

LA EQUIDAD INTERGENERACIONAL CONTABLE ANUAL: UN CASO DE ESTUDIO.

YOLANDA FERNÁNDEZ SANTOS

Universidad de León. España

E-mail: yfers@unileon.es

JOSÉ MIGUEL FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

Universidad de León. España

E-mail: jose-miguel.fernandez@unileon.es

RESUMEN:

Durante las últimas décadas, los gobiernos de los países más desarrollados han implementado serias reformas a diferentes niveles de la Administración Pública a fin de mejorar la eficiencia y eficacia. Las líneas maestras de la Nueva Gestión Pública (NGP) han contribuido a llevar a cabo estas reformas, mejorando la relación de las entidades públicas con los ciudadanos, a través de la rendición de cuentas.

En este trabajo se propone incluir, dentro del Informe Anual (Cuentas Anuales) que obligatoriamente deben elaborar las Entidades Públicas Locales, indicadores que permitan conocer en qué medida los recursos económicos consumidos en la prestación de servicios públicos en un periodo, son cubiertos con los recursos financieros generados en el mismo, es decir, instrumentos que midan la *Equidad Intergeneracional Contable Anual (EIAN)*.

Además, se realiza una aplicación práctica de la medida de la EIAN en el municipio de Barcelona (España) durante los cuatro últimos años de los que se dispone información (2007 a 2010) a través de los distintos ratios propuestos, analizando los resultados en las generaciones presentes y los posibles efectos en las generaciones futuras. Los resultados de la investigación demuestran que a medida que transcurren los años analizados, el Ayuntamiento va aproximándose hacia la deseada EIAN.

Palabras clave:

Equidad intergeneracional contable, Entidades públicas locales, Nueva Gestión Pública.

1. INTRODUCCIÓN

En una economía global, el sector público, en general, y la Administración Pública, en particular, deben aportar a la comunidad económica las bases necesarias para incrementar su competitividad. Además, la mejora del desempeño interno de los organismos que componen dicha Administración Pública puede generar importantes repercusiones en el rendimiento global de la economía, al influir en el desarrollo del sector privado, afectando finalmente a la competitividad del país.

En los últimos años, el camino recorrido hacia esa mejora se ha dejado notar a través de aspectos como la comunicación con los ciudadanos, la preparación del capital humano, la agilidad en la toma de decisiones, la eficacia y eficiencia en la prestación de los servicios y en la gestión, entre otros.

No obstante, estas entidades deben estar constantemente adaptándose a las nuevas situaciones que se presentan y a las cada vez mayores exigencias mostradas por los ciudadanos. Entre estas exigencias cabría destacar mayor información, más cantidad y calidad en los servicios públicos, eficiencia en la gestión de los recursos escasos entregados por los contribuyentes, comportamiento sostenible tanto en ámbito social como económico y ambiental.

Muchas de las actuaciones de este tipo de entidades se ven reflejadas contablemente en los documentos que obligatoriamente deben realizar cada año. No obstante, al contrario que ocurre en las entidades con fines lucrativos, en las entidades sin ánimo de lucro el resultado del ejercicio no es un buen indicador de la buena o mala gestión llevada a cabo durante el ejercicio. Por ello, este tipo de organizaciones tienen que recurrir a otros instrumentos que permitan evaluar y controlar la gestión desempeñada, entre los que se podrían mencionar la medida de la Equidad Intergeneracional Contable Anual (EIAN) que se propone en este trabajo.

Los objetivos de este trabajo son establecer un planteamiento teórico de las diferentes medidas de Equidad Intergeneracional Contable Anual (EIAN), justificar la conveniencia de su publicación dentro del Informe Anual para que los ciudadanos puedan juzgar la correlación existente entre el valor de los recursos aportados y los servicios recibidos durante el ejercicio y, por último, analizar un caso de estudio basado en el municipio de Barcelona (España).

El trabajo que se presenta se estructura como sigue: En primer lugar, se hace referencia a las características que presenta la NGP y cómo es necesario la realización de actividades dentro de las entidades públicas que faciliten la rendición de cuentas para aumentar la participación de los ciudadanos en las decisiones públicas. Seguidamente, se delimita de forma teórica el concepto de Equidad Intergeneracional Contable Anual, proponiendo diferentes indicadores para su medida. A continuación, se hace una aplicación práctica de la medida de la EIAN en el municipio de Barcelona, analizando los resultados y sus posibles efectos en las futuras generaciones. Finalmente, se recogen las conclusiones.

2. LA NUEVA GESTIÓN PÚBLICA

El concepto de Nueva Gestión Pública (NGP) ha sido definido por el Comité de Gestión Pública de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) como un nuevo paradigma que ha emergido para la gestión pública dirigida a fomentar una cultura orientada al desempeño con una menor centralización del sector público. La OCDE (1995 y 1997) considera que esta nueva forma de gestión de la Administración Pública deberá estar caracterizada por las líneas maestras¹ que se exponen a continuación:

1. *Desregulación.*
2. *Descentralización de los poderes de la gestión.*
3. *Énfasis en las responsabilidades de los gestores y motivación para la mejora.*
4. *Reforzamiento de las capacidades estratégicas del centro, junto con la reorganización e implantación de la función pública en la gestión y las reformas.*
5. *Gestión más orientada hacia el cliente.*
6. *La introducción de la competencia y el mercado.*
7. *Utilización de métodos de evaluación y técnicas de gestión aplicadas en el ámbito empresarial.*

En definitiva, una estructura institucional flexible que favorezca la transparencia y la rendición de cuentas y una orientación a resultados y no sólo a procesos, permitirá reformar la gestión pública, suprimir servicios innecesarios y orientarse hacia el mercado promoviendo la competencia y la innovación (Fundació Amics de la UPC, 2002).

Además, hay que añadir el impulso del desarrollo de programas que favorecen el «buen gobierno» o «gobernanza»², poniendo en marcha mecanismos para aumentar la participación de los ciudadanos en las decisiones públicas.

Sin embargo, para que la colaboración de los ciudadanos se lleve a cabo es necesario que en los entes públicos se implanten actuaciones que faciliten la rendición de cuentas (*accountability*), favoreciendo las tareas de control y supervisión del gasto de sus impuestos, y orientando su gestión hacia los resultados. Para ello, es imprescindible la voluntad política de los gobiernos y la responsabilidad de las organizaciones para establecerlas. En este sentido, crear un marco favorable a la competencia, orientado hacia la rendición de cuentas, que impulse una eficiente provisión de bienes o servicios

¹ Ver también Montesinos Julve (1996), Pablos Rodríguez (1997) y Montesinos Julve y Gimeno Ruiz (1998).

² El «buen gobierno» o «gobernanza» comprende “*las tradiciones, instituciones y procesos que determinan cómo es ejercido el poder, cómo los ciudadanos utilizan su voz y cómo las decisiones se toman de acuerdo con el interés general*” (Fundació Amics de la UPC, 2002).

públicos, centrándose en la consecución de los objetivos y favoreciendo la innovación, contribuirá a llevar a cabo una mejor gestión pública.

