ESTUDOS DO I.S.C.A.A. II SÉRIE • N° 1 • 1995
REVISTA DE PUBLICAÇÃO ANUAL

DIRECÇÃO: Joaquim José da Cunha

COORDENAÇÃO: José Fernandes de Sousa
Virgínia Maria Granate Costa e Sousa

CONSELHO CONSULTIVO: • Comissão Científica das Comemorações
• Professores Coordenadores das Áreas ou domínios científicos do I.S.C.A.A.

EDIÇÃO E PROPRIEDADE: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro

APOIO ADMINISTRATIVO E ASSINATURAS: Biblioteca do I.S.C.A.A.
R. Associação Humanitária dos Bombeiros Velhos de Aveiro
Apart. 58 - 3800 - Aveiro
Tel.:034)381977•381911;Fax.:28975

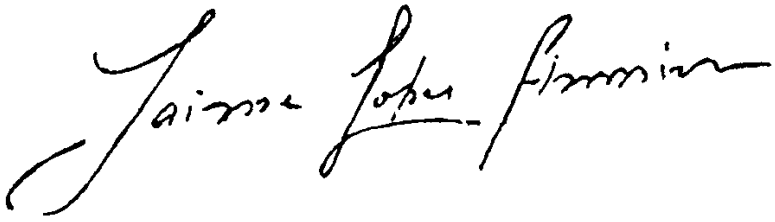
Preço deste N°: 3 000$00

ISSN: 0873-2019

Depósito legal n°: 922 54/95
Capa: Design. Francisco Espindola
Composição/impressão: Tipografia Minerva Central, Lda./1995

Comemorações do Centenário do Nascimento do Professor

Jaime Lopes Amorim
(1891-1991)



Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro

1992

LA CONTABILIDAD PUBLICA EN LA ADMINISTRACION ESPAÑOLA: SITUACION ACTUAL

*ANTONIO M. LÓPEZ HERNÁNDEZ**

1. Delimitacion del Sector Publico Español

En base a lo establecido en el artículo 4º de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, el sector público Español tendrá el siguiente contenido:

a) La Administración del Estado.
b) Las Comunidades Autónomas.
c) Las Corporaciones Locales.
d) Las Entidades Gestoras de la Seguridad Social.
e) Los Organismos Autónomos, y
f) Las Sociedades Estatales y demás Empresas Públicas.

Por otra parte, el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, en su artículo 139, señala que, a efectos de Contabilidad Nacional, el sector público se dividirá en los subsectores siguientes:

— Administraciones Públicas, Incluida la Seguridad Social.
— Empresas Públicas.
— Instituciones Financieras Públicas.

* Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Granada

A partir de la delimitación anterior, podemos clasificar el amplio espectro de Entes que integran el sector público, desde una óptica esencialmente contable, en dos grandes grupos:

- Subsector Administraciones Públicas.
- Subsector Empresas Públicas.

Dentro de Administraciones Públicas se incluyen todas las Entidades enumeradas en el artículo 4ª de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, excepción hecha del apartado f)-sociedades estatales y demás empresas públicas — que constituyen el segundo subsector público.

El conjunto de Entidades no lucrativas que configuran este subsector, a pesar de su cierta heterogeneidad, comparten unas notas identificativas comunes, que influyen de forma determinante en sus sistemas contables. Estas características comunes se pueden sintetizar como sigue[1]:

a) Ausencia de accionistas o propietarios particulares. Estas entidades dependen, en último termino, de un órgano de representación política de los ciudadanos.
b) Servicio público: Su función principal es la producción de servicios para la colectividad, sin ánimo de lucro.
e) Redistribución: Además, y en su caso, efectúan operaciones de redistribución de la renta y la riqueza nacional.
d) Financiación: Los recursos principales proceden de pagos obligatorios exigidos sin contraprestación.
e) Régimen de presupuesto: Están sometidos al régimen presupuestario público; el presupuesto es la manifestación de la voluntad política en materia económica del correspondiente órgano político, siendo vinculante para la entidad.
f) Rendición de cuentas: Están obligados a rendir cuentas de su actividad.

La Contabilidad a aplicar a los Entes públicos sin ánimo de lucro que presentan las notas anteriores es la que denominamos, en sentido técnico-económico, Contabilidad Pública y el análisis de su situación actual, en el marco español, constituye el objetivo del presente trabajo.

---

[1] Puede verse en este sentido:

Pou Díaz, J.: "Algunas Reflexiones sobre la Contabilidad Pública". *Partida Doble.* nº 11, Abril 1991, pág. 51.

