

Los gastos de las administraciones públicas

Encarnación Villegas
Cámara de Cuentas de Andalucía

Inmaculada Lucuix García
Universidad de Sevilla

Tras la publicación en 2001 del documento titulado «Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas», la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público de AECA ha centrado parte de su programa de trabajo en el desarrollo de las bases conceptuales establecidas en el mismo en su aplicación a las principales magnitudes de la información financiera de las Administraciones Públicas. Hasta el momento, ello ha resultado en la emisión de un documento relativo al inmovilizado no financiero y el que es objeto de comentario en este trabajo, relativo a los gastos

Base y estructura del documento

Siguiendo lo establecido en el Marco Conceptual elaborado por la Comisión, el estudio sobre los gastos de las Administraciones Públicas que se efectúa en este Documento asume los fundamentos conceptuales generalmente aceptados en el ámbito de la contabilidad financiera.

De esta forma, el concepto de *gasto* que se desarrolla hace referencia a todo decremento en los recursos económicos de la entidad producido a lo largo del ejercicio, que origina disminuciones en el patrimonio neto no derivadas de distribuciones de éste a los titulares de la entidad. Por tanto, se hace referencia a la totalidad de las disminuciones de los recursos económicos de la entidad, independientemente de su origen, de su naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, o de su carácter ordinario o excepcional. Igualmente, los criterios de reconocimiento, sujetos a la hipótesis básica de devengo y al cumplimiento de las cualidades de relevancia y fiabilidad, implican que se haya producido el consiguiente decremento en los activos o incremento en los pasivos, y que su cuantía pueda medirse con fiabilidad.

Por otra parte, además de los documentos emitidos por AECA y las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB, se han tomado en consideración los criterios e interpretaciones existentes para la aplicación de este concepto en el ámbito de las Administraciones Públicas. Destacan por su importancia las normas internacionales emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público de la IFAC, referente obligado en el proceso de reforma de la contabilidad pública española que se inició durante el proceso de elaboración de este Documento, así como los estudios sobre el tratamiento contable de los gastos de las administraciones públicas emitidos por esta organización.

La estructura del Documento sigue el esquema general establecido por la Comisión para este tipo de estudios:

tras abordar el concepto de gasto de las administraciones públicas y los criterios para su reconocimiento y valoración, se realiza un análisis de los diferentes tipos de gastos según su naturaleza, finalizando con un epígrafe dedicado a la presentación de la información sobre gastos.

Una vez señaladas las bases conceptuales que sustentan el estudio, seguidamente pasamos a comentar los aspectos principales de los restantes apartados.

Valoración de los gastos

Partiendo del criterio general, según el cual el gasto se valora atendiendo al importe de los activos entregados, consumidos o depreciados, o de los pasivos originados como consecuencia de los mismos, el Documento trata diferentes supuestos, según el grado de certidumbre existente en el momento de la valoración. Así, diferencia los siguientes tipos de partidas:

- **Partidas ciertas:** entre otras, las derivadas del consumo de servicios facturados o formalmente acordados con el suministrador, de subvenciones y transferencias que cuenten con resoluciones formales y cuantías debidamente especificadas o las amortizaciones del inmovilizado, en las que el problema valorativo se encuentra relacionado especialmente con la imputación temporal de su importe a productos y servicios.
- **Partidas indeterminadas:** en estos casos la estimación de su importe se realizará con criterios razonables, de acuerdo con la prudencia como característica cualitativa asociada a la fiabilidad. Hacen referencia a las pérdidas por deterioro del activo –que deben ser estimadas al menos al cierre del ejercicio y contabilizadas cuando exista evidencia objetiva de que el valor en libros sea superior al valor recuperable–, a los gastos devengados en el periodo cuyos datos y circunstancias no se han concretado –que se deben contabilizar dotando la oportuna provisión si su cuantía puede ser valorada con suficiente fiabilidad–, y a partidas ciertas en su acaecimiento, pero indeterminadas en su cuantía. Asimismo, las contingencias puestas de manifiesto durante el ejercicio, cuya importancia relativa así lo requiera, deben ser estimadas para ser informadas en la Memoria, en la que igualmente se suministrará información de las provisiones cuyo importe no se pueda estimar con suficiente fiabilidad.