Así, una buena rendición de cuentas debería nacer de una buena gestión, estando ambas estrechamente ligadas, de forma que la información sea un componente esencial que permita explicar, en la medida de lo posible, las decisiones tomadas por los responsables de esa gestión.

El proceso normalizador en el ámbito contable que se ha llevado a cabo en las últimas décadas dentro del sector público, tanto a nivel nacional como internacional, ha provocado que los fines de la contabilidad pública se hayan ampliado, incorporándose, a los clásicos objetivos de control del cumplimiento de la legalidad y presupuestario, otros que hacen referencia al desempeño de las entidades públicas, tal como el control financiero, de economía, eficiencia y eficacia, a los que, a nuestro entender, se debería añadir la medida de la Equidad Intergeneracional Contable Anual.

Dentro de los objetivos planteados por el GASB CS nº 1 el que más interesa a efectos de éste estudio es el de *“facilitar el cumplimiento de la obligación de la entidad pública de rendir cuentas y permitir a los usuarios su evaluación para determinar el grado de cobertura de los ingresos con respecto a los gastos del ejercicio y posibilidades de financiación por los ciudadanos de servicios suministrados en el pasado”* (GASB, 1987).

Por consiguiente, y de acuerdo con los objetivos de la información financiera destinada a usuarios externos establecidos por el GASB, sería necesario utilizar instrumentos que permitan obtener información sobre aquellos aspectos que se necesitan conocer dentro del entorno general de la Nueva Gestión Pública. En este sentido, se considera que la medida de la *Equidad Intergeneracional Contable Anual* podría ser un indicador a incluir dentro del informe anual a fin de proporcionar información útil a los ciudadanos de las decisiones tomadas por los responsables políticos sobre los recursos que aportan a la entidad pública.

3. DELIMITACIÓN TEÓRICA DE LA EQUIDAD INTERGENERACIONAL CONTABLE ANUAL (EIAN)

Una de las medidas del resultado de las actuaciones públicas es la medida de la equidad intergeneracional o interperiodo, ya que mediante su estudio se puede estimar como afectan las decisiones presentes tomadas por los responsables de una determinada entidad pública, en las decisiones que en el futuro deben adoptar los responsables correspondientes y, al mismo tiempo, se podrá detectar la influencia que las decisiones pasadas tienen en las actuales y futuras.

Para determinar la EIAN es imprescindible que el sistema de información contable utilizado por las entidades públicas permita conocer en qué medida las decisiones adoptadas por los dirigentes políticos en el presente condicionan las decisiones que deben realizar los correspondientes dirigentes en el

futuro, es decir, si de tales actuaciones se deriva la existencia o no de equidad intergeneracional (Sánchez-Mayoral, 1997).

En este sentido, este mismo autor define la equidad intergeneracional o interperiodo en el ámbito contable como *“la igualdad entre las aportaciones que realizan los ciudadanos gobernados por los responsables políticos de una determinada entidad pública, para la financiación de las actuaciones desarrolladas por la misma, y los consumos de recursos necesarios para la realización de tales actuaciones, todo ello referido a un ejercicio económico determinado”*.

El GASB (1987) considera que la equidad intergeneracional es una parte significativa de la rendición de cuentas y es fundamental en la Administración Pública, debiendo tenerse en cuenta en el momento de establecer los objetivos de la información financiera de la entidad, con el fin de ayudar a los usuarios a evaluar si el presente ejercicio genera la suficiente liquidez para pagar los servicios prestados en el mismo sin que las futuras generaciones tengan que afrontar el pago de deudas contraídas en momentos pasados.

Existen dos acepciones del término Equidad Intergeneracional: una propuesta por Yoshida (1993) quien propone que la EIAN se determine en función del déficit o superávit de tesorería de un ejercicio económico y otra propuesta por el GASB (1987) quien relaciona la medida de la EIAN con los ingresos y gastos económicos de un ejercicio.

Desde el punto de vista conceptual, la acepción del término EIAN propuesta por el GASB (1987) es la más adecuada para lo que nosotros pretendemos estudiar en este trabajo.

El GASB (1987 y 1990) introduce el término *“equidad interperiodo o intergeneracional”* como un indicador del resultado obtenido por una entidad contable pública y lo define como *“la capacidad que tienen los ingresos de un ejercicio para cubrir los gastos que se han originado a la hora de prestar los servicios ofrecidos durante ese ejercicio”*.

Una medida de EIAN debería mostrar si los ciudadanos han recibido los servicios deseados en un período determinado y, también, si una parte del coste de esos servicios es trasladada a los ciudadanos de los ejercicios siguientes o bien si se han consumido recursos financieros acumulados en ejercicios anteriores. De igual forma, podría mostrar que los ciudadanos no sólo han sido capaces de hacer frente a los servicios prestados en un período determinado, sino que además han generado un incremento en los recursos netos acumulados.

El trabajo realizado por Benito López y Vela Bargas (1998), aunque explícitamente no hacen alusión al término EIAN, implícitamente se puede deducir este concepto. Estos autores señalan que es aconsejable que el resultado económico-patrimonial de una entidad pública sea positivo, es decir, que los ingresos obtenidos durante un período determinado sean suficientes para cubrir los gastos derivados de los servicios prestados en el mismo, procurando la obtención de un ahorro bruto que permita a la entidad pública mejorar su capacidad financiera. En caso contrario, los ciudadanos se verían obligados a soportar cargas por servicios prestados en ejercicios pasados.

De la misma forma se manifiesta Henke para justificar la existencia de beneficio en las entidades públicas, aunque para ello utiliza el término “equidad generacional”, diciendo al respecto que “*la cuenta de resultados debería mostrar en qué medida los contribuyentes de cada período han soportado el coste de los servicios prestados*” (Henke, 1987), es decir, se trataría de conocer en qué medida los ciudadanos de una entidad pública han proporcionado los recursos necesarios para satisfacer su demanda de servicios en un período determinado.

En este sentido, el concepto de equidad intergeneracional está relacionando los recursos económicos consumidos y los recursos financieros generados derivados de la actividad de la entidad pública, siempre y cuando, estos provoquen una variación en la estructura patrimonial o en la posición financiera durante un ejercicio económico.

Ese incremento patrimonial puede venir originado por varias causas:

- Incremento de las obligaciones como consecuencia del aumento de gastos.
- Incremento de los derechos de cobro derivados del aumento de ingresos.
- Incremento o disminución de tesorería como consecuencia de cobros de ingresos o pagos de gastos.

Todas estas causas expuestas anteriormente generan una variación en la posición financiera de la entidad. Ahora bien, existen otras partidas que aún no provocando una variación en la posición financiera originan una variación en la estructura patrimonial como ocurre con:

- Disminuciones del Activo como consecuencia del desgaste de los elementos del inmovilizado (amortización).
- Disminuciones del Activo como consecuencia de la contabilización de las pérdidas por deterioro.

Esta concepción de la EIC hace referencia a los efectos que producen las actuaciones públicas tanto desde el punto de vista de los recursos económicos consumidos (gastos) como de los recursos económicos generados (ingresos). Por tanto, se centra no sólo en las alteraciones que provocan en la posición financiera sino también en la estructura patrimonial. De acuerdo con esto, se puede decir que existe EIC cuando los ingresos y gastos devengados en un ejercicio económico y que originan una variación de la estructura patrimonial coincidan, lo que significa que el coste de los servicios públicos recibidos por las generaciones presentes ha sido financiado con los recursos aportados por ellas.

