

**Doc. 039/1992**

**INES RUBIN FERNANDEZ**

**La Contabilidad de la Empresa y la Contabilidad  
Nacional**

LA CONTABILIDAD DE LA EMPRESA

Y

LA CONTABILIDAD NACIONAL

*Inés Rubín Fernández*

*Dpto. Administración de Empresas y Contabilidad*

## INDICE

1.INTRODUCCION.....	1
2.LA CONTABILIDAD PRIVADA Y EL SISTEMA EUROPEO DE CUENTAS.....	2
2.1.Introducción.....	2
2.2.El Sistema Europeo de Cuentas.....	4
2.2.1.Definición del sistema.....	4
2.2.2.El sistema de cuentas y los saldos contables.....	6
2.2.3.Los sectores y las ramas.....	9
2.2.4.El SEC en España.....	13
2.3.La normalización en la contabilidad de las empresas.....	16
2.3.1.La emisisón de normas contables.....	17
2.3.2.La normalización internacional.....	19
2.3.3.La normalización en España.....	22
3.INTEGRACION DE LA CONTABILIDAD PRIVADA EN LA CONTABILIDAD NACIONAL.....	23
3.1.Problemas que dificultan la aproximación de la contabilidad de la empresa a la Contabilidad Nacional.....	24
3.2.Alternativas a la integración de la contabilidad privada en la Contabilidad Nacional.....	30

3.2.1.El modelo de circulación económica...	30
3.2.2.Los sistemas intermediarios.....	32
3.2.3.Un Plan General Contable"económico"..	37
4.CONCLUSIONES.....	40
BIBLIOGRAFIA.....	47

## 1. INTRODUCCION

El crecimiento de los flujos entre los distintos sectores de la economía hace que cada vez exista una mayor necesidad de información. Esta información debe sistematizarse para que pueda producirse un análisis global de las operaciones entre los distintos agentes que se producen en el país y para que los distintos grupos sociales tomen decisiones propias e interpreten los comportamientos y decisiones de los demás.

Pero medir la actividad económica no es una tarea sencilla, se necesitan además de conceptos económicos, técnicas basadas en la estadística y en la contabilidad.

Este trabajo se centrará en la parte de la contabilidad que nos informa sobre las distintas relaciones que tienen lugar en el conjunto de la economía, entre todos los sectores en que se divide la población de un país, la Contabilidad Nacional. Pretendemos analizar la problemática que surge al formular las cuentas nacionales o sectoriales tomando como dato de partida la información que ofrece cada empresa particular a través de su contabilidad.

Para ello nos introduciremos en el modelo utilizado actualmente en España para elaborar la Contabilidad Nacional, el Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas (SEC), y en especial en su

aplicación en nuestro país; para pasar así a desarrollar la parte principal del estudio en la que se analizan las dificultades que surgen al agregar los datos individuales y las distintas alternativas que pueden solucionar los problemas.

## 2.LA CONTABILIDAD PRIVADA Y EL SISTEMA EUROPEO DE CUENTAS

### 2.1.Introducción

En Contabilidad Nacional la iniciativa en cuanto a la normalización siempre corrió a cargo de organismos internacionales al tratar de conseguir una información homogénea que facilitase el análisis comparativo entre naciones e incluso, la adopción de decisiones de carácter supranacional en determinados temas cuya proyección o alcance era nacional o regional.

Así organismos como las Naciones Unidas, la OCDE o la CEE dedicaron parte de sus recursos y esfuerzos a la realización de sistemas de Contabilidad Nacional que englobasen las operaciones realizadas por el conjunto de la sociedad para llegar a determinar una serie de macromagnitudes representativas de la actividad económica del país.

Pero para llegar a calcular estos grandes agregados es necesario, a priori, estimar los importes de las operaciones acometidas por cada uno de los agentes o sectores que conforman la sociedad(Herrera Chamorro, 1985, pag 31). De esta manera para elaborar las cuentas económicas pertenecientes al sector

empresarial es imprescindible conocer de forma precisa la actividad económica realizada por cada empresa, información que estará registrada en sus respectivas contabilidades.

A tenor de lo expuesto, será necesaria una aproximación entre la Contabilidad Nacional y la contabilidad privada; de tal manera que el acercamiento tenga un doble sentido. Por una parte los contables de las empresas privadas y públicas deberán tratar de "hacer más económica" la contabilidad (Barea, 1982, pag44). Soluciones de este tipo ya han sido llevadas a cabo por los países de la Organisation Commune des Etats Africains Malgachè et Mauricien(OCAM)(Delesalle, 1988) y en cierta medida en Francia con la implantación dentro del Sistema ampliado de Contabilidad Nacional francés de un "sistema intermedio para las empresas"(Pichot, 1979, pag 193). Por otra parte los contables nacionales intentarán la armonización adaptando sus trabajos a los estudios de determinados sectores que reflejen las distintas actividades de los organismos individuales.

Es decir, por un lado la información que las empresas privadas faciliten deben adaptarse al análisis económico nacional, pero al mismo tiempo, los resultados que se obtengan de este análisis deben servir como materia prima para la toma de decisiones de los organismos individuales.

Con esto, no se está afirmando que la contabilidad de la empresa se sometan a la Contabilidad Nacional, sino que dado que los datos que configuran las cuentas nacionales se basan en los registros de las cuentas individuales será conveniente armonizar estas informaciones.

Será necesario, también, que los datos reflejados en las distintas cuentas empresariales sean homogéneos entre si, ya que ésto facilitará su agregación y la elaboración de las cuentas nacionales. Para conseguirlo deben de existir unas normas y unos principios que regulen la información contenida en la contabilidad, tanto para guiar a los usuarios de esa información como para orientar a los encargados de elaborarla.

## 2.2.El Sistema Europeo de Cuentas

### 2.2.1.Definición del sistema

El Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas (SEC) constituye la "versión comunitaria del sistema revisado de Contabilidad Nacional de las Naciones Unidas y debe permitir obtener a partir de una base de definiciones y clasificaciones comunes una descripción cuantitativa coherente de las economías de los países miembros; proporcionará, de esta forma, el lenguaje económico común indispensable a los diferentes trabajos de análisis y de proyección ligados al examen y a la orientación de las políticas económicas" (Barre, 1986).



Según el propio sistema determina, éste constituye un conjunto de cuentas y cuadros cuyo fin es ofrecer una visión lo más completa posible de la actividad económica de cada país miembro.