Intervención General de la Administración del Estado: *Documento sobre Principios Contables Públicos.* Madrid, 1991.

2. El Plan General de Contabilidad Publica Español

La reforma de la Contabilidad Pública en España ha venido de la mano de la Ley General Presupuestaria de 1977 (LGP), que sentó las bases legales para llevarla a efecto y, posteriormente, se ha visto asumida en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria de 1988 (TRLGP).

La LGP incorpora al sector público al movimiento de normalización contable. Así, el artículo 125, señala como competencias de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) someter a la decisión del Ministerio de Economía y Hacienda el Plan General de Contabilidad Pública, al que se adaptarán las Corporaciones, Organizaciones y demás Entidades incluidas en el sector público, según sus características y peculiaridades[2]. Dispone también, el mencionado artículo, que corresponde a la IGAE promover el ejercicio de la potestad reglamentaria en orden a la determinación de la estructura, justificación, tramitación y rendición de las cuentas y demás documentos relativos a la Contabilidad Pública. Consecuente con lo anterior dispone, en su apartado c), que es misión de la IGAE aprobar los planes parciales o especiales de contabilidad pública que se elaboren conforme al Plan General, así como los de las Sociedades estatales respecto al Plan General de Contabilidad de la Empresa española.

La elaboración de un Plan General de Contabilidad para el sector público ha sido un factor esencial en la modernización del sistema contable público. Este hecho significó el paso de un modelo tradicional de ejecución presupuestaria y de tesorería a uno más acorde con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las prácticas vigentes en el ámbito empresarial. De igual forma, resulta indudable que su progresiva implantación ha afianzado definitivamente el proceso de normalización de la Contabilidad Pública en nuestro país.

La IGAE, haciendo uso de sus facultades, elaboró el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) que fue aprobado con carácter provisional por el Ministerio de Hacienda, por la Orden de 14 de octubre de 1981, (BOE 29-10-81). Esta provisionalidad viene justificada en el Preámbulo de dicha Orden, al señalar que "ante la trascendencia de dicho Plan, tanto por la razón de la

---

[2] Vid. Díaz García, R.: "La Contabilidad en la Ley General Presupuestaria". Incluido en *Análisis de la Ley General Presupuestaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977. págs. 283-297.

materia como por la amplitud del sector público, parece prudente iniciar un período experimental en el que se aplique con carácter provisional y sólo para el subsector Estado". Esta aplicación de carácter provisional se realizó de forma centralizada y con base en la estructura de la contabilidad administrativa entonces vigente en las distintas oficinas de Contabilidad del Estado.

Tras un año de aplicación al Subsector Estado, fue aprobada una nueva versión por resolución de la IGAE de fecha 11 de noviembre de 1983 (BOE 19 y 20-1-84), que puso fin a la provisionalidad del Plan anterior.

Tanto en la primera como en la segunda versión del PGCP se tenía previsto el Grupo 9 para recoger la contabilidad analítica, aunque sólo se había desarrollado la contabilidad externa. El texto que desarrolla dicho Grupo, fue aprobado por Orden Ministerial de 20 de septiembre de 1983, del Ministerio de Economía y Hacienda.

Posteriormente, la Resolución de 27 de diciembre de 1989, de la IGAE (BOE 121-90) ha aprobado algunos cambios al PGCP, relacionadas esencialmente con el tratamiento contable del inmovilizado material e inmaterial, afectando a los Grupos 1, 2, 6 y 7.

El modelo de referencia del PGCP es el Plan de Cuentas aprobado por Decreto 530/1983 para el sector privado. Sobre la base de éste se hicieron una serie de modificaciones, para recoger las singularidades de los Entes a los que había de aplicarse, intentando conciliar la necesaria armonización contable con las diferencias entre los Entes públicos y la Empresa privada. A este respecto, el PGCP ha sido objeto algunas críticas que ponen de relieve su inadecuación, por considerarlo una copia demasiado fiel del modelo contable del sector privado y no adaptado suficientemente a la especialidad de los Entes a los que ha de aplicarse.

En esta línea se sitúa el profesor **Requena Rodriguez**[3] cuando afirma que "Nos parece obligado subrayar que los entes públicos y privados, aún con similar fenomenologia económico-financiera, difieren no obstante, en la forma de atender a la realización de sus funciones, en especial por el distinto

---

[3] Requena Rodriguez, J. M.: "La Contabilidad en el Sector Público Español". *Economistas* núm. 31, abril-mayo, 1988, pág. 11.

orden externo que los condiciona. Ello quiere decir, pues, que cualquier intento de planificación contable del sector público no puede quedar en una mera copia adaptada, sin más, de un modelo propio del sector privado, cual es el caso que nos ocupa, con un resultado, como no podía menos que suceder, poco acorde al propósito que debía presidir el intento".