En definitiva, la medida de la EIC es inherente al resultado obtenido como consecuencia del desarrollo de las operaciones en las entidades públicas. Además, este concepto está basado en los objetivos de gestión de las entidades y no contradice el cumplimiento legal del precepto de estabilidad presupuestaria³.

³ Ver Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria.

4. LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL Y LA MEDIDA DE LA EQUIDAD INTERGENERACIONAL CONTABLE ANUAL

Antes de proponer los indicadores que servirán para medir la EIAN es preciso hacer referencia a uno de los documentos que integran el Informe Anual de las entidades públicas y que es de elaboración obligatoria para todas ellas, en concreto, se hace referencia a la estructura de la Cuenta del resultado económico-patrimonial.

El resultado económico-patrimonial, tal como señala el documento nº 3 de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), muestra la variación de los fondos propios de la Entidad producida en un periodo como consecuencia de sus operaciones presupuestarias y no presupuestarias, excluidas aportaciones y reintegros y revalorizaciones contables. Se determina por diferencia entre los ingresos y los gastos de carácter económico del periodo al que se refiere (IGAE, 1994).

Este resultado económico-patrimonial puede alcanzar diversos valores:

- a) *Positivo*: los ingresos y ganancias superan los gastos y pérdidas, implicando un aumento del Patrimonio Neto, lo que significa que la comunidad ha contribuido a generar *ahorro bruto* que podrá utilizarse en el futuro para cubrir gastos.
- b) *Negativo*: la entidad no ha generado los ingresos suficientes para financiar sus gastos, originando lo que se denomina *desahorro bruto* (que podrá ser trasladado a períodos futuros o cubierto con ingresos de ejercicios anteriores).
- c) *Nulo*: los gastos y pérdidas presentan igual importe que los ingresos y ganancias, es decir, que se han utilizado todos los recursos disponibles para la financiación de las necesidades prefijadas.

En este documento se recoge el resultado económico patrimonial obtenido en el ejercicio y está formado por los ingresos y gastos clasificados según su naturaleza económica, tengan o no incidencia presupuestaria. Así, el resultado económico patrimonial podrá considerarse como el *ahorro* o *desahorro* obtenido por la entidad pública y no como el beneficio o pérdida lograda por las actividades desarrolladas por el ente tal como ocurre en el ámbito empresarial. En este sentido, el beneficio o la pérdida en la empresa privada, donde el ánimo de lucro es básicamente su principal objetivo, es determinante para la supervivencia de la entidad, sin embargo, en las entidades públicas, dado que su objetivo no es lucrativo, el resultado positivo o negativo no se considera como un indicador lo bastante idóneo para medir los logros alcanzados. Si bien, hay que comentar, que puede utilizarse para analizar la gestión realizada por la entidad (López Hernández, 1996).

En definitiva, la Cuenta del Resultado del ejercicio muestra si los ingresos del ejercicio corriente han sido suficientes para cubrir los gastos originados por los servicios prestados durante el mismo o, por el

contrario, se están consumiendo recursos acumulados del pasado o se está trasladando la carga fiscal a los consumidores de servicios futuros (GASB, 1990).

En este sentido, se propone el estudio de la EIAN a partir de la Cuenta del Resultado Económico Patrimonial contenida en las Cuentas Anuales de cada entidad pública.

Este documento no permitirá determinar la EIAN para cada servicio considerado individualmente, pero con él se podrá establecer una relación entre los ingresos y los gastos agregados de un mismo periodo a diferentes niveles, facilitando la medida de la EIAN.

4.1 Estructura de la Cuenta del Resultado Económico Patrimonial

Aunque carece de sentido hablar de resultado de explotación, resultado financiero o resultado extraordinario en las Administraciones Públicas, es aconsejable, a efectos de análisis, estratificar el resultado para disponer de información sobre los distintos tipos de ingresos y gastos existentes en la Cuenta del resultado. Esto permite conocer cómo se ha formado el resultado final y los saldos de los niveles de resultados intermedios, cuya interpretación servirá para facilitar el análisis económico-financiero y las comparaciones entre entidades.

La Cuenta del resultado que se emplea en este trabajo difiere en su estructura de aquella propuesta por el nuevo Plan General de Contabilidad Pública español, aprobado mediante Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.

Para el análisis propuesto en este apartado y sobre todo para la medida de la EIAN se utiliza el modelo de la Cuenta del resultado económico-patrimonial propuesto por Pablos Rodríguez y Fernández Fernández (1998), ya que proporciona información acerca de los distintos niveles de resultados obtenidos por la actividad desarrollada por el ente público en el ejercicio de sus funciones a través de los cuales se llega al resultado definitivo (ver Cuadro 1):

Cuadro 1. Modelo propuesto de la Cuenta del Resultado Económico Patrimonial

CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL	Ejercicio N	Ejercicio N-1
A) Ingresos de Gestión Ordinaria		
B) Gastos de funcionamiento de los servicios y prestaciones sociales		
I. Resultado Bruto de Funcionamiento Positivo (A-B)		
D) Correcciones valorativas		
C) Aplicación correcciones valorativas		
II. Resultado Neto de Funcionamiento (I+C-D)		
E) Ingresos financieros		
F) Gastos financieros		
III. Resultado Financiero (E-F)		
IV. Resultado de la Actividad Ordinaria (II ± III)		
G) Ingresos extraordinarios		
H) Gastos extraordinarios		
V. Resultado Extraordinario (G-H)		
Resultado Económico del Ejercicio (IV ± V)		

Fuente: Pablos Rodríguez y Fernández Fernández (1998)

De todos los niveles de resultados recogidos en el modelo de Cuenta del resultado económico-patrimonial, los que se van a utilizar a la hora de hacer el análisis propuesto son:

- *Resultado Neto de Funcionamiento*: representa la diferencia entre los ingresos y gastos corrientes derivados de la prestación de servicios, en el que se incluyen las posibles pérdidas por créditos incobrables y la amortización de sus inversiones. Este tramo muestra la capacidad de la entidad para mantener el 'nivel de prestación de servicios', a partir de los recursos generados por su propia actividad y de forma recurrente.
- *Resultado de la actividad ordinaria*: determinado a partir de la suma del resultado neto de funcionamiento y el resultado financiero. Permite conocer la capacidad de la entidad para financiar con los ingresos del ejercicio, el funcionamiento de los servicios y los gastos derivados de su endeudamiento. Cuando el resultado ordinario es negativo a pesar de haberse obtenido un resultado neto de funcionamiento positivo, puede afirmarse que los recursos generados por la entidad han sido suficientes para atender las demandas de los ciudadanos pero no ha sido capaz de soportar la carga que, en forma de intereses, le han traspasado las anteriores generaciones.
- *Resultado económico del ejercicio*: se determina sumando el resultado de la actividad ordinaria y el resultado extraordinario. Este resultado indica en qué medida los ingresos del periodo han sido suficientes para cubrir los gastos del mismo y si se ha contribuido a la creación de patrimonio o, por el contrario, éste se ha visto disminuido como consecuencia de las actividades del periodo, por lo que en el futuro los ciudadanos se verán obligados a soportar cargas por servicios previamente administrados.