Se tratan otras situaciones que también contribuyen a añadir dificultad en la valoración del gasto. Junto a los supuestos de los gastos en moneda extranjera y a los descuentos que minoran los gastos, el Documento se refiere a los gastos en los que la contraprestación es en especie. En este último caso, el gasto se valorará por el importe

El estudio sobre los gastos de las administraciones públicas que se efectúa en este documento asume los fundamentos conceptuales generalmente aceptados en el ámbito de la contabilidad financiera

en el que los bienes entregados o comprometidos figuren en la contabilidad de la entidad; no obstante, si los bienes consisten en productos destinados a la venta o a la prestación de servicios, el Documento remite a lo que establezca el Documento relativo a los ingresos de las administraciones públicas de esta Comisión.

Clases de gastos

La parte esencial del Documento consiste en el estudio particularizado de los diferentes gastos de las administraciones públicas que se efectúa en este apartado. Para ello se han diferenciado las siguientes clases de gastos:

- Gastos de personal
- Gastos por aprovisionamientos
- Servicios exteriores
- Gastos financieros
- Amortización del inmovilizado
- Gastos por transferencias y subvenciones
- Pérdidas por deterioro de valor, enajenación y baja en cuentas del activo y otros gastos

El estudio delimita cada clase de gastos mediante su definición y establece los criterios específicos para su reconocimiento y valoración. Asimismo, debido a la amplitud y peculiaridad de alguna de las clases, se efectúan comentarios sobre algunos gastos específicos.

Sin duda, de todas las clases de gastos estudiadas en el Documento, la que presenta mayor peculiaridad en el ámbito de las administraciones públicas es la referida a los gastos por transferencias y subvenciones, siendo, por otra parte, una de las cuestiones que más debate suscitó entre los académicos y profesionales que componen la Comisión. También tienen una naturaleza especial algunos de los gastos tratados bajo el epígrafe *otros gastos*. A ellos nos referimos a continuación.

Gastos por transferencias y subvenciones

El concepto engloba cualquier entrega gratuita de fondos públicos y, en general, de cualquier recurso público evaluable económicamente, realizada por la entidad a favor de una persona física o jurídica, pública o privada.

Por tanto, representa la manifestación principal del gasto que se origina en las actividades redistributivas que desarrolla la Administración en el marco de sus políticas sectoriales: transferencias de financiación entre administraciones, subvenciones concedidas para fomento de una actividad, pensiones no contributivas y demás ayudas sociales.

A partir del rasgo común, consistente en el carácter no recíproco de este tipo de gastos, el concepto de subvención se aplica a las entregas afectadas a un fin específico y que comportan la obligación del destinatario de cumplir las condiciones establecidas o, en caso contrario, proceder a su reintegro. Por otra parte, el término *transferencia* se aplica a las entregas cuyo destino sea financiar globalmente la actividad del beneficiario, siempre con arreglo a las normas reguladoras específicas.

El estudio detalla con mayor precisión la naturaleza de este tipo de gastos, realizando una clasificación de las transferencias y subvenciones, de acuerdo con diversos criterios que se han considerado importantes al objeto de concretar los criterios de reconocimiento y valoración para las mismas:

A) Atendiendo al procedimiento de concesión se diferencian, por una parte, las transferencias y subvenciones que se ajustan al procedimiento ordinario de concurrencia competitiva, mediante la comparación de solicitudes y el establecimiento de una prelación entre las mismas de acuerdo a los criterios fijados en las bases reguladoras; y por otra parte, las concedidas mediante un procedimiento directo, tales como las previstas nominativamente en los presupuestos o las

otorgadas en ejecución de acuerdos con terceros mediante contratos-programas o convenios de colaboración.

- B) Atendiendo a la forma de pago y justificación se distinguen las entregas de fondos que no requieren una justificación, entre las que se encuentran la mayoría de las transferencias, de las subvenciones que precisan justificación y cuyo pago se realiza previa justificación del cumplimiento de la finalidad para la que se concedió, independientemente de los pagos fraccionados que se puedan realizar por razón de la subvención y de las entregas de fondos que se efectúan con carácter previo a la justificación, como financiación necesaria de las actuaciones subvencionadas.
- C) Por último, se diferencian las transferencias y subvenciones dinerarias de las que son en especie, por consistir en la entrega de un elemento material o intangible, un servicio, o en la asunción de deudas del beneficiario.

El momento del reconocimiento del gasto por parte de la entidad que concede la transferencia o subvención está condicionado por el carácter no recíproco de las mismas. Al no existir una contrapartida directa del beneficiario, el gasto se origina cuando nace el derecho de éste a percibir la transferencia o subvención otorgada, es decir, cuando se cumplen las condiciones acordadas o reguladas para su concesión.

