA-LA MANCHA	
– Ente Público Consejo Asesor de Radio y Televisión Española en Castilla-La Mancha	Q 4591001 E
NÚM. 12 CANARIAS	
– Instituto Canario de Hemodonación y Hemoterapia (ICHH)	Q 8550001 E
– Ente Público Radio Televisión Canaria	–
– Instituto Canario de Juegos y Apuestas	–
– Ente Público Consejo Económico y Social	–
– Escuela de Servicios Sanitarios y Sociales de Canarias	–
NÚM. 13 NAVARRA	
– Ente Público Radio Televisión Navarra	S 3116986 E
NÚM. 14 EXTREMADURA	
– Ente Público Consejo Económico y Social	–

**Código de
identificación**

NÚM. 15 ISLAS BALEARES

– Ente Público Administración Institucional de la Sanidad de las Baleares (AISEA)	–
– Ente Público Instituto Balear de la Vivienda (IBAVI)	Q 5750001 I
– Ente Público Instituto Balear de Diseño	G 0726584 6
– Ente Público Instituto Balear de Saneamiento (IBASAN)	Q 5750002 G
– Ente Público Instituto Balear de Promoción del Turismo	Q 5755004 H
– Centro de Documentación Europea	–

NÚM. 16 MADRID (a)

– Instituto de la Vivienda de Madrid	Q 2840001 H
– Imprenta de la Comunidad de Madrid	Q 7850002 B
– Instituto Madrileño del Deporte, Esparcimiento y Recreación	Q 7850006 C
– Ente Público Canal de Isabel II	Q 2817017 C
– Ente Público Radio Televisión Madrid	Q 2891003 B
– Ente Público Instituto Madrileño de Desarrollo	Q 2853001 B
– Ente Público Instituto Madrileño para la Formación	–
– Ente Público Consejo de la Mujer	–

NÚM. 17 CASTILLA-LEÓN

– Ente Público Consejo Económico y Social de Castilla-León	S 9700014 E
--	-------------

CORPORACIONES LOCALES

NÚM. 3 ALICANTE

Ayuntamiento de Alicante:

– Caja de Crédito para Cooperación	–
--	---

NÚM. 4 ALMERÍA

Ayuntamiento de Almería:

– Patronato de Gestión de la Granja y Centro de Formación Ocupacional	–
---	---

(a) El Organismo Autónomo comercial Servicio Regional de Compras ha sido suprimido en función de la Ley 2/1992, de 30 de abril.

**Código de
identificación**

NÚM. 8 BARCELONA

Diputación Provincial de Barcelona:

– Organismo Autónomo Instituto de Ediciones –

Ayuntamiento de Barcelona:

– Instituto Municipal Barcelona Espectáculos –

– Instituto Municipal de Música –

Ayuntamiento de l'Hospitalet de Llobregat:

– Organismo Autónomo Municipal de Comunicación –

– Organismo Autónomo Municipal de Recaudación –

– Organismo Municipal Promoción Económica y Formación –

Mancomunidad del Área Metropolitana:

– Instituto Metropolitano de Promoción del Sol (IMPSOL) –

NÚM. 11 CÁDIZ

Ayuntamiento de Ubrique:

– Patronato Municipal Emisora de Radio –

NÚM. 17 GIRONA

Ayuntamiento de Palafrugell:

– Patronato de Radio –

Ayuntamiento de Lloret de Mar:

– Servicios Municipales de Comunicación –

**Código de
identificación**

NÚM. 18 GRANADA

Ayuntamiento de Loja:

- Patronato Promoción Desarrollo Agrícola, Industrial y de Servicios –

NÚM. 25 LLEIDA

Ayuntamiento de Balaguer:

- Patronato Municipal de Ferias y Mercados –

Ayuntamiento de Bellpuig:

- Organismo Autónomo Llotsa Avícola, Agrícola y Ramadera –

NÚM. 28 MÁLAGA

Ayuntamiento de Málaga:

- Fundación Pública Municipal Centro de Informática –

Ayuntamiento de Pizarra:

- Patronato Municipal Radio «La Voz de Guadalhorce» –

NÚM. 29 MURCIA

Ayuntamiento de Lorca:

- Organismo Autónomo Semana Nacional Ganado Porcino (SEPOR) –
- Exposición Flor Cortada (EXPOFLOR) –