Los otros niveles de resultados existentes en la Cuenta del resultado (Resultado Bruto de Funcionamiento, Resultado Financiero y Resultado Extraordinario) son pasos intermedios para

determinar los niveles de resultados necesarios para el objetivo de este trabajo: medir la Equidad Intergeneracional Anual desde el punto de vista contable.

4.2 Medida de la Equidad Intergeneracional Contable Anual (EIAN)

Partiendo de que la Cuenta del resultado en el ámbito público propuesta para este trabajo no tiene el mismo significado ni la misma utilidad que en el empresarial, sin embargo que su análisis puede proporcionar información relevante para medir la gestión de la entidad pública.

El modelo de la Cuenta del resultado económico-patrimonial proporciona información a partir de la cual se pueden elaborar indicadores que permiten conocer con mayor facilidad la situación económico-financiera de la entidad, así como, su capacidad para hacer frente a las deudas y para continuar prestando el mismo nivel de servicios, esto es, medir la EIAN.

Los indicadores propuestos, que estimamos sirven para medir la EIAN, se dividen en tres categorías, dependiendo de los grupos de ingresos y gastos a los que hacen referencia. Así:

A) *Medida de la Equidad Intergeneracional Anual en función de los Ingresos y Gastos Económicos Corrientes (EIAN1).*

Esta medida de la Equidad Intergeneracional Anual muestra como los gastos típicos de la entidad pública originados por las actividades corrientes, considerando las correcciones valorativas, es decir, las amortizaciones y las provisiones, y sin considerar los gastos financieros por proceder éstos de las fuentes de financiación que en el pasado sirvieron para financiar la adquisición de activos fijos o la realización de gastos, son cubiertos por los ingresos típicos de dicha entidad.

La medida de la EIAN1 en términos absolutos, viene recogido en la Cuenta del resultado y representado por el Resultado Neto de Funcionamiento (RNF) a través de la fórmula siguiente,

$$RNF = IEC - GEC$$

donde IEC corresponden a los ingresos económicos corrientes y GEC representa los gastos económicos corrientes del ejercicio, incluidas las correcciones valorativas realizadas por la entidad en ese período. Esta fórmula muestra si existe o no existe EIAN1 en el ente público en un ejercicio económico. Así, si el RNF es positivo o negativo no habrá EIAN1, y si es igual a cero existirá EIAN1.

La medida de este tipo de equidad intergeneracional (EIA_{n1}) en términos relativos viene representada por el siguiente cociente y muestra el grado de cobertura de los gastos recurrentes,

$$EIA_{n1} = \frac{IEC}{GEC}$$

Los resultados que se pueden obtener al aplicar la anterior ratio son:

- Posición 1: EICAn1 = 1, existe equidad intergeneracional anual. Esto significa que los gastos corrientes soportados por la entidad en la prestación de servicios son cubiertos con los ingresos corrientes del ejercicio, lo que indica que la entidad pública presta servicios en la medida que se lo permiten sus ingresos corrientes.
- Posición 2: EICAn1 > 1, no existe equidad intergeneracional anual. El valor de los ingresos corrientes del ejercicio es superior a los gastos incurridos por la entidad en la prestación de servicios, de lo que se deduce que las generaciones presentes financian servicios que se han prestado en el pasado o se van a prestar en el futuro, beneficiando a las generaciones pasadas o a las futuras. Por otro lado, la parte de los ingresos corrientes que no se utiliza para cubrir los gastos corrientes pueden destinarse a la financiación de gastos de capital.
- Posición 3: EICAn1 < 1, al igual que en la anterior situación, no existe equidad intergeneracional anual. Aquí, los ingresos corrientes obtenidos en el ejercicio no financian en su totalidad los gastos corrientes por la prestación de servicios públicos, lo que significa que las generaciones presentes consumen más recursos de los que aportan, beneficiándose en perjuicio de las pasadas o futuras, al utilizar recursos aportados por estas últimas. En este caso, lo normal es que la entidad tienda a endeudarse hasta llegar a un límite en el que deba reducir sus prestaciones.

B) Medida de la Equidad Intergeneracional Contable Anual en función de los Ingresos y Gastos Económicos Ordinarios (EICAn2).

Esta medida de la Equidad Intergeneracional Contable Anual muestra como los gastos ordinarios soportados por la entidad en la prestación de los servicios son cubiertos por los ingresos de la misma naturaleza.

La medida de la EICAn2 en términos absolutos viene representada por el valor Resultado de la Actividad Ordinaria (RAO) recogido en la Cuenta del resultado, expresado a través de la siguiente fórmula,

$$RAO = IEO - GEO$$

donde IEO representa los ingresos económicos ordinarios y GEO, los gastos de la misma naturaleza obtenidos por la entidad en el ejercicio. De esta forma, si el Resultado de la Actividad Ordinaria es positivo o negativo no existirá EICAn2, mientras que si es igual a cero existirá EICAn2.

La medida de la EICAn2 en término relativos viene expresada por el resultado del cociente recogido en la siguiente ratio,

$$EIAN2 = \frac{IEO}{GEO}$$

Los posibles estados que se pueden dar en esta ratio son:

- Posición 1: $EICAn2 = 1$, se dice que existe equidad intergeneracional anual. Los ingresos ordinarios cubren en su totalidad los gastos de carácter ordinario, lo que significa que las generaciones presentes no utilizan recursos ni de generaciones pasadas ni de futuras, ni generan deudas a pagar por las generaciones futuras.
- Posición 2: $EICAn2 > 1$, no existe equidad intergeneracional anual. Los ingresos ordinarios superan a los gastos ordinarios empleados en la prestación de los servicios, de lo que se deduce que las generaciones presentes se perjudican en beneficio de las pasadas o futuras, es decir, que las generaciones presentes aportan más recursos de los que consumen. Este exceso se absorberá por el déficit de recursos generado por las generaciones pasadas o futuras.
- Posición 3: $EICAn2 < 1$, no muestra equidad intergeneracional anual. Los ingresos económicos ordinarios del ejercicio no son suficientes para cubrir todos los gastos de la misma naturaleza necesarios para prestar los servicios. Aquí, las generaciones presentes se benefician en perjuicio de las generaciones pasadas o futuras, utilizando recursos generados en el pasado o que se generarán en el futuro.

C) Medida de la Equidad Intergeneracional Anual en función de los Ingresos y Gastos Económicos Totales (EICAn3).

Esta medida de la Equidad Intergeneracional Contable Anual muestra en qué medida durante un ejercicio, los ingresos económicos totales (ordinarios y extraordinarios) obtenidos por la entidad

pública han cubierto los gastos económicos totales (ordinarios y extraordinarios) soportados por la misma para la prestación de los servicios a los ciudadanos.