El SEC utiliza dos tipos de unidades para enfocar la economía:

- las unidades de producción homogénea, para representar los procesos de producción y el equilibrio de recursos y empleos(ramas)

- las unidades institucionales que describen los flujos de rentas y gastos y los flujos financieros(sectores).

Así, al utilizar estas dos unidades se distinguirán dos tipos de análisis, la tabla input-output y las cuentas de los sectores.

Para estas unidades el SEC establece una clasificación de operaciones que puede reducirse a tres categorías:

- operaciones de bienes y servicios(código P) que se refieren a la producción, el intercambio y la utilización de bienes y servicios por las ramas o sectores

- operaciones de distribución(código R) o por las cuales se distribuye el valor añadido y se redistribuye la renta y el patrimonio

- operaciones financieras(código F) recogen las variaciones de activos y pasivos financieros de los distintos sectores.

Además de desglosar la economía en ramas y sectores y de clasificar las operaciones, el SEC agrupa éstas en varias cuentas, cada una de las cuales refleja un aspecto del ciclo económico y pone de manifiesto las operaciones que se equilibran.

#### 2.2.2.El sistema de cuentas y los saldos contables

El SEC elabora para la Economía Nacional siete cuentas, las mismas que se realizan también para los sectores y subsectores en que la economía se divide, con la excepción de la cuenta de bienes y servicios, ya que como veremos se refiere al total de la nación. Las operaciones que tienen lugar entre las unidades residentes y el resto del mundo se recogerán en otra cuenta, exceptuando las operaciones de capital y financieras que aparecerán de forma separada.

El SEC codifica las cuentas con la letra C seguida de una cifra. Las cuentas recogidas son: (INE, 1986)

-CO, Cuenta de bienes y servicios, "muestra para el conjunto de la economía y por ramas, los recursos y empleos de bienes y servicios. Esta cuenta está equilibrada por definición y no tiene saldo"

-C1, Cuenta de producción, "muestra las operaciones que constituyen el proceso de producción propiamente dicho". La cuenta se crea por ramas y por sectores. Representa el valor añadido bruto a precios de mercado (diferencia entre la producción y el consumo

intermedio) o lo que es decir el Productucto Interior Bruto a precios de mercado.

C2, la Cuenta de explotación recoge "las operaciones de distribución que están directamente ligadas al proceso de producción". Esta cuenta puede también realizarse para cada rama o sector. Su saldo refleja el excedente bruto de explotación calculado por diferencia entre los recursos, el valor añadido bruto a precios de mercado y las subvenciones de explotación, y los empleos, los impuestos ligados a la producción, excepto el Impuesto sobre el Valor Añadido, y la remuneración de los asalariados.

C3, la Cuenta de renta integra las "distintas operaciones de distribución y redistribución de rentas que se efectúan entre los sectores de la economía". Su saldo constituye la renta bruta disponible.

C4, la Cuenta de utilización de renta registra "para los sectores que tienen consumo final, como se reparte la renta bruta disponible entre consumo final y ahorro". El saldo de la cuenta es el ahorro bruto.

C5, la Cuenta de capital muestra "para los diferentes sectores, las operaciones ligadas a las inversiones en activos no financieros y las transferencias de capital, que se consideran como operaciones de distribución del patrimonio".

C6, la Cuenta financiera registra "para los diferentes sectores, las variaciones de los diferentes

tipos de activos y pasivos financieros". Para calcular el saldo de activos y pasivos que tendría que corresponder a la cuenta, es necesario sin embargo realizar un ajuste entre el saldo de la cuenta de capital y el de la cuenta financiera.

El sistema como ya habíamos indicado establece estas cuentas para la economía nacional, para los sectores y subsectores y para las ramas.

Para la economía nacional se elaboran las siete cuentas indicadas que conforman las cuentas simplificadas de la nación. Para los sectores se utilizan las cuentas que comprenden desde la de producción hasta la cuenta financiera, con la excepción de los sectores sociedades y cuasisociedades no financieras y el sector hogares para los que se establece una cuenta conjunta de producción y otra de explotación. Además el sector resto del mundo que agrupa a las unidades no residentes que operan con las residentes sólo funciona con tres cuentas: la C7, cuenta de operaciones corrientes, donde se incluyen las operaciones del resto del mundo con las unidades residentes referidas a las cuentas C0 a C4; la cuenta de capital y la cuenta financiera.

Para las ramas el SEC establece las cuentas de bienes y servicios, producción y explotación que formarán parte de la tabla input-output.

Además de los saldos que se obtienen de las cuentas el SEC reconoce la importancia de una serie de

agregados que miden "el resultado de la actividad del conjunto de una economía". Los principales agregados del sistema aparecen en las cuentas simplificadas de la nación y son de dos tipos:

- los que corresponden directamente a operaciones del sistema

- los que representan saldos contables.

Los primeros quedan recogidos en los capítulos III, IV Y V del SEC, mientras que los segundos se obtienen por suma de los saldos de las cuentas de las ramas o los sectores y son:

- Producto Interior Bruto a precios de mercado

- Excedente bruto de explotación de la economía

- Renta Nacional Bruta Disponible

- Ahorro nacional bruto

- Saldo de las operaciones corrientes con el resto del mundo

- Capacidad o necesidad de financiación de la nación

- Saldo de activos y pasivos financieros con el resto del mundo

### 2.2.3.Los sectores y las ramas

Las unidades institucionales con un comportamiento económico similar se agrupan en sectores institucionales para facilitar así su estudio. A su vez los sectores se desagregan en subsectores. El SEC establece los siguientes sectores:

S10. Sector sociedades y cuasisociedades no financieras, que comprende las empresas que son unidades institucionales, es decir aquellas en las que las operaciones de distribución y financieras están separadas de las de sus propietarios, cuya función principal consiste en producir bienes y servicios destinados a la venta no financieros. Se entiende por cuasisociedad no financiera aquel organismo que sin tener personalidad jurídica produce bienes y servicios no financieros destinados a la venta y que tiene un comportamiento diferenciado del de sus propietarios y similar al de las sociedades de capital.

S40. Sector instituciones de crédito, formado por todas aquellas unidades institucionales cuya función principal es financiar. Este sector se divide en tres subsectores:

S41. Autoridades bancarias centrales está formado por el banco central y por los organismos monetarios centrales de origen público cuya función es emitir medios legales de pago y/o asegurar con su intervención el valor interior y exterior de la moneda nacional.