Evidentemente uno de los rasgos más característicos que diferencia el sistema contable de las Entidades públicas respecto del adoptado por las Empresas es la coexistencia de dos subsistemas contables que necesariamente han de ser considerados: subsistema presupuestario y subsistema patrimonial.

El PGCP presenta como características fundamentales las siguientes: abierto, pues se autoriza a incorporar cuantas modificaciones, tendentes a su perfeccionamiento, aconseje la experimentación del mismo; flexible, teniendo en cuenta la magnitud y diversidad de Entes destinatarios del mismo; y realista, ya que se ha pretendido asegurar las condiciones para su aplicación más que un perfeccionamiento en su elaboración.

El PGCP establece como objetivo general el ofrecer información sistemática de carácter económico y como objetivos particulares especifica los siguientes:

— Modernizar la contabilidad pública, acercándola a las concepciones vigentes en la actualidad en la disciplina contable.
— Normalizar los datos ofrecidos por la contabilidad de los diversos agentes del sector público, de forma que sean comparables y agregables.
— Integrar los datos normalizados del sector público en la Contabilidad Nacional.

Por otra parte, hay que destacar que, según se establece en su introducción, el Plan es aplicable a todo el sector público, a excepción de las Sociedades estatales. Aunque no sea de aplicación directa a los distintos Entes integrantes del sector público, se convierte en el marco de referencia obligado para todas las adaptaciones que se realicen.

2.1 Estructura del Plan General de Contabilidad Pública.

En primer lugar, hemos de precisar que no pretendemos hacer un análisis en profundidad de su contenido, más bien dar una visión general

de su estructura[4].

La ultima versión del PGCP consta de las siguientes partes:

Primera: Cuadro de Cuentas. Sigue una clasificación decimal. las cuentas se integran en 10 grupos, designados por números de una cifra, cada grupo se desarrolla a su vez en subgrupos (dos cifras), cuentas de primer orden (tres cifras) y de segundo orden (cuatro cifras).

El modelo del PGCP es dualista, apareciendo claramente diferenciadas la Contabilidad Externa (Grupos 1 al 8 y Grupo 0), y la Contabilidad Analítica (Grupo 9). Asimismo, dentro de la Contabilidad Externa están integradas:

— La Contabilidad Patrimonial
— La Contabilidad de Gestión
— La Contabilidad Presupuestaria

La Contabilidad Patrimonial está recogida en los Grupos 1 al 5.

- El Grupo 1 recoge la Financiación Básica, es decir, los recursos del ente destinados a financiar el activo permanente.
- El Grupo 2, Inmovilizado, recoge los elementos patrimoniales que constituyen las invérsiones permanentes.
- El Grupo 3, Existencias, recoge las mercancías, productos, materias primas y auxiliares, etc.
- El Grupo 4, Acreedores y Deudores, está destinado principalmente a reflejar los que se deriven de la ejecución del presupuesto: Acreedores presupuestarios y Deudores presupuestarios.
- El Grupo 5, Cuentas Financieras, recoge los acreedores y deudores a corto plazo por operaciones financieras y extrapresupuestarias además de los medios líquidos disponibles y cuentas de enlace y de movimientos internos.

---

[4] Para un estudio más profundo del contenido del Plan General de Contabilidad Pública puede consultarse:

Aranguren Castro, J.: "El Plan General de Contabilidad Pública (I)". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núms. 37, Vol. XI, enero-abril, 1982.

Aranguren Castro, J.: "El Plan General de Contabilidad Pública (II)". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núms. 40, Vol. XII, enero-abril, 1983.

Intervención General de la Administración del Estado: *Curso sobre el Plan General de Contabilidad Pública*. Versión mayo 1991.

La Contabilidad de Gestión queda reflejada en los Grupos 6 y 7.

- El Grupo 6, Compras y Gastos por naturaleza, se destina a recoger los gastos corrientes del ejercicio y las transferencias de capital concedidas.
- El Grupo 7, Ventas e Ingresos por naturaleza, refleja los recursos del ente público procedentes tanto de su capacidad impositiva, como de los rendimientos del ejercicio de su actividad.

La Contabilidad Presupuestaria está integrada por un conjunto de cuentas ubicadas en los Grupos 0 y 4.

- El Grupo 0, Cuentas de Control presupuestario y de Orden, refleja las operaciones presupuestarias que no producen efectos económico-patrimoniales, mientras que en el Grupo 4 se reflejan las que producen dichos efectos.