NÚM. 34 LAS PALMAS

Cabildo Insular de Gran Canaria:

- Fundación para Estudio y Desarrollo de la Artesanía –

**Código de
identificación**

NÚM. 42 TARRAGONA

Ayuntamiento de Tarragona:

– Patronato Municipal de l'Habitatge –

NÚM. 47 VIZCAYA

Diputación Foral de Vizcaya:

– Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado –

NÚM. 50 CEUTA

Ayuntamiento de Ceuta:

– Conservatorio de Música –

– Residencia de la Juventud –

– Patronato de Turismo –

ANEXO II. ORGANISMOS ADHERIDOS AL CANOA

1. Agencia Española de Cooperación Internacional (AECI)
2. Agencia para el Aceite de Oliva
3. Biblioteca Nacional
4. Boletín Oficial del Estado (BOE)
5. Canal de Experiencias Hidrodinámicas (CANEXP)
6. Centro de Arte Reina Sofía (CARS)
7. Centro de Estudios Judiciales (CEJ)
8. Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria (CGCCT) (*)

9. Centro de Investigación Energ., Medioambiente y Tecnología (CIEMAT) (M. Esp.)
10. Centro Español de Metrología
11. Centro Nacional de Información Geográfica (CNIG)
12. Confederación Hidrográfica del Duero
13. Confederación Hidrográfica del Ebro
14. Confederación Hidrográfica del Guadalquivir
15. Confederación Hidrográfica del Guadiana
16. Confederación Hidrográfica del Júcar
17. Confederación Hidrográfica del Norte
18. Confederación Hidrográfica del Segura
19. Confederación Hidrográfica del Sur
20. Confederación Hidrográfica del Tajo
21. Consejo Económico y Social
22. Consejo Superior de Deportes
23. Correos y Telégrafos (M. Esp.)
24. Entidad Estatal de Seguros Agrarios
25. Escuela de la Hacienda Pública (*)
26. Escuela de Organización Industrial
27. Escuela Nacional de Sanidad (ENS)
28. Fdo. Reg. Org. Merc. Prod. Pesca Cultivos Marinos (FROM)
29. Fondo de Garantía Salarial (FOGASA)
30. Fondo de Ordenación y Regulación de Productos y Precios Agrarios (FORPPA)
31. Gerencia de Infraestructura de la Defensa

32. Instituto Astrofísico de Canarias (IAC)
33. Instituto de Fomento Asociativo Agrario (IFA)
34. Instituto de la Juventud (INJUVE)
35. Instituto de la Mujer (IM)
36. Instituto de Salud Carlos III (ISCARL)
37. Instituto Nacional de Administración Pública (INAP)
38. Instituto Nacional de Empleo (INEM) (M. Esp.)
39. Instituto Nacional de Estadística (INE)
40. Instituto para la Conservación de la Naturaleza (ICONA)
41. Instituto Social de las Fuerzas Armadas (ISFAS)
42. Instituto Tecnológico Geominero (ITGE) (M. Esp.)
43. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)
44. Instituto Cinematográfico y Artes Audiovisuales (ICAA)
45. Instituto Nacional de Artes Escénicas y de la Música (INAEM)
46. Instituto Nacional de Reforma y Desarrollo Agrario (IRYDA)
47. Instituto Nacional de Seguridad e Higiene en el Trabajo (INSHT)
48. Instituto Nacional de Tecnología Aeroespacial Esteban Terradas (INTA) (M. Esp.)
49. Instituto Nacional Investigación y Tecnología Agrarias (INIA)
50. Jefatura Central de Tráfico (JCT)
51. Junta de Construcciones, Instalaciones y Equipo Escolar (JCIEE)
52. Museo Nacional del Prado
53. Oficina Española de Patentes y Marcas
54. Parque de Maquinaria

55. Servicio Nacional de Productos Agrarios (SENPA)
56. Turespaña
57. Universidad Autónoma de Madrid
58. Universidad Carlos III de Madrid
59. Universidad de Alcalá de Henares
60. Universidad de Cádiz
61. Universidad de Cantabria
62. Universidad de La Coruña
63. Universidad de Oviedo
64. Universidad de Santiago de Compostela
65. Universidad Jaime I
66. Universidad de Zaragoza
67. Universidad Politécnica de Madrid

(*) Los organismos marcados con asterisco se han convertido en Direcciones Generales.