S42. Otras instituciones monetarias, comprendido por aquellas instituciones crediticias y sus organos centrales cuyos pasivos, en la mayor parte, provienen de depósitos a la vista transferibles. Integrará a los bancos comerciales, de depósito, populares, regionales y locales, cooperativas

y mutuas de crédito, algunas cajas de ahorro y los organismos de giro postal.

S43.Otras instituciones de crédito, en este subsector quedan recogidas aquellas instituciones de crédito que no están clasificadas en los otros dos subsectores, es decir las cajas de ahorro organismos de crédito al consumo, organismos de crédito hipotecario y agrícola, compañías de inversión, organismos de ahorro-vivienda y aquellos agentes de cambio y bolsa y corredores de valores mobiliarios cuya función consista en constituirse como contraparte en las compras y ventas de títulos.

S50.Sector empresas de seguro, agrupa aquellas unidades institucionales cuya función principal es asegurar, es decir transformar riesgos individuales e colectivos.

S60.Sector administraciones públicas, integra todas las unidades institucionales que producen servicios no destinados a la venta para la colectividad y/o efectúan operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional. El sector se divide en tres subsectores:

S61.Administración central, comprende los organos administrativos del Estado y los organismos centrales, con la excepción de las administraciones de Seguridad Social, cuya competencia se extiende a la totalidad del territorio.

S62.Administraciones locales, aquellas administraciones públicas con competencia territorial, exceptuando las de la Seguridad Social.

S63.Administraciones de Seguridad Social, todas las unidades institucionales , centrales y locales ,que proporcionan prestaciones sociales y cuyos recursos provienen de cotizaciones sociales obligatorias pagadas por otras unidades.

S70.Sector instituciones privadas sin fines de lucro al servicio de los hogares, agrupa aquellos organismos privados con personalidad jurídica y sin fines de lucro que sirven a los hogares y producen servicios no destinados a la venta.

S80.Sector hogares, integra los individuos o grupos de individuos, consumidores o empresarios, siempre que en este último caso sus actividades no sean aquellas de entidades tratadas como cuasisociedades.

S90.Sector resto del mundo, agrupa las unidades no residentes en la medida en que éstas operan con las residentes. Las cuentas de este sector proporcionan una visión de conjunto de las relaciones económicas del país con el resto del mundo. El sector se desglosa en:

S91.Paises miembros de las Comunidades Europeas.

S92.Instituciones Comunitarias Europeas.



S93.Terceros países y organizaciones internacionales.

Las ramas constituyen agrupaciones de unidades de producción homogénea. El conjunto de las actividades que en ellas se recogen se describen con referencia a una clasificación de productos y pueden clasificarse en cuatro categorías:

-ramas que producen para la venta, su actividad exclusiva consiste en producir bienes y servicios destinados a la venta.

-ramas que no producen para la venta de las administraciones públicas, aquellas unidades del sector administraciones públicas que producen servicios no destinados a la venta.

-ramas que no producen para la venta de las instituciones privadas sin fines de lucro, unidades del sector instituciones privadas sin fines de lucro que producen servicios no destinados a la venta.

-ramas que no producen para la venta servicios domésticos, agrupa la actividad de producción de los hogares como empleadores del personal doméstico asalariado

#### 2.2.4.El SEC en España

Aunque en España ya se habían realizado estudios sobre diversos conceptos macroeconómicos en los años 40 y a principios de los años 50, es en 1957 cuando se da el impulso oficial necesario para la preparación de la Contabilidad Nacional. Así en 1958 el Ministerio de Hacienda publica la primera Contabilidad Nacional

tomando como año base 1954 y siguiendo para ello el Sistema Normalizado de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Economicos. De esta manera a lo largo de sucesivos años continuaron apareciendo volúmenes conteniendo las cuentas nacionales de diferentes periodos de tiempo. A partir de 1965 la elaboración de la Contabilidad Nacional pasa a ser cometido del Instituto Nacional de Estadística(INE).

La Dirección General del INE adopta en 1973, la decisión de actualizar el sistema de Contabilidad Nacional. Para ello toma como año base 1970 y se adapta lo más posible a los sistemas de las Naciones Unidas y al SEC " en cuanto a estructura contable, conceptos, definiciones y clasificaciones"(INE, 1976).

La Contabilidad Nacional de España base 70 presenta:

-cuadro resumen de los principales agregados de la Contabilidad Nacional, el cuadro incluye tres tablas a precios corrientes y tres a precios constantes que permiten tener una visión de la evolución y la cuantía de los principales agregados del sistema

-cuentas simplificadas de la nación, reflejan la "creación y distribución de rentas en la economía nacional y sus relaciones con el resto del mundo. Las cuentas que se presentan siguen el sistema del SEC (de la C0 a la C6)

-cuentas de los sectores institucionales, intentan reflejar las relaciones existentes entre las

unidades institucionales del sistema económico. Debido a limitaciones de información fue necesario agregar sectores; así, para todas las cuentas se agregaron los sectores empresas no financieras(S10) y familias e instituciones privadas sin fines de lucro(S80). El sector Administraciones públicas se subdivide en :

- \*administración central, que engloba al Estado, organismos autónomos administrativos y otros organismos de la administración central

- \*corporaciones locales

- \*sistema de Seguridad Social

- cuadros generales, recogen aspectos que no quedan demasiado explicados en las cuentas o que aparecen pero poco desagregados

- anexo, informa sobre determinados flujos que aparecen en las cuentas y en los cuadros anteriores.

Pero el esquema contable con base en 1970 seguía presentando una serie de lagunas, como no integrar una tabla input-output; las cuentas financieras no se incluyen; las cuentas del sector empresas no financieras se integran en otro sector, etc. Por ello, y por los cambios que se sufren en la estructura económica española, el INE decide pasar en 1982 a tomar como año base 1980 para intentar cubrir los vacíos y limitaciones sufridas con la base anterior. Con esta decisión se consigue "introducir la tabla input-output y una mayor desagregación de los sectores institucionales y de las operaciones económicas en el área de las

cuentas nacionales"(Tamames, 1990). La Contabilidad Nacional de España con base 1980 representa una mayor aproximación al SEC, con la única excepción de las cuentas financieras. La última publicación de las cuentas nacionales contiene un nuevo cambio de base, 1985, siendo ésta la cuarta vez que el INE modifica la referencia temporal de la Contabilidad Nacional de España(INE, 1990). Esta continúa con la línea iniciada en la Contabilidad Nacional base 1980, ampliando y mejorando algunos aspectos del sistema contable, siendo ambas contabilidades homogéneas, y por ello, por primera vez los analistas podrán examinar adecuadamente los cambios que tuvieron lugar en la economía española en el periodo 80-85. Las últimas modificaciones introducidas se refieren a :

- cambios en la estructura de composición de los agregados.