Completa la Contabilidad externa el Grupo 8: Resultados, que refleja los flujos de gastos e ingresos originados por la actividad del ente público, tanto los procedentes de la actividad normal como los atípicos.

Respecto a la Contabilidad Analítica, ésta queda integrada en el Grupo 9 y se orienta a satisfacer los siguientes fines:

— Determinar el coste y rendimiento de los servicios públicos.
— Facilitar información económica a los gestores responsables de los organismos para la toma de decisiones.
— Medir la eficiencia y eficacia, haciendo posible enjuiciar la gestión realizada bajo dichos criterios.
— Hacer posible el "feed-back" en el proceso presupuestario programático.

El cuadro de cuentas del Grupo 9 está estructurado de forma que permite disponer de tres niveles de información:

— Categorías o clases de costes.
— Centros Orgánicos de coste.
— Costes de los programas.

De lo expuesto se deduce que, con excepción del Grupo 0, se ha respetado la misma estructura por grupos que presentaba el Plan Privado de 1973. Por otra parte, también se intenta una estrecha relación al descender a otros niveles de desagregación, aunque distintas consideraciones, fundamentalmente relacionadas con la especialidad de los Entes a los que se

aplica, impiden una analogía absoluta. Como afirman los profesores **Requena, García y Carrasco**[5] "Son múltiples las peculiaridades específicas que encontramos en los bienes, derechos y obligaciones de las unidades económicas del sector público para que, lógicamente, muchas de sus cuentas representativas, o incluso subgrupos de ellas, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública, deba ser contempladas en forma distinta a como lo hace su homónimo privado".

En este sentido, las notas diferenciadoras más destacables las presentan los grupos 0 y 4, por la necesidad de integrar los aspectos relativos al presupuesto en el cuadro de cuentas. En el PGCP el grupo 0, además de recoger las cuentas de orden, destina otras rubricas para reflejar aquellas fases de ejecución presupuestaria que todavia no tienen repercusión patrimonial. Su desarrollo se realiza por conceptos presupuestarios a efectos de poder rendir la liquidación del presupuesto. Sin embargo, tal como antes mencionamos, el grupo 0 no contiene todas las cuentas de control presupuestario, ya que las fases de ejecución presupuestaria en las que se produce el reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico son contabilizadas en el grupo 4 "Acreedores y Deudores", cuyas cuentas, por tanto, también tienen carácter de control presupuestario. Así, los subgrupos 40 "Acreedores por obligaciones reconocidas", 41 "Acreedores por pagos ordenados" y 43 "Deudores por derechos reconocidos" participan de una doble naturaleza: presupuestaria y patrimonial.

Segunda: Definiciones y Relaciones Contables. Comprende las correspondientes a grupos, subgrupos y cuentas de primer orden, describiendo los principales motivos de cargo y abono de las mismas. Los contenidos de esta parte son muy semejantes a los del Plan General de Contabilidad de 1973, siendo las definiciones y relaciones contables correspondientes a los grupos 0 y 4 los que presentan una mayor diferencia al respecto.

Tercera: Cuentas Anuales. Recoge los modelos correspondientes a las siguientes:

- Balance de situación.
- Cuentas de resultados, con el siguiente detalle:

---

[5] Requena Rodriguez, J. M., García Martín, V. y Carrasco Díaz, D.: "La Contabilidad Pública Actual en España", incluido en Ponencias y Comunicaciones del III Encuentro de Profesores Universitários de Contabilidad, Málaga, 26 a 28 de mayo, págs. 65 y 66.

— Resultados corrientes del ejercicio.
— Resultados extraordinarios.
— Resultados de la cartera de valores.
— Modificación de derechos y obligaciones de ejercicios anteriores.
— Resultados del ejercicio.

- Cuadro de financiamiento anual

Cuarta: Criterios de Valoracion. Adaptados en lo posible a los establecidos en el Decreto 530/1973, por el que se aprobó el Plan privado. En esta parte el Plan se ocupa de los principios de contabilidad generalmente aceptados, enunciando los cuatro principios expresamente recogidos en el Plan General de Contabilidad de 1973: precio de adquisición, continuidad, devengo y gestión continuada.

A este respecto, hay que tener en cuenta que los principios recogidos en el Plan General de Contabilidad Pública están en sintonía con los asumidos en el Plan General de Contabilidad de 1973, y no podemos olvidar que en ese momento no se existía en nuestro país ningún pronunciamiento que abordara la aplicación de los principios contables a la Contabilidad Pública. Es de esperar, por tanto, que este apartado del Plan sufra modificaciones sustanciales en la próxima reforma, máxime si tenemos en cuenta la emisión, por parte de la IGAE, de un Documento sobre Principios Contables Públicos.