La medida de la EICAn3 en términos absolutos se representa mediante el Resultado Económico Final (REF) recogido en la Cuenta del resultado, que será el que indique el ahorro o desahorro que ha conseguido la entidad pública, expresándose de la siguiente forma,

$$REF = IET - GET$$

donde IET corresponde a los ingresos económicos totales y GET hace referencia a los gastos económicos totales, tanto ordinarios como extraordinarios, obtenidos por la entidad pública durante un ejercicio económico. Así, tanto si el Resultado económico final es positivo, ahorro, como si es negativo, desahorro, implicará inexistencia de EICAn3 y si es igual a cero, significará existencia de EICAn3.

El valor de la EICAn3 en términos relativos viene determinado por el siguiente indicador,

$$EICAn3 = \frac{IET}{GET}$$

Éste puede adoptar los siguientes valores:

- Posición 1: $EICAn3 = 1$, se dice que existe equidad intergeneracional anual. La totalidad de los ingresos económicos cubren todos los gastos soportados para la prestación de los servicios, es decir, la generación presente soporta los gastos originados por los servicios recibidos, con lo que no traspasa ninguna carga ni excedente a generaciones futuras, ni utiliza recursos aportados por generaciones pasadas. Además, si la Cuenta del resultado recoge amortizaciones y provisiones, los ingresos que cubren las mismas podrán destinarse a la autofinanciación de la entidad.
- Posición 2: $EICAn3 > 1$, no existe equidad intergeneracional anual. Los ingresos totales del ejercicio superan los gastos soportados en la prestación de servicios, con lo que las generaciones presentes se perjudican en beneficio de las pasadas o de las futuras. En este sentido, el exceso de recursos generados en el presente o resultado positivo, puede absorberse por el déficit de recursos del pasado, o utilizarse por parte de las generaciones futuras.
- Posición 3: $EICAn3 < 1$, indica no existencia de equidad intergeneracional anual. Los ingresos totales del ejercicio no son suficientes para cubrir los gastos necesarios para su obtención. De esta forma, las generaciones presentes consumen más recursos de los que aportan, beneficiándose en perjuicio de las pasadas o futuras. Serán, por tanto, estas últimas las que aportarán el exceso de recursos que consumen las generaciones presentes.

En definitiva, la Cuenta del resultado del ejercicio muestra si los ingresos del ejercicio corriente son suficientes para cubrir los gastos originados por los servicios prestados durante el mismo o, por el contrario, se están consumiendo recursos acumulados del pasado o se está trasladando la carga fiscal a los consumidores de servicios futuros.

Por otra parte, el signo, positivo o negativo del resultado final de la entidad tiene implicaciones patrimoniales y condiciona las contribuciones futuras de los ciudadanos. De esta forma, el resultado positivo o ahorro bruto, supone que las generaciones presentes soporten deudas contraídas por las pasadas o no utilizan activos que son consumidos por las generaciones pasadas o futuras. Por el contrario, un resultado negativo o desahorro bruto, implica un incremento de las deudas para generaciones futuras, impago de deudas procedentes de generaciones pasadas, o disminución de activos por su consumo en la prestación de servicios. Por tanto, si se quiere mantener en el futuro el mismo nivel de prestación de servicios será necesario incrementar los ingresos para reponer los activos consumidos en ejercicios pasados o para amortizar las deudas generadas.

Todos los indicadores propuestos anteriormente para medir la EICAn se consideran relevantes al presentar cada uno de ellos un significado distinto. Ahora bien, de todos ellos, el más idóneo, a nuestro entender, a efectos de medir la Equidad Intergeneracional Contable Anual es el ECIA₂, al no incluir en su determinación los ingresos y gastos de naturaleza extraordinaria, originados por actuaciones que no tienen que ver con la prestación normal de servicios públicos, con lo que se evita que circunstancias excepcionales puedan modificar las conclusiones que se obtendrían en condiciones normales.

5. APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA MEDIDA DE LA EQUIDAD INTERGENERACIONAL ANUAL EN EL MUNICIPIO DE BARCELONA

Una vez delimitado el concepto de Equidad Intergeneracional desde el punto de vista contable (EIC), concretados los distintos tipos de EIC y definidos los indicadores para su determinación, se procede a realizar una aplicación práctica en el municipio de Barcelona (España).

Para ello, se parte de la información recogida en las Cuentas del resultado elaboradas por dicho municipio durante los últimos cuatro años con información disponible (2007 a 2010), para pasar, posteriormente, a adaptarla al modelo propuesto en este trabajo. Este modelo, como ya se ha comentado, permitirá determinar diferentes niveles de resultados hasta alcanzar el resultado final. A continuación, se calcula el valor de los diversos tipos de ingresos y gastos necesarios para determinar la existencia de las distintas clases de Equidad Intergeneracional Contable Anual, agrupándolos en función de las operaciones que los han originado (corrientes, financieros y extraordinarios).

Una vez realizado este último paso, se procede a sustituir los valores obtenidos en las diferentes fórmulas para determinar el valor de las medidas de Equidad Intergeneracional Anual Contable. Finalmente, se analizan los resultados y los efectos que provocan éstos en las generaciones futuras.

5.1 Análisis de la EIAN1

Para la medida de la Equidad Intergeneracional Anual basada en los Ingresos y Gastos Económicos Corrientes (EIAN1) del ejercicio se han obtenido los valores recogidos en la Figura 1.

La información procedente de la Cuenta del resultado muestra como no existe AIE1 en el municipio de Barcelona durante los cuatro años analizados (2007 a 2010), puesto que en todos ellos los ingresos corrientes superan los gastos corrientes, dando lugar a un Resultado Neto de Funcionamiento positivo y a un valor de la EIAN1 superior a la unidad.

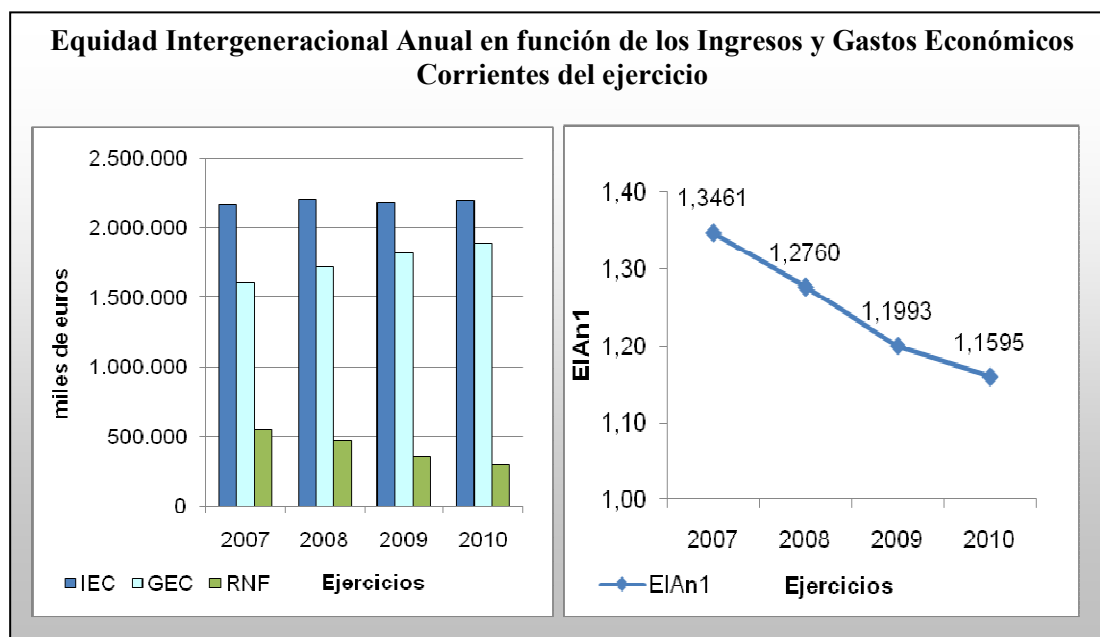
Los ingresos corrientes aportados por los contribuyentes en cualquiera de los ejercicios puede proceder de cualquiera de los siguientes apartados: ingresos tributarios, transferencias y subvenciones ordinarias recibidas, otros ingresos de gestión y, en menor cuantía, de prestaciones de servicios. Por otro lado, el volumen de gastos corrientes soportados se deriva principalmente de gastos de personal, otros gastos de gestión y transferencias y subvenciones ordinarias entregadas.