- mejoras en la información estadística.

- variaciones institucionales de carácter socioeconómico o político.

Al igual que para la base anterior , tampoco ahora se presentan las cuentas financieras, aunque el INE espera integrarlas en un plazo breve de tiempo.

### 2.3.La normalización en la contabilidad de las empresas

Gracias a la normalización, la contabilidad puede cumplir su objetivo de servir como soporte informativo en la toma de decisiones(Tua, 1984). Esto es

así debido a la separación que en la actualidad existe entre los encargados de elaborar la información financiera y los usuarios de la misma. Surge de esta forma la necesidad de que dicha información sea elaborada, comunicada y controlada debidamente en defensa del interés de los usuarios.

Se puede definir, pues, la normalización contable como "la actividad reglada y organizada que, mediante la elaboración y emisión de normas contables, tiende a la consecución de comportamientos homogéneos en la confección de la información financiera, suministrando, al mismo tiempo, a los usuarios de la misma, un marco de referencia de los criterios a partir de los cuales ha sido elaborada y a los expertos que han de auditarla, un catálogo de las prácticas más recomendables en cada posible situación"(Gonzalo y Tua, 1988, pag 34).

#### 2.3.1.La emisión de normas contables

Para llevar a cabo un proceso normalizador se pueden seguir dos grandes formas de actuar(Cañibano, Tua y Lopez, 1985 pag 25):

-la inducción que consiste en extraer conclusiones generales de las observaciones y mediciones detalladas de tal manera que de un conjunto de casos se llegue a una conclusión de carácter de ley

-la deducción en la que se obtienen conclusiones más concretas desde posiciones generales.

En la emisión de normas contables el primer procedimiento que se utilizó fue el inductivo, es decir se observaban las prácticas más habituales que luego se codificaban y extendían, obteniéndose a partir de ellas reglas contables que influían en la actuación de los expertos y profesionales. Pero esta forma de actuar no es la más conveniente, ya que con ella no se mejora el sistema contable. Por ello, actualmente, se tiende a utilizar procesos deductivos que, partiendo de unos postulados genéricos, dan lugar a reglas aplicables a cada caso particular.

No obstante existen otros métodos alternativos en la actuación de cara a la regulación contable, basados en la introducción de juicios de valor. Así otras posibles formas de actuación serían:

- enfoque normativo, consiste en introducir juicios de valor en el proceso lógico y tratar de obtener las normas contables más adecuadas a partir de unos objetivos preestablecidos

- enfoque positivo, utiliza la contrastación empírica, es decir muestra la validez de las proposiciones en relación con la realidad existente.

La teoría de la regulación contable ha de ser según Tua(1984, pag 493) a la vez normativa y positiva, es decir la contabilidad deberá desarrollarse en un adecuado marco normativo pero con los apoyos positivos necesarios. El enfoque normalizador más correcto será aquel que integre normativismo y positivismo.

El proceso de emisión de normas contables puede ser llevado a cabo a partir de dos tipos de iniciativas, la privada y la pública. Estas dos formas de actuar dividen el espacio de aplicación de las normas contables en dos áreas de influencia:

-los países anglosajones en los que la normalización la desarrollan instituciones privadas que tienen autoridad para ello

-los países con influencia franco-germana en los que la regulación la lleva a cabo la autoridad gubernamental.

La iniciativa privada la efectúan expertos y profesionales contables que forman parte de organizaciones que emiten normas que guían la práctica contable. Estas normas pueden tener carácter orientativo o vinculante.

La tarea reguladora pública se realiza generalmente mediante la promulgación de planes de cuentas. En estos planes se suele prestar especial atención a la organización y estructura del sistema contable(Cañibano, Tua y López, 1985, pag 58).

### 2.3.2.La normalización internacional

La conexión de las economías de los distintos países justifica e impulsa la armonización contable internacional. En el ámbito supranacional la emisión de normas es un proceso análogo al de cada país en particular y por ello hay dos tipos de entes reguladores, las asociaciones de profesionales y la

autoridad gubernamental.

Desde la segunda mitad de este siglo los profesionales contables se plantean la homogeneización de la práctica contable que, iniciada con un carácter regional, pronto se situaría en un ámbito internacional (Tua, 1985, pag33). Los primeros pasos de los profesionales se pueden encontrar en los Congresos Internacionales de Contabilidad que conducirían años después a la creación del International Accounting Standards Committee (IASC) y el International Federation Accountants (IFAC).

El IASC, que en un principio nace como un comité independiente del International Coordination Committee for the Accountancy Profession (ICCAP), logra en 1973 su autonomía. El IASC es una organización privada en la que están representadas las instituciones de expertos contables, no los países. Las normas que emite, Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) son estudiadas y respetadas en la mayoría de los países y constituyen un gran esfuerzo por lograr la armonización contable internacional.

La IFAC, surgida a raíz del XI Congreso Internacional de Contabilidad de Munich en 1977, agrupa distintas organizaciones profesionales y centra su misión en la elaboración de normas de auditoría y de pronunciamientos en los que se indican las características que deben reunir los profesionales contables.



En Estados Unidos la normalización, típicamente profesional, la lleva a cabo el Financial Accounting Standards Board (FASB), organismo privado cuya tarea consiste en elaborar normas contables cuyo poder está respaldado por la Securities and Exchange Commission, organismo del Congreso americano que reconoció la responsabilidad del FASB declarando el apoyo oficial de las normas e interpretaciones publicadas por éste.

En cuanto a la regulación pública, el antecedente se encuentra en el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, que en 1972 creó un grupo de expertos para estudiar el papel desempeñado por las empresas multinacionales. En 1977 la OCDE se incorpora también a la normalización mundial de carácter público a través de su Comité de Inversiones Internacionales y Empresas Multinacionales (López Díaz y Menéndez Menéndez, 1991, pag 44).

La armonización de los sistemas contables europeos se consigue con la aprobación el 25 de julio de 1978 de la Cuarta Directriz, de obligado cumplimiento para los países miembros de la CEE. Las normas contables de la CEE constituyen el más importante intento de armonización regional pública que se logró mediante la técnica jurídica adoptada, directivas que obligan a los estados miembros, y por el interés que suscita la normalización en los países de la Europa comunitaria como en el resto de los países del mundo (Tua, 1985, pags

49-50).