Por último, hemos de hacer mención a la necesidad de abordar con prontitud la reforma del modelo contable instituido por el Plan General de Contabilidad Pública como consecuencia, principalmente, de la aprobación mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (BOE 27-12-90) del nuevo Plan General de contabilidad para la empresa española[6]. El cambio en el modelo de referencia, representado en el Plan de Contabilidad para el sector privado, provocará modificaciones en la planificación realizada en la Contabilidad Pública, tanto en el propio Plan como en las numerosas adaptaciones que del mismo se han efectuado durante el período de su vigencia.

3. La Contabilidad Publica en La Administracion del Estado

---

[6] A este respecto, puede verse:

Pou Díaz, J. y Carlos de Caso Fernández, J. C.: "La Contabilidad de las Administraciones Públicas ante el Nuevo Plan General Contable Español". *Partida Doble*, nº 2, junio 1990, págs. 59-65.

3.1 El Sistema de Información Contable en la Administración General del Estado: el SICOP.

Uno de los pilares básicos en orden a la modernización y normalización de la Contabilidad de la Administración del Estado ha sido la implantación del denominado **SICOP (Sistema de Información Contable de la Administración del Estado y Reestructuración de la Función de Ordenación de Pagos)**, regulada mediante el Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero (BOE 18-2-86).

Este Sistema de Información se basa en los siguientes principios[7]:

— Intenta abarcar todas las operaciones de naturaleza económico-financiera que se den en el ámbito de las competencias de la Administración del Estado.

— Se configura como una contabilidad cuyo objetivo primario es el de ofrecer información sistemática de carácter económico y como una herramienta imprescindible para la buena gestión y la toma puntual de decisiones.

— Se basa en el método de la partida doble, mediante la aplicación del Plan General de contabilidad Pública.

— Se basa en la descentralización de funciones de gestión contable en una serie de oficinas de contabilidad, establecidas lo más cerca posible de cada centro responsable de la gestión económica, sin que por ello se pierda la garantía de la agregación y consolidación de los datos contables.

— Está soportado informáticamente y basado en el automatismo.

— Persigue la simplificación de los procedimientos contables-administrativos mediante el registro y proceso de los datos objeto de la contabilización en el punto más cercano a su generación.

— Seguridad de funcionamiento del sistema, mediante la unicidad de los criterios contables, el tratamiento informático homogéneo en todos los centros contables y la comunicación y coordinación entre los mismos.

---

[7] Puede verse:

Intervención General de la administración del Estado. *Sistema de Información Contable de la administración del estado. La Central Contable. Descripción del Sistema de Información Contable.* Ministerio de Economia y Hacienda, Madrid, 1992, págs. 15-18.

Con el diseño e implantación del SICOP se pretende conseguir cinco grandes objetivos: Implantación del Plan General de Contabilidad Pública; aplicación de un modelo contable descentralizado; simplificación de los procedimientos contables-administrativos; y seguridad de funcionamiento del sistema.

Por otra parte, merece la pena destacar que la implantación descentralizada del Plan General de Contabilidad Pública supone la adopción de un modelo contable en el que quedan integradas la Contabilidad externa, presupuestaria y analítica, permitiendo responder satisfactoriamente, según reconoce el artículo 3.2 del mencionado Real Decreto, a los siguientes fines:

a) Obtener el balance de situación integral del estado, poniendo de manifiesto la composición y situación de su Patrimonio así como sus variaciones.
b) Determinar los resultados desde el punto de vista económico patrimonial.
c) Determinar los resultados analíticos, poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios públicos.
d) Registrar la ejecución de los Presupuestos Generales del Estado, poniendo de manifiesto los resultados presupuestarios.
e) Registrar las operaciones de administración de los recursos de otros entes públicos gestionados por la Hacienda Pública.
f) Registrar los movimientos y la situación del Tesoro Público.
g) Proporcionar los datos necesarios para la formación y rendición de la Cuenta General del Estado, así como de las cuentas, estados y documentos que deben elaborarse o remitirse al Tribunal de Cuentas.
h) Facilitar los datos y demás antecedentes que sean precisos para la confección de las cuentas económicas del Sector Público y las Nacionales de España.
i) Rendir la información económico financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión.
j) Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad, financiero y de eficacia.
k) Suministrar información para posibilitar el análisis de los efectos económicos de la actividad desarrollada por la administración del Estado.
l) Posibilitar el inventario y control del inmovilizado material,

inmaterial y financiero, el control del endeudamiento y el seguimiento individualizado de la situación acreedora o deudora de los interesados que se relacionen con la Administración del Estado.

