



Los principios contables en las empresas públicas

Guillermo Sierra Molina

Catedrático de la Universidad de Sevilla

La creación de sociedades mercantiles -fundamentalmente, anónimas- de titularidad pública ha ido en aumento en los últimos años. El interés de las distintas administraciones públicas por desviar determinadas actividades hacia este tipo de organizaciones viene determinado no por el hecho de considerarlas lucrativas sino por las facilidades que se derivan de su gestión al estar sometidas al Derecho Mercantil en vez de al Derecho Administrativo. El presente trabajo pretende poner de manifiesto el inconveniente que existe al aplicar el PGC90 a un tipo de sociedades mercantiles que no tienen el beneficio como indicador de su gestión. No obstante, sólo pretendemos establecer el correspondiente debate propio de la actividad universitaria.

La actividad desarrollada por las sociedades mercantiles de carácter público (SMP), al menos en el ámbito de Andalucía, no se caracteriza por su capacidad de generar resultados que sirvan para retribuir al capital. Normalmente, son las subvenciones o cualquier otra forma de ayuda económica, las que sirven para equilibrar su cuenta de pérdidas y ganancias.

En un reciente trabajo realizado por Ferraro (1995), sobre ocho empresas públicas andaluzas en

1993, se pone en evidencia que manteniendo un capital social total de 20.579 millones de pesetas, ninguna de ellas ha obtenido beneficios y acumulan pérdidas de 2.420 millones, habiendo recibido un total de subvenciones de 2.550 millones de pesetas y generando empleo para 1.976 personas.

Por otra parte, el Plan General de Contabilidad de 1990 (PGC90), que es el aplicable a las SMP dado su carácter de sociedades mercantiles, se encuentra dominado por

principios contables (PPCC) -principio de prudencia, precio de adquisición, o devengo- de marcado carácter conservador, encaminados a mostrar el resultado de la gestión empresarial.

Por ello, nos preguntamos ¿si las SMP no tienen como objetivo el beneficio, aunque sean sociedades mercantiles reguladas por la LSA o la LSRL, es conveniente aplicarles los PPCC del PGC90? ¿No sería más útil que este tipo de sociedades presentaran otra información conta-

ble más acorde con los fines que pretenden?

El objetivo de este artículo es presentar *nuevos estados financieros* (NEF), aplicables a las sociedades mercantiles de propiedad pública -empresas públicas-, que vengán a sustituir a los clásicos que se obtienen del PGC90, mediante el desarrollo propuesto por Belkaoui (1992), para quien la estructura de una teoría contable, como conjunto armónico de principios, normas y reglas, ha de sustentarse en los siguientes elementos, siempre que formen una unidad, es decir, se apoyen los unos a los otros:

- ◆ Los objetivos de los estados financieros
- ◆ Los postulados contables
- ◆ Los principios contables básicos

Cuando mencionamos el carácter armónico, y queremos poner énfasis en tal carácter, nos estamos refiriendo a que todos ellos van incardinados entre sí: los principios contables básicos se sustentan en los conceptos teóricos y en los postulados contables, y éstos en los objetivos perseguidos por los estados financieros.

Objetivos de los NEF

Los objetivos de los estados financieros tradicionales, o de empresas de negocios que persiguen por su misma naturaleza el beneficio, no son otros que proveer de información financiera útil para la toma de decisiones por los inversores actuales y potenciales, acreedores y otros interesados desde el entorno de la empresa. De esta forma, el FASB a través de su docu-

mento SFAC núm. 1 "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises" señala que el foco principal de interés de las empresas es suministrar información sobre el cumplimiento previsto de los resultados y sus componentes.

No ocurre lo mismo con los objetivos de los estados financieros de las organizaciones que no son empresas de negocios (universidades, hospitales, fundaciones, etc.), y aquellas compañías mercantiles que no pretenden, por su naturaleza o por su historia financiera, la obtención de beneficios), y que como señala el FASB deben distinguirse de las empresas de negocios que pretenden obtenerlo.