### 2.3.3. La normalización en España

En España la emisión de normas contables se corresponde principalmente a la iniciativa pública. Así el Plan General de Contabilidad de 1973 constituye la primera muestra normalizadora del Instituto de Planificación Contable, a la que luego seguirían las adaptaciones sectoriales del Plan, el grupo 9 referente a la Contabilidad Analítica, las Normas sobre Consolidación y Auditoría y más recientemente, en diciembre de 1990, la aparición de un nuevo Plan General de Contabilidad elaborado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), organismo dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, y orientado por expertos profesionales.

En el ámbito privado el principal proceso normalizador lo lleva a cabo la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) que nace bajo la filosofía de "facilitar a las empresas y a los profesionales una metodología rigurosa, unos principios orientadores y unos criterios prácticos que les permitan hacer más racional la aventura diaria de adoptar nuevas decisiones" (AECA, 1980, pag 13). AECA ha promulgado una serie de documentos contables en los que se insertan normas específicas que denomina "principios contables" que regulan la contabilización de distintos aspectos de la actividad económica (Giner Inchausti, 1991, pag 127). La propia asociación se plantea el problema del carácter

académico o pragmático de los principios contables llegando a la conclusión de combinar armónicamente ambos planos(AECA,1980).

Se observa así en nuestro país una tendencia a dirigirse hacia las normas comunitarias intentando aproximar los principios contables a los vigentes en el resto de los estados miembros(Blanco Dopico y Martínez Miguez, 1984,pag 302). Este acercamiento a los países comunitarios ha traído como consecuencia un cambio en las disposiciones legales mercantiles sobre todo a partir de la entrada en vigor de la Ley 19/1989 de 25 de julio de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de sociedades, que trajo consigo la autorización para que el gobierno aprobase el Plan General de Contabilidad adaptado a las nuevas leyes gubernamentales y a las Directivas comunitarias.

Son, pues, las disposiciones gubernamentales las que realmente gozan de autoridad formal en nuestro país para obligar las prácticas contables, aun cuando los documentos emitidos por AECA tienen una gran aceptación en el marco contable.

### 3.INTEGRACION DE LA CONTABILIDAD PRIVADA EN LA CONTABILIDAD NACIONAL

En este apartado analizaremos los principales problemas con que se encuentra el contable nacional a la hora de formular las cuentas agregadas, tomando como base las anotaciones contables que formulan cada una

de las empresas individuales. Al mismo tiempo incluimos posibles soluciones alternativas que intentan paliar dichas dificultades.

### 3.1. Problemas que dificultan la aproximación de la contabilidad de la empresa a la Contabilidad Nacional

Siguiendo al profesor Barea(1982) podemos establecer los principales problemas con que se encuentra el Plan General de Contabilidad de la empresa en cuanto a su integración en la Contabilidad Nacional(tomando como modelo el SEC):

-La Contabilidad Nacional utiliza la clasificación por naturaleza de las operaciones según su finalidad económica mientras que en la contabilidad de las empresas sirve para determinar los importes de los costes e ingresos que darán lugar al resultado del ejercicio.

Para solucionar este tipo de inconvenientes sería necesario que el Plan General de Contabilidad fuese más económico en relación a sus clasificaciones de manera que tuviese en cuenta que los datos que proporciona son la principal fuente de información para llevar a cabo la elaboración de las cuentas económicas del sector. No obstante la publicación del Plan General de Contabilidad de 1990 nos demuestra que no se ha llevado a cabo esta transformación, ya que no se hace ninguna referencia en él a los objetivos de análisis de la actividad económica de la empresa. El profesor

Barea(1990, pag 386) justifica este proceder por dos vías, el caracter estático de la contabilidad de las empresas que responde a preocupaciones patrimonialistas y el peso que la tradición y el empirismo tiene en la práctica contable, lo cual constituye un fuerte impedimento para el profesional al que no le es fácil establecer un sistema contable en el cual las transacciones se registren de forma que sean útiles para analizar la actividad económica de la empresa.

-La valoración de las existencias en el Plan General de Contabilidad se efectuará al menor del precio de adquisición o precio de mercado y en el caso de fabricación propia al coste de producción. En Contabilidad Nacional sólomente se valora la diferencia entre las entradas y salidas de stocks y no la totalidad de las existencias. El SEC establece el cálculo de la variación de stocks de la siguiente forma:

\*las entradas se evalúan a precios de adquisición para los consumidores y comerciantes y a precios de producción para los productores

\*las salidas se valoran a precios de reposición, que serán, para los consumidores y comerciantes el precio de adquisición y para los productores el coste de producción en el momento de la salida.

Es necesario, por lo tanto, que esta fuerte diferencia se solucione para que la conciliación entre ambas contabilidades pueda tener lugar.

-En la contabilidad de las empresas el concepto inversión es más amplio que en Contabilidad Nacional ya que comprende el inmovilizado material e inmaterial que en las cuentas económicas no son formación bruta de capital fijo.

Según el SEC la formación bruta de capital fijo la constituyen los bienes duraderos, destinados a fines no militares, que son adquiridos por las unidades productoras residentes para utilizarlos durante más de un año en su proceso productivo, así como los servicios incorporados a esos bienes de capital fijo adquiridos. Los terrenos y los inmovilizados inmateriales no se consideran en Contabilidad Nacional como inversión y por lo tanto no se incluyen en la tabla input-output como operación sobre bienes y servicios.

Existen también diferencias en cuanto al momento en que se contabilizan determinadas inversiones, como por ejemplo los trabajos anuales realizados para bienes muebles de capital fijo cuya fabricación tendrá lugar en varios años, que en contabilidad empresarial se consideran como un inmovilizado y en la nacional se registran como variación de existencias.

En cambio para los bienes inmuebles si existe una aproximación entre ambas contabilidades, en el momento en que exista un comprador, ya que en este caso los trabajos anuales en curso se registran en Contabilidad Nacional como formación bruta de capital fijo.

-La contabilidad de la empresa incluye entre sus flujos las amortizaciones y las dotaciones a las provisiones que suponen una especie de reserva de una parte del resultado de la actividad productiva. Sin embargo en Contabilidad Nacional las transferencias internas no se registran al considerarse sólo flujos de reparto de renta aquellos que se dan entre unidades distintas.

Según el Plan General de Contabilidad la amortización es la "expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado inmaterial y material, por su aplicación al proceso productivo", estableciendo como norma general que se calcularán sobre el precio de compra del inmovilizado, es decir su precio de adquisición.