Analizando los resultados obtenidos por la aplicación del ratio EIAN1 se puede observar que los valores alcanzados en términos relativos en el ejercicio 2007 a 2010 son 1,3461, 1,2760, 1,1993 y 1,1595, respectivamente. A pesar de que en ningún año se alcanza la EIAN1, se puede observar la evolución positiva hacia la obtención de la mencionada Equidad Intergeneracional, al pasar de un valor 1,3461 en el ejercicio 2007 a un valor 1,1595 en 2010. Este acercamiento a la obtención de la EIAN1 se debe principalmente al aumento de los GEC en un 17,52% del 2010 con respecto al 2007, ya que los EIAN se mantienen más o menos constantes, con tan sólo una incremento de un 1,22%.

En otras palabras, las generaciones presentes consumen menos recursos corrientes de los que aportan, por lo que las generaciones futuras se benefician del exceso de ingresos corrientes aportados por las generaciones actuales, perjudicándose estas últimas al financiar gastos de servicios que se van a prestar en periodos posteriores.

Figura 1. Equidad Intergeneracional Anual en función de los Ingresos y Gastos Económicos Corrientes del ejercicio

En términos absolutos (miles de euros) $RNF = IEC - GEC$	Ejercicios			
	2007	2008	2009	2010
Ingresos Económicos Corrientes (IEC)	2.169.359	2.204.925	2.184.514	2.195.861
Gastos Económicos Corrientes (GEC)	1.611.544	1.728.042	1.821.442	1.893.813
Resultado Neto de Funcionamiento (RNF)	557.815	476.883	363.072	302.048
En términos relativos $EIAN1 = \frac{\text{Ingresos Económicos Corrientes}}{\text{Gastos Económicos Corrientes}}$	Ejercicios			
	2007	2008	2009	2010
EIAN1	1,3461	1,2760	1,1993	1,1595



5.2 Análisis de la EIAN2

El cálculo de la Equidad Intergeneracional Contable Anual en función de los Ingresos y Gastos Económicos Ordinarios (EIAN2) incluye tanto los ingresos y gastos corrientes como los financieros. Añadiendo al montante de los ingresos y gastos corrientes utilizados para medir la EICAn1, los gastos financieros derivados principalmente de intereses de deudas utilizadas para la financiación de Activos Fijos o la prestación de servicios públicos y los ingresos derivados de inversiones financieras en cada periodo se obtiene el valor de la EICAn2. Por tanto, el resultado de este último indicador depende no sólo de los ingresos y gastos de carácter financiero, sino también de aquéllos de carácter corriente tenidos en cuenta para calcular al EIAN1.

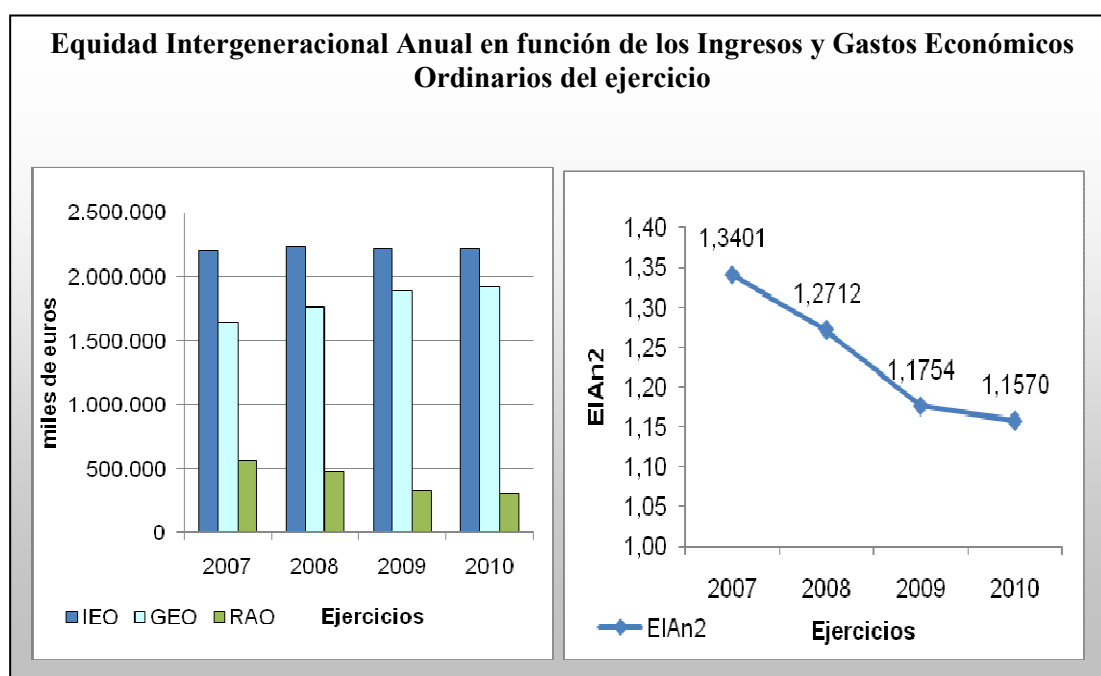
Al igual que sucede con el indicador anterior (EIAN1), en ninguno de los años analizados existe EIAN2, porque los ingresos ordinarios sobrepasan a los gastos ordinarios en los ejercicios analizados, originando un Resultado de la Actividad Ordinaria (RAO) positivo en todos ellos.

Los valores obtenidos en la ratio EIAN2 son 1,3401, 1,2712, 1,1754 y 1,1570 para cada ejercicio del estudio, respectivamente, muestran una evolución positiva de los valores hacia la deseada EIAN2.

En definitiva, las generaciones contemporáneas aportan más recursos económicos que los que se emplean en la prestación de servicios en cada uno de los ejercicios correspondientes, beneficiándose las generaciones futuras del exceso.