Cuando este hecho se produce en el ejercicio, pero su importe no ha sido transferido al beneficiario al final del mismo, debe quedar registrado el gasto y el correspondiente pasivo. Asimismo, pueden existir situaciones en las que al final del ejercicio no se han cumplimentado todos los trámites –en ocasiones largos en el tiempo– establecidos para la concesión, pero existe un alto grado de probabilidad de que se van a cumplir. En estos casos se debe reconocer el gasto y el correspondiente pasivo mediante una provisión.

El gasto reconocido será el de las transferencias y subvenciones correspondientes al ejercicio que se cierra, por lo que no recogerá los compromisos de pago a los beneficiarios que se extiendan a ejercicios futuros. La información sobre estos compromisos futuros se recogerá en la Memoria, con indicación de la cuantía estimada y la naturaleza de los mismos.

En cuanto a su valoración, el importe de las subvenciones y transferencias dinerarias vendrá dado por el establecido en el acto administrativo que acuerda la concesión o el reconocimiento de la obligación. Por su parte, las transferencias y subvenciones en especie se valorarán por el valor contable de los elementos entregados o, en su caso, por el valor actual de las deudas asumidas.

De todas las clases de gastos estudiadas en el Documento, la que presenta mayor peculiaridad en el ámbito de las administraciones públicas es la referida a los gastos por transferencias y subvenciones, siendo una de las cuestiones que más debate suscitó en la Comisión

El momento del reconocimiento del gasto por parte de la entidad que concede la transferencia o subvención está condicionado por el carácter no recíproco de las mismas. Al no existir una contrapartida directa del beneficiario, el gasto se origina cuando nace el derecho de éste a percibir la transferencia o subvención otorgada, es decir, cuando se cumplen las condiciones acordadas o reguladas para su concesión

Otros gastos

En este apartado se hace referencia a los restantes gastos –excluidos los derivados de transferencias y subvenciones– que surgen de obligaciones asumidas o que por diversos motivos recaen sobre las Administraciones Públicas, sin esperar a cambio una contraprestación.

Algunas de las obligaciones que originan estos gastos son ciertas, en el sentido de que se conoce con exactitud tanto su cuantía como su vencimiento. Entre otras, sanciones e indemnizaciones impuestas a la entidad, devoluciones de impuestos reconocidas durante el ejercicio en el correspondiente acuerdo de devolución, y rectificaciones al alza de obligaciones de ejercicios cerrados que no deban contabilizarse como mayor valor del activo de la entidad.

Otras obligaciones corresponden a hechos y situaciones originadas en el ejercicio o en otro anterior pero, por desconocer todos los datos y circunstancias que llevan aparejados, deben ser contabilizadas por su importe estimado a través de provisiones y el gasto imputado al ejercicio. Para ello es necesario que cumplan las exigencias establecidas en el Marco Conceptual para su consideración como pasivos y proceder a su reconocimiento.

La Memoria de la entidad deberá aportar suficiente información sobre los hechos y situaciones a los que se refiere cada provisión. Muchos de estos hechos están relacionados con el funcionamiento de los servicios y son referidas en los epígrafes correspondientes, atendiendo a la naturaleza de los gastos a que dan lugar (por ejemplo, los derivados de los compromisos contraídos con el personal como consecuencia de las remuneraciones que tie-

nen un largo periodo de gestación, o de transferencias y subvenciones concedidas por la entidad).

El estudio se detiene en provisiones que surgen de otras situaciones que pueden resultar habituales en las Administraciones Públicas. Así, junto a la provisión por actuaciones medioambientales y la provisión para otras responsabilidades, se hace referencia a la provisión por devolución de ingresos en la que se recogen los siguientes supuestos:

- Importe estimado de las devoluciones de impuestos liquidados en el ejercicio que se cierra, pero cuya devolución se acuerda en ejercicios posteriores.

Esta provisión se deriva del procedimiento de gestión regulado para determinados impuestos, debido al cual resulta frecuente que las Administraciones Públicas deban realizar devoluciones periódicas de impuestos cobrados a los contribuyentes.

- Importe estimado de la devolución o anulación de otros ingresos imputados al ejercicio que, de acuerdo con la práctica habitual, se estime que se pueden producir en ejercicios sucesivos.

Presentación de la información sobre gastos

Los gastos reconocidos durante el ejercicio, junto con los ingresos, son recogidos en la Cuenta de Resultados, como elementos relacionados con la actividad de la entidad, determinantes del resultado de la misma en dicho ejercicio. No obstante, el documento reconoce la posible existencia de partidas que se imputan directamente a patrimonio neto, lo que hace necesario la elaboración de un estado financiero específico que informe de todos los gastos e ingresos que se han reconocido en el ejercicio y, en particular, los que han sido reconocidos directamente en el patrimonio neto.