El SEC determina que el consumo de capital fijo representa la "depreciación experimentada en el periodo considerado por el capital fijo a consecuencia del desgaste normal y la obsolescencia previsible, incluyendo una provisión para pérdidas de bienes de capital fijo como consecuencia de daños accidentales asegurables".

La valoración de este consumo de capital fijo se hará sobre el valor total de los bienes de capital fijo existentes y teniendo en cuenta la duración económica estimada de las distintas categorías de bienes. Además la valoración de los bienes de capital se llevará a cabo a precios de reposición, no de

adquisición, y en el cálculo de la amortización se utilizará el método lineal de forma que se reparta uniformemente todo el valor amortizable a lo largo de todo el periodo de utilización del bien de capital.

Así pues, las amortizaciones tienen una distinta concepción en las cuentas de la empresa que en las nacionales, diferencia que puede ir reduciéndose al aceptar los profesionales y teóricos contables el principio de imagen fiel de la empresa.

-En Contabilidad Nacional los indicadores de producción y valor añadido, fundamentales para el análisis económico, son superiores a los de la contabilidad de las empresas.

Para eliminar esta diferencia, en parte, es significativo el cambio introducido en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del Plan General de Contabilidad que facilita el cálculo del valor añadido a nivel empresarial.

Según Barea(1982) la forma de eliminar todos estos problemas consistiría en la elaboración de un Plan General de Contabilidad de carácter económico que se adecuase en mayor profundidad a las características de la Contabilidad Nacional.

El profesor García(1980, pag 245) establece que la única vía posible para calcular los valores de las variables de los distintos sectores institucionales es su reconstrucción a partir de los datos de la contabilidad privada, tomando éstos de los estados



financieros de las empresas.

Esta reconstrucción se llevará a cabo en dos fases:

- la obtención del modelo funcional para los sectores institucionales

- la elaboración del modelo global del sistema.

Pero esta operación se ve dificultada en la práctica por una serie de circunstancias:

- los modelos de contabilidad privada no responden al mismo modelo del sistema.

- no todas las unidades privadas llevan contabilidad o la llevan de forma incompleta.

- los únicos datos que la contabilidad privada ofrece son los que muestran sus estados financieros, pudiendo necesitarse para elaborar las cuentas nacionales otro tipo de información que tenga carácter secreto.

- el porcentaje de unidades que llevan la contabilidad de forma correcta es muy pequeño.

En resumen, la información contable es en general deficiente, lo que dificulta el proceso de estimación de las cifras institucionales y su posterior encaje en el modelo global. Estos pormenores se resuelven en parte con la utilización de técnicas de estimación estadística sofisticadas y con el trabajo del experto contable que es capaz de introducir las cifras parcialmente estimadas en el rígido marco global.

### 3.2.Alternativas a la integración de la contabilidad privada en la Contabilidad Nacional

En este epigrafe analizamos distintas alternativas que facilitan la introducción de los datos que provienen de las contabilidades de cada empresa en las cuentas económicas de la nación o de cada sector.

#### 3.2.1.El modelo de circulación económica

El profesor Moises García(1980, pag 284) establece una correspondencia entre las variables de la Contabilidad Nacional y las de la contabilidad privada tomando como modelo aquel que centra su atención en el análisis de la circulación del valor relativa a la formación y distribución del excedente económico. Para ello, considera el sistema económico nacional como una gran empresa cuya cuenta de explotación determinará el resultado de la explotación(renta nacional), su cuenta de pérdidas y ganancias mostrará el resultado total(renta disponible). Esta gran empresa distribuirá el resultado entre sus partícipes(clases institucionales de rentas) y pagará una parte de las rentas distribuidas entregando a sus perceptores los productos de su propia empresa(consumo nacional). Las rentas no entregadas de esa forma se convierten en beneficios retenidos por la empresa o reservas dotadas en el ejercicio(ahorro nacional).

Todo ello podemos verlo encadenado en los siguientes estados:

CUENTA DE EXPLOTACION

compras al exterior	ventas al exterior
amortizaciones	trabajos realizados
gastos financieros	por la empresa para
y otras rentas pa-	su propio inmovilizado
das al exterior	variación de exist.
VALOR AÑADIDO+REN-	ventas de productos al
TAS NETAS PERCIBI-	personal de la empresa
DAS (PNN a pm)	productos financieros
	y otras rentas perci-
	bidas del exterior.

CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

gastos extraord.	ingresos extrord.
BENEFICIO TOTAL	VALOR AÑADIDO+RENTAS
(RENTA DISPONIBLE)	NETAS PERCIBIDAS
	(PNN apm)

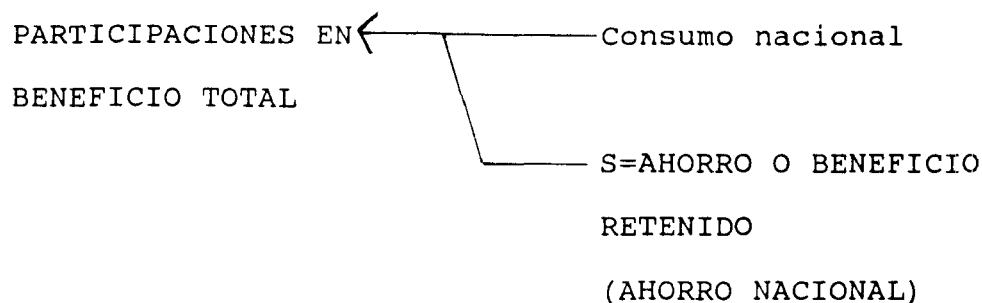
El beneficio total se distribuirá según el movimiento:

BENEFICIO TOTAL ← PARTICIPACIONES EN BENEFICIO TOTAL

- (Rentas salariales)
- (Rentas Administración pública)
- (Rentas del capital)
- (Resultados retenidos)

Parte de estas rentas compensan los créditos obtenidos por la renta de los propios productos al personal de la empresa. La diferencia, las reservas que la empresa constituye, unidas al préstamo neto frente al

exterior financian la inversión del periodo.



### 3.2.2. Los sistemas intermediarios

Una de las soluciones llevadas a la práctica para intentar aproximar las contabilidades individuales a la Contabilidad Nacional ha sido el "Sistema intermediario para las empresas" adaptado en Francia dentro del Sistema Ampliado de Contabilidad Nacional francés de 1976.

Los sistemas intermediarios son sistemas de cuentas de agentes que por sus conceptos y métodos son intermediarios entre las cuentas nacionales y las cuentas de base de las unidades contables.