Figura 2. Equidad Intergeneracional Anual en función de los Ingresos y Gastos Económicos Ordinarios del ejercicio

En términos absolutos (miles de euros) $RAO = IEO - GEO$	Ejercicios			
	2007	2008	2009	2010
Ingresos Económicos Ordinarios (IEO)	2.206.461	2.239.324	2.217.494	2.217.997
Gastos Económicos Ordinarios (GEO)	1.646.541	1.761.603	1.886.608	1.916.977
Resultado de la Actividad Ordinaria (RAO)	559.920	477.721	330.886	301.020
En términos relativos $EIA_{n2} = \frac{\text{Ingresos Económicos Ordinarios}}{\text{Gastos Económicos Ordinarios}}$	Ejercicios			
	2007	2008	2009	2010
EIA_{n2}	1,3401	1,2712	1,1754	1,1570



5.3 Análisis de la EIA_{n3}

La medida de la Equidad Intergeneracional Anual basada en los Ingresos y Gastos Económicos Totales del periodo (EICA_{n3}), tanto de carácter ordinario como extraordinario, está representada gráficamente en la Figura 3.

Dentro de los ingresos de carácter extraordinario cabría mencionar aquéllos procedentes de ventas de inmovilizados, subvenciones y otros ingresos de capital transferidos a resultado, y dentro de los gastos se incluyen, entre otros, las transferencias y subvenciones de capital, pérdidas por enajenación del inmovilizado, por modificaciones de derechos, obligaciones y provisiones.

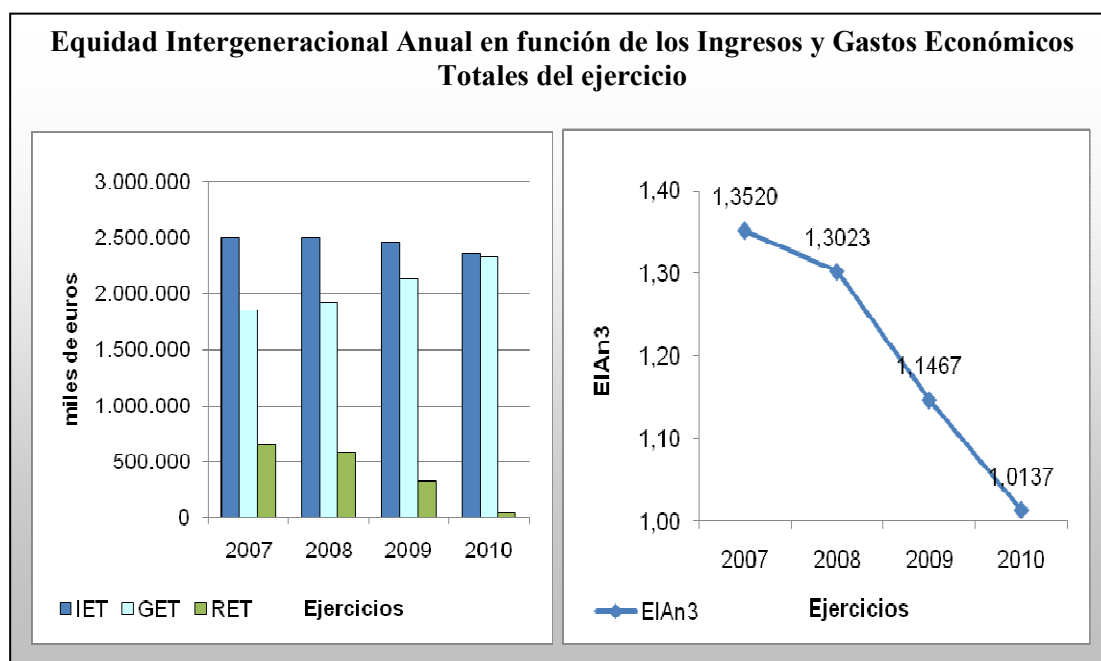
De la información contenida en dicha Figura se deduce que el municipio de Barcelona no alcanza EICA_{n3} en ninguno de los cuatro años, situándose en todos ellos por encima de la unidad. Esto indica

que los ingresos económicos totales son superiores a los gastos económicos totales en cada uno de los ejercicios. No obstante, hay que destacar el valor tan aproximado a la unidad (1,0137) que alcanza esta ratio en el año 2010. Esto se debe al considerable incremento experimentado por los gastos extraordinarios a lo largo de los cuatro años en un 102,70% y al descenso de los ingresos del mismo tipo en un -50,58%, provocando que los IET y los GET casi se igualen en este año 2010. Esto significa que durante los años 2007 a 2010 las generaciones contemporáneas aportan más recursos económicos de los que consumen, perjudicándose en beneficio de las generaciones posteriores, al utilizar éstas últimos recursos aportados por las generaciones pasadas.

Figura 3. Equidad Intergeneracional Anual en función de los Ingresos y Gastos Económicos Totales del ejercicio

En términos absolutos (miles de euros) $RET = IET - GET$	Ejercicios			
	2007	2008	2009	2010
Ingresos Económicos Totales (IET)	2.503.481	2.505.628	2.454.953	2.364.780
Gastos Económicos Totales (GET)	1.851.710	1.924.056	2.140.889	2.332.863
Resultado Económico Total (RET)	651.771	581.572	314.064	31.917

En términos relativos $EIA_{n3} = \frac{\text{Ingresos Económicos Totales}}{\text{Gastos Económicos Totales}}$	Ejercicios			
	2007	2008	2009	2010
EIA_{n3}	1,3520	1,3023	1,1467	1,0137



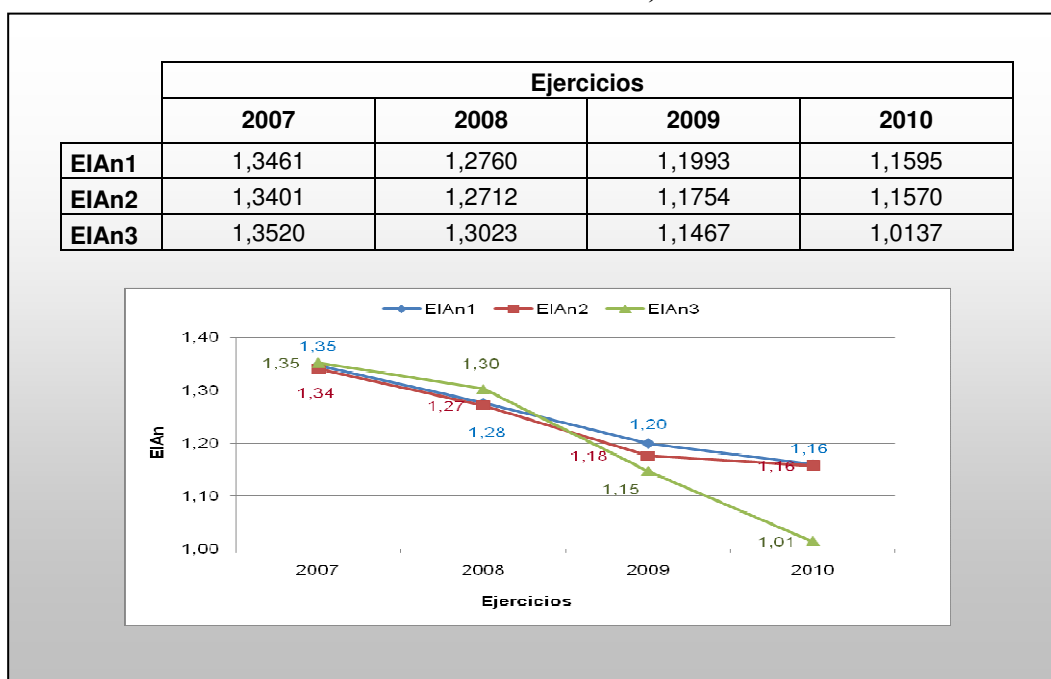
5.4 Análisis comparativo de las tres medidas de Equidad Intergeneracional Anual

Para terminar, en la Figura 4 se puede apreciar gráficamente la comparación entre los tres tipos de Equidad Intergeneracional Anual (EIAN1, EIAN2 y EIAN3) y la evolución experimentada por cada una de ellas a lo largo de los cuatro años de estudio.