De acuerdo con los principios y objetivos anteriormente expuestos, el SICOP se configura como un sistema integrado de elaboración, contabilización y control de la ejecución de los Presupuestos y de toda la actividad financiera del subsector Estado. El sistema aparece dividido en dos áreas fundamentales: la contable y la presupuestaria.

El área contable está orientada al seguimiento y contabilización de todas las operaciones de naturaleza económico financiera que se den en el ámbito de la Administración del Estado. Por su parte, el área presupuestaria tiene como misión la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado. La información recogida en ambas áreas no permanece de forma inconexa, sino que existe una total interrelación[8].

La estructura organizativa en que se apoya el SICOP[9], se basa en una organización contable descentralizada integrada por las siguientes oficinas contables:

A) Intervención General de la Administración del Estado, a través de la Subdirección General de Gestión Contable, que actúa como Central Contable.
B) Oficinas de Contabilidad de las Intervenciones Delegadas en los Departamentos Ministeriales de carácter civil y la Subdirección General de Contabilidad del Ministerio de Defensa.
C) Oficinas Presupuestarias de los Departamentos Ministeriales.
D) Oficina de Contabilidad de la Intervención Delegada en la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.
E) Intervenciones Territoriales de las Delegaciones de Hacienda.

---

[8] Puede verse:

Pou Diaz, J. y Ortigosa López, R.: "El Proyecto SICOP. Características Generales". *Partida Doble.* nº 4, septiembre 1990, págs. 55-60.

[9] Puede verse en este sentido:

Menoyo Gonzalez, J. L. y Caso Fernández, J. C.: "El Proyecto SICOP (II): Visión Organizativa y Funcional". *Partida Doble,* nº 5, octubre 1990, págs. 56-61.

Pou Diaz, J. y Sobrino Moreno, J. M.: "El Sistema Contable y Presupuestario". *Presupuesto Y Gasto Público,* nº 1, Vol. 28, 1990, págs. 165-181.

En desarrollo del SICOP, se han elaborado Instrucciones de Contabilidad (IC) para los siguientes Centros Contables[10]:

— IC de los Centros Gestores del Presupuesto de Gastos del Estado (O.M. 31-3-86).
— IC de las Delegaciones de Hacienda (O.M. 16-12-86).
— IC de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera (O.M. 23-12-86).
— IC de la Central Contable (O.M. 28-7-88).

En las mencionadas Instrucciones se recogen las normas contables aplicables a cada Centro y las adaptaciones del PGCP para cada uno de ellos.

3.2. La Contabilidad Pública en la Administración Institucional y en las Entidades Gestoras de la Seguridad Social.

Los Organismos Autónomos del Estado constituyen una figura característica de la descentralización institucional del sector público, que aparece como una necesidad impuesta por la ampliación de los objetivos básicos de los Estados. En el Derecho español se regulan por la Ley de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas de 26 de diciembre de 1958.

En lo referente a la contabilidad, los Organismos Autónomos quedan expresamente sometidos al Régimen de Contabilidad Pública, de acuerdo con lo establecido en el artículo 122 del TRLGP. En desarrollo de lo preceptuado en la Ley General Presupuestaria de 1977, y con carácter provisional hasta tanto no fuera aprobado el Plan General de Contabilidad Pública, se dictaron la Orden de 16 de junio de 1978, por la que se establecen normas sobre la contabilidad de los Organismos Autónomos de carácter no administrativo, y la Orden de 10 de julio de 1978, para los Organismos Autónomos de carácter administrativo, posteriormente desarrolladas por otras disposiciones.

---

[10] Puede verse:

Montesinos Julve, V. y Orón Moratal, G.: *Normas de Contabilidad Pública*. Técnos, Madrid, 1989.

El proceso de modernización y reforma del sistema de contabilidad de los Organismos Autónomos se inicia con el Real Decreto 2145/1985, de 23 de octubre. La citada norma regula las competencias contables en la Administración Institucional del Estado, asignando la gestión de la contabilidad de los Organismos Autónomos a la dirección general o unidad administrativa equivalente de las mismas.

En el ejercicio de sus funciones la IGAE elaboró la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado, aprobada por Orden de 31 de marzo de 1986 (BOE 22 y 23-5-86), que vino a sustituir la normativa vigente hasta entonces. Mediante dicha Instrucción se aprobó el Plan Contable adaptado a la Administración Institucional y se dispuso su aplicación obligatoria a partir del ejercicio 1987. Asimismo se elaboró un paquete informático contable denominado SICAI, con similares objetivos a los pretendidos por el SICOP en la Administración General del Estado.