Bernard Brunhes(1988, pag 67) distingue como objetivos de los sistemas intermediarios los siguientes:

-son intermediarios en la elaboración de las cuentas del cuadro central(cuentas nacionales) a partir de los datos de base

-utilizan conceptos y modos de evaluación que, aunque inspirados por la preocupación del análisis económico, están más próximos a la contabilidad que utilizan cada uno de los agentes, y por tanto están mejor adaptados al análisis de sus comportamientos.

-están establecidos directamente a partir de datos de base individuales y pueden ser agrupados según sus nomenclaturas ad hoc.

Los sistemas intermediarios han sido elaborados para las empresas y las sociedades de seguros, aún cuando otros sectores merecerían la misma atención, en especial el bancario.

Las cuentas de empresas de la Contabilidad Nacional tienen cuadros y conceptos bastante diferentes a los del Plan General Contable. Al ser los cuadros del Plan aquellos que sirven de base, tanto para la toma de decisiones por parte de los empresarios como para el abastecimiento de datos estadísticos, sería útil que al lado de las cuentas centrales se estableciesen estadísticas basadas en el Plan contable. Este, desafortunadamente, está poco adaptado para su presentación al análisis económico por lo que surge la idea del sistema intermediario que constituye, simplemente, una presentación económica de las cuentas del Plan General Contable.

El sistema intermediario difiere del sistema central en que no es necesario realizar ninguna corrección valorativa para establecerlo, ya que está elaborado a partir de los datos de las unidades de base. Al contrario, para pasar al sistema central los pasos son muy complejos: corrección de impuestos y cargas sociales, contabilización de los stocks,...

Las cuentas intermediarias, al ser elaboradas a partir de la información de base, es decir las cuentas de las empresas, ya provengan de declaraciones fiscales o cuestionarios estadísticos, pueden reagruparse de distintas formas, por sectores de actividad, a cualquier nivel de detalle, por regiones, grupos, etc. Estas reagrupaciones no siempre pueden hacerse cuando operamos con el cuadro central, ya que las correcciones necesarias para que las cuentas de las empresas coincidan con las de otros sectores impiden que se descienda a determinados niveles de detalle.

Así el análisis económico y previsional podrá realizarse a dos niveles: el macroeconómico, el del cuadro central que permite comunicar la cuenta de empresas a la tabla input-output y a las cuentas de otros agentes; y al nivel de detalle para análisis más finos y que tienen más en cuenta los comportamientos reales de las empresas.

El cuadro del sistema intermediario Empresas está a medio camino entre el del sistema central y el del Plan General Contable, de forma que toda rúbrica en una cuenta intermediaria se obtiene por adición o sustracción de las anotaciones del Plan General Contable:

CUENTA DE PRODUCCION

Producción (ventas+trabajos realizados  
por la empresa+variación  
stocks productos)  
Consumo (compras+trabajos, suministros  
y servicios exteriores+gas-  
tos diversos+...-variación  
stocks materias)

=Valor añadido bruto

CUENTA DE EXPLOTACION

Valor añadido bruto  
+Subvenciones de explotación  
-gastos de personal  
-impuestos y tasas  
=Excedente bruto de explotación

CUENTA DE RESULTADOS

Excedente bruto de explotación  
+productos financieros  
-gastos financieros  
=Beneficio bruto corriente antes de impuestos  
Beneficio bruto corriente antes de impuestos  
+ganancias ajenas a la explotación  
-pérdida ajenas a la explotación  
-impuestos sobre beneficios  
=Capacidad de autofinanciación  
Capacidad de autofinanciación  
-salarios  
-dividendos y porcentajes  
=Autofinanciación bruta

El sistema intermediario Empresas comprende además un cuadro de financiación, que corresponde, si nos referimos al sistema central de cuentas nacionales, al conjunto de la cuenta de capital y de la cuenta financiera. Las cuentas de las empresas, establecidas conforme a las reglas del Plan General de Contabilidad, no comprenden el equivalente de las cuentas de capital y financiera, los flujos de inversión, de stocks y de créditos y deudas no aparecen en ninguna parte. No obstante, podemos, en principio, reconstituirlos tomando el diferencial entre dos balances consecutivos.

Para Pichot(1979, pag 193) el sistema intermedio para las empresas es una presentación económica de la contabilidad de éstas, que pretende describir a la vez los flujos de gestión y los flujos patrimoniales. Los datos referidos a la gestión analizan en la contabilidad empresarial, la formación del resultado contable y son suministrados por las cuentas de resultados, siendo reclasificados por el Sistema Intermediario de acuerdo con criterios económicos. Los flujos patrimoniales de la empresa se recogen en el Sistema Intermedio a través del cuadro de financiación que pretende poner de manifiesto las diferencias ocurridas en el patrimonio debidas a las operaciones de gestión y los recursos financieros de que ha dispuesto la empresa en el periodo contable.

El Sistema Intermediario comprende también un balance, que apenas difiere del establecido en el Plan



General Contable, y una lista de ratios calculados sistemáticamente en apoyo de las cuentas.

### 3.2.3.Un Plan General Contable "económico"

Como última alternativa a la integración contabilidad individual-Contabilidad Nacional analizaremos el establecimiento de un plan general contable, con un mayor contenido económico que facilitaría la agregación de los datos particulares en las cuentas nacionales. Esta opción, ya llevada a la practica en algunos países es estudiada en profundidad por el profesor Barea, en cuyos trabajos nos vamos a basar.

Podemos representar el circuito económico de la empresa siguiendo los siguientes procesos(Barea, 1986):

- producción y venta de bienes y servicios
- distribución del valor añadido generado en el proceso productivo
- inversión en activos reales para reponer o ampliar la capacidad productiva de la empresa
- financiación

La contabilidad de la empresa, si bien ha sido esencialmente de caracter estático debe adoptar un modelo de flujos si lo que pretende es convertirse en instrumento de análisis de la actividad económica de la empresa. Pero la generación de los flujos depende del patrimonio empresarial y de su estructura, por lo que es necesario diseñar un modelo contable que conjugue ambas

alternativas, la estática y la dinámica. Para ello Barea(1987, pag 222) establece un plan contable en el que recoge:

1."Cuadro de cuentas, sirve para recoger los flujos del ejercicio además de la situación estática de la empresa en un momento determinado.

2.Definiciones y relaciones contables.

3.Balance al comienzo y final del ejercicio con cuentas análogas a las que figuran en el cuadro de cuentas, si éstas tienen naturaleza patrimonial.

4.Cuenta de resultados contables del ejercicio.