Antes de hacer un análisis comparativo entre los tres tipos de EIAN, es preciso comentar la posible influencia que pueden ejercer los indicadores que abarcan menos información sobre aquéllos que hacen referencia a más información, pudiendo condicionar los resultados, como: EIAN1 y EIAN2 sobre EIAN3, y también EIAN1 sobre EIAN2. Esto se debe a que para el cálculo de la EIAN2 hay que considerar, no sólo los ingresos y gastos financieros, sino también la información utilizada para el cálculo de la EIAN1, es decir, los gastos e ingresos corrientes del periodo. Del mismo modo, para determinar el valor de la EIAN3 es necesario tener en cuenta todos los datos utilizados en el cálculo de la EIAN2 y, adicionalmente, los ingresos y gastos de carácter extraordinario.

Así, teniendo en cuenta lo dicho en el párrafo anterior, de la Figura 4 se deduce la inexistencia de Equidad Intergeneracional en los años del análisis. En los tres primeros ejercicios, los valores alcanzados por las tres ratios son bastante aproximados, lo que significa que los ingresos y gastos, tanto financieros como extraordinarios, no influyen de manera significativa para establecer claras diferencias entre los distintos tipos de medida de EIAN, definiendo la existencia o no existencia de EIAN los gastos e ingresos de carácter corriente. Sin embargo, como se puede observar en esta Figura 4, la EIAN3 se desvía hacia la unidad con respecto a las otras medidas de EIAN en el año 2010, debido principalmente al incremento sufrido por los gastos extraordinarios y al descenso considerable de los ingresos del mismo tipo.

Figura 4. Comparación entre los tres tipos de Equidad Intergeneracional Anual (en términos relativos)



5. CONCLUSIONES

Desde nuestro punto de vista, la medida de la AIE puede ser una herramienta útil utilizada por la NPM para facilitar a los usuarios una mayor transparencia y un mejor entendimiento de la información contenida en la rendición de cuentas.

La existencia de EIAN es muy difícil de alcanzar en cualquiera de los tres casos analizados, ya que las entidades públicas no pueden controlar que los tres niveles de ingresos y gastos devengados coincidan al final del periodo con el fin de que los indicadores de la EIAN alcancen el valor 1. En este caso, lo ideal sería que estos indicadores estuvieran ligeramente por encima del valor 1, sobre todo aquel que hace referencia a los Ingresos y Gastos Económicos del Periodo, lo que significaría que la entidad pública mantendría su capital y con ello la prestación del mismo nivel de servicios públicos.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, el indicador que mejor representa la existencia de Equidad Intergeneracional Contable Anual es el representado por la EIAN₂, calculado en función de los Ingresos y Gastos Ordinarios, ya que los ingresos y gastos extraordinarios no suelen ser regulares en el tiempo y, por tanto, no deberían considerarse para la gestión de los servicios públicos ni para la realización de su presupuesto.

En el caso del municipio de Barcelona, hay que comentar que la evolución de la medida de la EIAN durante los cuatro años tiende hacia la unidad, lo que significa que el volumen de ingresos y gastos, en cualquiera de los tres casos, se va aproximando, dando lugar a la casi existencia de EIAN, especialmente en aquel indicador que hace referencia a los ingresos y gastos totales del ejercicio (EIAN₃).

En definitiva, la tendencia de todos los indicadores de EIAN hacia la unidad se debe a las dificultades de financiación que están sufriendo las entidades públicas como consecuencia de la crisis económica, tanto nacional como internacional, que existe en esos años. Esto provoca que las entidades públicas locales no puedan recaudar los suficientes ingresos para cubrir los costes generados por el nivel de prestación de servicios que venían realizando, haciendo que los valores alcanzados por la EIAN disminuyan.

6. REFERENCIAS

- Benito López, B. y Vela Bargues, J.M. (1998): “Análisis e interpretación de los Estados Contables de las Administraciones Públicas”, *Revista de Hacienda Local*, 82(XXVIII):87-115.
- Fundació Amics de la Universitat Politècnica de Catalunya (2002): *Transparencia y Buen Gobierno. La Rendición de Cuentas (Accountability) en una Sociedad Avanzada. El Posicionamiento de las Universidades*, Icaria editorial, Barcelona.
- Government Accounting Standard Board (1987): *Concepts Statement n° 1: Objectives of Financial Reporting Model*, GASB, Norwalk.
- Government Accounting Standard Board (1990): *Measurement Focus and Basis of Accounting – Governmental Fund Operating Statements*, Statement n° 11, GASB, May, Norwalk.
- Henke, E.O. (1987): “Governmental Financial Statements-Generational Equity Reporting”, *The Governmental Accountants Journal*, sprint, 18-22.
- Intervención General De La Administración Del Estado - IGAE - (1994): *Principios contables Públicos. Documentos 1 a 8*, MEH, Madrid.
- Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria
- López Henández, A.M. (1996): *La Contabilidad Pública en el Subsector de la Administración Local*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - ICAC, Madrid.
- Montesinos Julve, V. (1996): “El control de la gestión pública por los órganos de control externo”, *II Seminario sobre Gestión Pública Local*, Gijón, 29 de abril al 3 de mayo, 263-284.
- Montesinos Julve, V. y Gimeno Ruiz, A. (1998): “Contabilidad y Control en el marco de La Nueva Gestión Pública”. Ponencia presentada en la IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y Gestión, ASEPUC, Universitat Jaume I, noviembre, 145-172.
- Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. OCDE (1995): *Gestión Pública en mutation. Les reformas dans les pays de l'OCDE*, OCDE, París.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. OCDE (1997): *La transformación de la gestión pública. Las reformas en los países de la OCDE*, Ministerio de las Administraciones Públicas, Madrid.
- Pablos Rodríguez, J.L. (1997): *Gestión e información contable en las entidades locales*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- Pablos Rodríguez, J.L. y Fernández Fernández, J.M. (Dir.) (1998): “Análisis de la Información Económico-Financiera de las Entidades Públicas”, Proyecto de Investigación, diciembre.
- Sánchez-Mayoral García Calvo, F. (1997): “La medida contable de la equidad intergeneracional en el sector público”, *V Premio Carlos Cubillo Valverde*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, pp.149-231.

Yoshida, H. (1993): “An Overview of Japanese Governmental Accounting”, *Fourth Biennial Conference on Comparative International Governmental Accounting Research*, University of St. Gallen, March 25th and 26th.