Para este tipo de organizaciones, que no son empresas de negocios, el FASB elaboró en septiembre de 1980 un documento de estudio titulado "Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations", que más tarde dió lugar al SFAC núm. 4, en el que señala quienes son los cuatro grupos interesados en obtener información de estas organizaciones:

- ♣ Los proveedores de recursos de cualquier naturaleza
- ♣ Usuarios o beneficiarios de los servicios que prestan
- ♣ Los responsables de las políticas de tales compañías y los encargados de inspeccionarlas
- ♣ Los gerentes de las mismas

Por ello, los NEF deben suministrar información a los interesados antes señalados sobre:

- ✿ Información útil para tomar decisiones de localización de recursos

- ✿ Información útil para valorar servicios y la capacidad de prestarlos
- ✿ Información útil para valorar la responsabilidad de los gestores
- ✿ Información sobre los inversiones, obligaciones, recursos netos, etc.
- ✿ Información sobre el cumplimiento de los fines de la organización
- ✿ Información sobre liquidez y solvencia
- ✿ Información sobre explicaciones e interpretaciones de los gestores

Nuevos postulados contables

Debe entenderse, siguiendo a Belkaoui, por postulados contables un conjunto de axiomas o pronunciamientos evidentes en sí mismos y generalmente aceptados en virtud de su conformidad a los objetivos de los estados financieros que describen los condicionantes económicos, políticos, sociológicos y legales del entorno.

En el mismo sentido, y para empresas de negocios, distingue los siguientes postulados contables:

- **Postulado de entidad**, por el que se acepta que cada empresa es una unidad contable separada y distinta a sus propietarios y a otras firmas.
- **Postulado de empresa en funcionamiento**, o postulado de continuidad, por el que se acepta que cada empresa espera no ser liquidada y, por ello, su duración es indefinida en el tiempo.





*Es preciso
rediseñar los
estados
financieros de las
sociedades
públicas para
incluir la
información no
cuantitativa*

Es decir, que excepto para el caso de encontrarse en liquidación, debe interpretarse que la información ha de considerarse sobre la base de la continuidad de la empresa.

- **Postulado de unidad de medida**, por el que se acepta que exista una unidad de cambio y de medida. Habitualmente, se asume que ésta sea la unidad monetaria.
- **Postulado de período contable**, por el que se acepta (como consecuencia del postulado de continuidad) que deben tomarse decisiones a corto plazo, lo que exige información periódica. Esta información periódica (anual), determina la aparición de períodos contables.

No obstante, entendemos que algunos de estos postulados pueden entrar en crisis cuando se trata de organizaciones que no tienen ánimo de lucro aunque formalmente

revistan la forma de sociedades mercantiles. De esta forma, y sin olvidar su variabilidad en el tiempo y en el espacio (Cañibano 1985), podemos señalar como postulados alternativos los siguientes:

- **Postulado de entidad relativa**, por el que se acepta que cada organización es una unidad contable distinta de las demás, pero sin olvidar que mantiene una fuerte relación con la administración pública a la que pertenece y con la que forma un conglomerado.
- **Postulado de continuidad subjetiva**, por el que se acepta que bajo ninguna circunstancia la organización ha de ser liquidada. Señalamos el carácter subjetivo porque no es posible que este tipo de organizaciones entren, bajo ningún concepto, en procesos de liquidación, ya que de forma permanente será la propia administración pública a la que pertenece la que apoyará cualquier coyuntura financiera crítica, excepto si existe interés político en su desaparición.
- **Postulado de multiplicidad de medida**, por el que se acepta que en determinadas circunstancias, sobre todo en la información sobre el cumplimiento de los objetivos de la organización, puede ser más interesante mostrar información expresada en distintas unidades físicas no monetarias.
- **Postulado de innecesiedad de períodos contables**, por el que se acepta que no es necesaria ni imprescindible la rígida división de la vida de la organización, fuertemente indefinida en el tiempo, en tales períodos de carácter anual.

Nuevos principios contables

Conocidos los objetivos de los nuevos estados financieros y los nuevos postulados contables aplicables a este tipo de organizaciones que venimos analizando, parece obvio que los PPCC deben ser modificados ya que han perdido una gran parte de su interés. De esta forma, proponemos la desaparición de algunos de ellos, la aplicación con más énfasis de otros y, por último, la aparición de algunos nuevos.