La información sobre los gastos que se incorpora en los estados financieros de las administraciones públicas debe utilizar las clasificaciones que se consideren más adecuadas para satisfacer las necesidades de información de los distintos usuarios. Por este motivo, el Documento propone la clasificación por naturaleza, que proporciona información útil para el análisis de las grandes categorías de recursos consumidos por el organismo, así como la clasificación por funciones o programas, la cual resulta valiosa para la toma de decisiones sobre la asignación de los recursos.

A partir de estas clasificaciones de los gastos, las administraciones públicas pueden establecer políticas de infor-

El Documento considera la Memoria como el estado financiero adecuado para suministrar a los usuarios externos información, no expresada necesariamente en términos monetarios, sobre los logros alcanzados y los medios utilizados en la prestación de los servicios públicos

mación desagregada por segmentos que permitan a los usuarios de los estados financieros evaluar mejor los rendimientos y riesgos del organismo, realizar juicios más informados acerca del organismo en su conjunto y ofrecer propuestas motivadas de mejora en la gestión.

En cuanto a la información sobre los gastos a incluir en la Memoria como notas, se considera que este estado financiero debe contener:

- Información específica y detallada sobre las partidas de gastos que, por sus características, sean relevantes para explicar el rendimiento de la entidad en el periodo.
- Informes financieros segmentados referidos a las magnitudes relevantes de actividades parciales o proyectos concretos, referidos tanto al *output* como a los recursos empleados en dichas actividades, así como, en su caso, a la financiación afectada para el desarrollo de los mismos que se haya utilizado.
- Información adicional referida a compromisos futuros no contemplados en el Balance, a riesgos e incertidumbres que puedan afectar a la entidad y acontecimientos posteriores al cierre.

Asimismo, el Documento considera la Memoria como el estado financiero adecuado para suministrar a los usuarios externos información, no expresada necesariamente en términos monetarios, sobre los logros alcanzados y los medios utilizados en la prestación de los servicios públicos. Se propone así la inclusión de información sobre indicadores de medios y logros, tomando en consideración lo establecido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, así como el tratamiento realizado en el Documento *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*, elaborado por la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión de AECA.

Criterios adicionales en la delimitación del gasto de las Administraciones Públicas

Como ha quedado de manifiesto en los apartados anteriores, el estudio sobre los gastos de las administraciones públicas que efectúa el Documento se realiza desde la perspectiva de la información económico-patrimonial. No obstante, para finalizar nuestro comentario sobre el mismo, consideramos importante destacar que en el ámbito de las entidades públicas existen conceptos de gastos adicionales que condicionan de manera muy importante la gestión económico-financiera de estas entidades y que el Documento no ha querido olvidar, aunque tan sólo se comentan brevemente, sin entrar en su análisis y desarrollo.

Nos referimos, por una parte, a los gastos presupuestarios, que suponen el empleo de los créditos consignados en el presupuesto de gastos de la entidad y cuyo reconocimiento se realiza atendiendo a las condiciones establecidas en la normativa legal que regula su imputación a presupuesto, sean estas coincidentes, o no, con el criterio de devengo.

Por otra parte, nos referimos a la consideración del gasto de las administraciones públicas desde la perspectiva de la contabilidad nacional, de acuerdo con los criterios del SEC-95. Estos son los criterios a considerar en la determinación del déficit y el endeudamiento de estas entidades y son un marco de referencia de obligado cumplimiento para todos los países miembros de la Unión Europea.

Bajo esta perspectiva, en la determinación de la necesidad (déficit) / capacidad (superávit) de financiación, el gasto de las administraciones públicas incluye los empleos corrientes y de capital, que se reconocen cuando se crea, transforma o extingue el valor económico, o cuando nacen, se transforman o cancelan los derechos y las obligaciones. Por otra parte, al tomar en consideración entre los empleos corrientes el consumo de capital fijo, se obtiene el ahorro neto (diferencia entre los recursos y empleos corrientes). El ahorro neto obtenido, junto con las transferencias netas de capital, determina la variación del patrimonio neto de la unidad pública (subsector o sector) considerada durante un periodo.

Con todo lo anterior, el Documento aborda la diversa casuística del gasto de las administraciones públicas, teniendo en cuenta las diversas corrientes que inspiran la actual reforma de la contabilidad pública en España, con el firme propósito de servir como instrumento de trabajo a los profesionales y expertos contables interesados por lo público.