La aplicación del Plan General de Contabilidad Pública en los distintos Organismos Autónomos se efectuará, tal como establece la Regla 11 de la Instrucción de Contabilidad, a través de planes parciales o especiales que serán elaborados por cada Organismo, bajo la dirección y asesoramiento de la IGAE, en base al citado Plan General. De igual forma, podrá elaborarse, cuando varios Organismos coincidan en el tipo de actividades que desarrollan, un plan sectorial que será de aplicación a cada uno de ellos. En todo caso, los planes parciales, especiales o sectoriales habrán de ser aprobados por la IGAE.

Por otra parte, en relación con las Entidades Gestoras de la Seguridad Social, cabe señalar que las normas para la contabilidad de las mismas quedan reguladas en la Orden del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, de 11 de febrero de 1985, que aprobó el Plan General del Sistema de Seguridad Social. En su introducción se establece que el Plan será aplicable a las distintas entidades y dependencias que conforman la Seguridad Social, mediante las correspondientes adaptaciones del mismo.

Asimismo, la Intervención General de la Seguridad Social, a través de su Subdirección General de Contabilidad ha diseñado un "Sistema Integrado de Contabilidad" denominado SICOSS, que sigue las pautas marcadas en la Administración General del Estado y tiene como principal objetivo la implantación del PGCP para la Seguridad Social, aprobado por la Orden mencionada.

4. La Contabilidad Publica en las Comunidades Autonomas.

En primer lugar, hay que señalar que respecto a las Comunidades Autónomas no existe una norma que regule de forma uniforme la materia contable y presupuestaria. Cada Comunidad ha elaborado su propia Ley de Hacienda que cubre el mismo espacio jurídico que el TRLGP en el ámbito estatal, recogiéndose prácticamente en todas la necesidad de aplicación del Plan General de Contabilidad Publico.

En este sentido, conviene recordar que la Ley 12/1982, de 14 de octubre, del Proceso Autonómico (LOAPA) establece en su artículo 13,1, que: "en tanto que la Ley del Estado no establezca un régimen distinto, en virtud de lo previsto en el artículo 149,1,18 de la Constitución, serán de aplicación a la Administración de las Comunidades Autónomas y a los Organismos y Empresas que de ella dependan las mismas reglas sobre contabilidad y control económico financiero aplicables a la Administración del Estado, sin perjuicio de las especialidades que se deriven de sus respectivos Estatutos".

A este respecto, la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma Andaluza, en su artículo 89, establece entre las competencias asignadas a la Intervención General de la Junta, como Centro Directivo de la Contabilidad Pública de la Comunidad las siguientes:

— Someter a la decisión del Consejero de Hacienda el Plan General de la Junta, sus organismos, instituciones y empresas, al objeto de su posible coordinación y articulación en el Plan General de Contabilidad del sector Público estatal.
— Aprobar los planes parciales o especiales de Contabilidad Pública que se elaboran conforme al Plan General.

Al igual que ocurre en la Comunidad Autónoma de Andalucía, en el resto de Comunidades es el Centro Directivo correspondiente el encargado de elaborar el modelo contable propio que, como consecuencia de la necesaria armonización, no será muy distante del vigente para el sector público estatal. En opinión de **Pou Díaz**[11], es necesario establecer mecanismos que posibiliten una coordinación entre los diferentes sistemas contables, citando los siguientes:

— Encuentros entre las distintas Intervenciones Generales — del Estado y de cada Comunidad Autónoma — al objeto de discutir problemas contables concretos.

— Colaboraciones entre el Ministerio de Economía y Hacienda, a través de la IGAE, y Comunidades Autónomas concretas, instrumentadas mediante convenios de colaboración.
— Unificación de criterios contables que, sin perjuicio de los utilizados internamente por cada Administración, permitan la presentación homogénea de estados contables.

5. La Contabilidad Publica en Las Corporaciones Locales

La reforma y modernización de la Contabilidad Pública en la Administración Local ha encontrado su soporte jurídico en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

El desarrollo en materia contable de la Ley 39/88, se ha concretado a través de la aprobación de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local de 1990, de la que forma parte como Anexo el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local. Asimismo, en cumplimiento de lo preceptuado en el artículo 183 de la Ley 39/88, que prevé un tratamiento especial simplificado para la contabilidad de las Entidades Locales cuyo ámbito territorial tenga una población inferior a 5.000 habitantes, se ha dictado una Instrucción de Contabilidad del tratamiento especial simplificado para las mencionadas Entidades. El nuevo modelo contable local ha entrado en vigor, con carácter obligatorio, el 1 de enero de 1992[12].