No tendrían interés y, por ello, no existirían los siguientes:

- ✦ **Principio de prudencia**, no es necesario el conservadurismo propio de este principio, toda vez que no existe peligro de descapitalización de estas organizaciones ante la respuesta inmediata de las administraciones públicas mediante subvenciones o capitalización por la cuantías de las pérdidas existentes.
- ✦ **Principio del precio de adquisición**, vinculado al anterior y que sirve como elemento fundamental para determinar el resultado. Puede, y de hecho debe, utilizarse además cualquier otra valoración que haga llegar al ciudadano la información pertinente sobre las actividades desarrolladas.



✦ **Principio de correlación de ingresos y gastos**, que ha de servir para determinar el resultado, ya que el mismo es prácticamente inútil para la toma de decisiones y, además, no es indicador del cumplimiento de los objetivos de la organización.

✦ **Principio de devengo**, por similares causas que el anterior.

Sería preciso poner más énfasis en principios tales como los de **uniformidad y registro**, para así cumplir los objetivos de comparabilidad de la información contable y rendición de cuentas.

Por último, sería preciso desarrollar y aplicar principios del siguiente tipo:

✦ **Principio de caja o de devengo modificado**, orientando la información contable no estrictamente al cálculo del resultado sino centrando su interés en los recursos dinerarios aplicados y conseguidos.

✦ **Principio de multiplicidad de medida**, consecuencia del interés por presentar información del cumplimiento de los objetivos de la organización no expresables, en muchos casos, ni en términos cuantitativos ni en unidades monetarias.

✦ **Principio de responsabilidad social**, señalando que aunque estas organizaciones manejan fondos de muy diversa naturaleza, su interés no se centra en los mismos sino en la responsabilidad que ante la sociedad tienen en el cumplimiento de sus fines.

✦ **Principio de máxima publicidad**, que determinará que la información contable de estas organizaciones se deba hacer pública con la mayor difusión posible mediante su inserción en los medios de comunicación.

Conclusiones

Consideramos que las SMP deben suministrar información financiera no sólo para los usuarios tradicionales sino además para los órganos parlamentarios correspondientes, los órganos de control externos delegados de aquellos y, sobre todo, para los ciudadanos. Con independencia de los contenidos financieros, determinarán un modelo informativo propio para la gestión de las mismas.

Ya que no tiene interés alguno la determinación del resultado que, en ningún caso, será un indicador del alcance o cumplimiento de los objetivos de la organización, es preciso utilizar otros indicadores alternativos tales como satisfacción de los usuarios, calidad de los servicios prestados, flujos y saldos de tesorería, etc.

Por tanto, será preciso rediseñar los estados financieros en los que necesariamente habrá de incluirse información pertinente no cuantitativa.

Por último, y para aclarar ideas, convendría poner un claro ejemplo: Supongamos una empresa de transportes públicos urbanos que sea sociedad anónima. ¿Debe presentar exclusivamente la información contable con los principios contables desarrollados en la LSA? o, por el contrario, ¿sería más informativo para el ciudadano -y otros interesados en el funcionamiento de la misma- que presentara, además, información sobre la satisfacción de los ciudadanos con el servicio prestado, la puntualidad en los horarios, la calidad de las instalaciones, el movimiento de los flujos de tesorería, etc.? ■

Bibliografía

- BELKAOUI, A.R.: "Accounting Theory". Academic Press. Tercera Edición. 1992.
- CAÑIBANO, L. et alia: "Naturaleza y filosofía de los principios contables". REFC. núm. 47. 1985.
- FASB.: SFAC núm. 1. "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises".
- FASB.: SFAC núm. 4. "Objectives of Financial Reporting by Non-business Organizations".
- FERRARO, F.: "La empresa pública andaluza". Trabajo no publicado. 1995.

Nota: El trabajo "Los principios contables en las empresas públicas. Un análisis crítico" recoge las ideas básicas de una conferencia pronunciada por invitación de la Cámara de Cuentas de Andalucía.