---

[11] Pou Díaz, J: "La Situación de la Contabilidad Pública en España". Ponencia presentada a las Jornadas sobre Contabilidad y Auditoría del Sector Público, Valencia, marzo de 1992. Sin publicar.

[12] Para un estudio más amplio del contenido y estructura de la Instrucción de Contabilidad y del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local puede consultarse:

Montesinos Julve, V.: "El Nuevo Modelo Contable para la Administración Local (I)". *Partida Doble.* nº 18, diciembre 1991, págs. 54-60.

López Hernández, Antonio M.: "La Reforma de la Contabilidad Pública Local en España. El Plan General de Contabilidad Pública Adaptado a la Administración Local". Comunicación presentada a las IV Jornadas de Contabilidad. Instituto Superior de Contabilidad y Administración de Aveiro (Portugal), octubre 1991.

López Hernández, Antonio M.: "La Reforma Contable en la Administración Local y sus Instrumentos: La Instrucción de Contabilidad y la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública". Incluido en *Plan Contable para la Administración Local.* Lex Nova, Valladolid, 1992, págs. 15-33.

El Plan de Cuentas para la Administración Local (PGCAL) es una adaptación del Plan General de Contabilidad Pública de 1983, que a su vez, constituye una adaptación del Plan General de Contabilidad para las empresas españolas aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero. La sustitución de éste texto por uno nuevo en diciembre de 1990, para ser adaptado a las normas contables de la Comunidad Económica Europea, hace que, a nuestro juicio, el PGCAL surja con "vocación de transitoriedad" ya que la próxima adaptación del PGCP al modelo actualmente vigente para el sector privado, conllevará una revisión del Plan de Cuentas de los Entes Locales.

ADDENDA

Con posterioridad a la presentación de este trabajo se han producido cambios importantes en el marco normativo de la Contabilidad Pública española que es necesario cuanto menos mencionar.

Como se puso de relieve en párrafos anteriores, la modificación del Plan Contable espanol para el sector empresarial, que constituye el marco de referencia de la planificación contable en el ámbito de la Contabilidad Pública, para adaptarlo a las Directivas de la Comunidad Europea en la materia, exigirá igualmente la modificación del Pan Público de 1983, hasta ahora en vigor.

Esta reforma ha tenido como antecedente inmediato el desarrollo por parte de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas de la IGAE del soporte conceptual y teórico del modelo contable público.

Ahora bien, el elemento más sobresaliente del proceso de adaptación y modernización que está experimentando la Contabilidad Pública española es la aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad Pública[1] (NPGCP), por la Orden de 6 de mayo de 1994 (BOE de 20 de mayo de 1994). El nuevo modelo contable de las Administraciones Públicas se aplicará obligatoriamente a partir del 1 de enero de 1995 al sector estatal, aunque, su entrada en vigor exigirá, consecuentemente, la revisión de las adaptaciones que hasta ahora se habían realizado, partiendo del modelo general, a los distintos niveles de la Administración española, las cuales se han materializado en las denominadas

[1] Sobre el contenido del nuevo Plan General de Contabilidad puede verse, entre otros:

Carrasco Díaz, D. (Coordinador): *La Nueva Contabilidad Pública* ACODI- ARIEL, Barcelona, 1994; Casado Robledo, S y De Caso Fernández, J. C.: "El Nuevo Plan General de Contabilidad Pública", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 79, abril-junio, 1994, págs. 503-542.

Instrucciones de Contabilidad.

A este respecto, la IGAE está trabajando en una nueva Instrucción de Contabilidad para la Administración general del Estado, así como en la correspondiente a los Organismos autónomos estatales. Paralelamente, está desarrollando las aplicaciones informáticas por las que discurrirán todos los cambios realizados, las cuales responden al nombre de SICOP-2 para la Administración del Estado, y de SICAI-2 para los Organismos autónomos.

Por otra parte, la revisión dcl Plan de Contabilidad para la Administración Local, adaptándolo al NPGCP, está previsto realizarse para que entre en vigor el 1 de enero de 1997.

Por lo que se refiere a la Seguridad Social, hay que señalar que a diferencia del resto del sector público estatal, donde la IGAE es el Centro Directivo de la Contabilidad, las competencias en csta materia corresponden a la Secretaría General para la Seguridad Social. Es de esperar que en breve plazo se produzca la necesaria adaptación al NPGCP al objeto de armonizar la información contable elaborada en todo el sector público español.