5.Estado de cuentas funcionales que 'recojan los flujos de la actividad económica de la empresa durante el ejercicio en relación a sus funciones: producción, explotación, renta, capital y financiera"

El cuadro de cuentas que Barea propone no diferencia entre cuentas de balance y de gestión como el ordenamiento jurídico-patrimonial establece, sino que pretende que las cuentas reflejen los flujos de la actividad económica de la empresa, de forma que los grupos sean significativos para el análisis económico de la misma. Los distintos grupos en que podrían agruparse las cuentas serían(Barea, 1986):

-producción, que incluiría las cuentas relativas a las transacciones de bienes y servicios ligados al proceso productivo de la empresa

-explotación, al que irían las cuentas que muestren los flujos referidos a la distribución primaria del valor añadido de la empresa, es decir las operaciones de reparto directamente ligadas al proceso productivo

-renta, que recogería las cuentas que reflejen las operaciones de distribución secundaria del valor añadido de la empresa, así como la redistribución de la renta de la empresa y los demás agentes económicos.

-inversiones reales, donde se clasificarían las cuentas representativas de la formación bruta de capital fijo de la empresa.

-existencias, agruparía las cuentas relativas a las materias primas , productos semitransformados, productos en curso y productos terminados

-variaciones de activos financieros, al que irían las cuentas que reflejasen las modificaciones en los créditos de la empresa

-variaciones de pasivos financieros, que recogería las cuentas representativas de las modificaciones de los debitos de la empresa.

Las cuentas que recojan estos grupos tendrán un significado económico preciso y el saldo de cada grupo representará una magnitud de importancia para el análisis de la actividad económica de la empresa:

-valor añadido

-excedente de explotación

-ahorro

-capacidad o necesidad de financiación

-saldo de créditos

-saldo de débitos

Además de los grupos señalados el cuadro de cuentas abrirá otro que recoja el resultado contable, donde aparecerán además provisiones, reservas, revalorizaciones y todas aquellas cuentas de movimientos internos de la empresa que aunque no provengan de transacción alguna, tienen influencia en el resultado contable del ejercicio.

Cada cuenta deberá indicar si es o no patrimonial para poder ser incluida en el balance de la empresa . El balance, síntesis de las cuentas patrimoniales, describirá de forma estática el conjunto de inversiones de la empresa y sus fuentes de financiación. Su estructura podría adaptarse al modelo establecido en el Plan General Contable francés de 1982, que distingue en el pasivo el origen de los recursos y en el activo la naturaleza de los empleos consiguiendo con ello una presentación más funcional.

#### 4.CONCLUSIONES

Si bien la necesidad de que las contabilidades privada y nacional permanezcan unidas y muestren criterios acordes entre si ha quedado suficientemente expresada a lo largo del estudio, finalizaremos el trabajo haciendo hincapié en la situación actual del país en relación a la realización de un modelo contable con contenido económico que facilitase la introducción

de los datos individuales en las cuentas económicas de la nación.

El Plan General de Contabilidad para las empresas, aprobado en diciembre de 1990, establece dentro de la cuenta de resultados tres grupos en función del origen de las operaciones:

-Explotación.

-Financieros.

-Extraordinarios.

Analizaremos los distintos flujos que surgen de cada tipo de resultado y sus relaciones con el valor añadido de la empresa y su distribución.

El VALOR AÑADIDO de la empresa viene dado por la diferencia entre la producción y el consumo intermedio. Lo que trataremos de comprobar es si el valor añadido puede determinarse a través de los flujos incluidos en el resultado de la explotación y si el criterio para calcularlo coincide en la contabilidad de la empresa y en la Contabilidad Nacional.

La determinación de la PRODUCCION no plantea inconvenientes en las empresas comerciales cuyos servicios se miden a través del margen comercial, es decir, por la diferencia entre el valor de los bienes vendidos y el de los bienes comprados para la venta y que hayan sido vendidos durante el periodo. En este caso el valor de la producción vendrá determinado por las ventas y compras de mercaderías y por la variación de las existencias que figura en la Cuenta de Pérdidas y

Ganancias.

Para las empresas de transformación, industriales, la producción viene dada por las siguientes partidas de la Cuenta de Resultados:

- Ventas de producción propia.
- Prestaciones de servicios.
- Variación de existencias de productos en curso.
- Variación de existencias de productos terminados.
- Trabajos realizados para el inmovilizado.
- Ingresos accesorios

En esta última partida se recogen los "ingresos por servicios al personal" que en el caso de que se presten por un importe inferior a su coste la producción quedará infravalorada. Con esta excepción, es posible calcular el importe de la producción de las empresas a partir de los flujos señalados en la Cuenta de Resultados. El problema que surge es que esta cantidad no coincide con la calculada según los criterios de la Contabilidad Nacional. Los trabajos realizados por la propia empresa sólo se contabilizan como producción si se trata de bienes del inmovilizado, pero si se consumen por la empresa en el proceso productivo no figurarán como producción.

El CONSUMO INTERMEDIO se puede determinar sumando las siguientes partidas:

-Consumo de materias primas y otras materias consumibles.

-Otros gastos externos.

Según el Plan General de Contabilidad los flujos recogidos en la última rúbrica no son todos los realizados en el año; los gastos de dietas se contabilizan en el subgrupo 64, gastos de personal, los de establecimiento en el 20 y los gastos a distribuir en varios ejercicios en el 27, llevando estos dos últimos a resultados la amortización anual y por lo tanto minorando el cálculo en comparación a la óptica de la Contabilidad Nacional. Sería, por lo tanto, necesario realizar ajustes en el plan contable para corregir esta situación.

Como consecuencia de que la contabilidad de la empresa no facilita información que refleje su actividad económica el valor añadido calculado tanto en Contabilidad Nacional como en la Central de Balances del Banco de España no es correcto metodológicamente. Para solucionarlo bastaría con realizar las correcciones indicadas.

Respecto a la distribución del valor añadido podemos establecer dos divisiones:

-la primaria que está constituida por el conjunto de operaciones relacionadas directamente con el proceso productivo

-la secundaria, relacionada con aquellos factores no ligados directamente al proceso productivo.

La distribución primaria del valor añadido se refiere a los impuestos ligados a la producción y a la importación, excepto el IVA y la remuneración de los asalariados. Los impuestos ligados a la producción pueden calcularse directamente en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, si bien habría que eliminar las contribuciones especiales ya que éstas no gravan la producción. Las remuneraciones de los asalariados incluyen todos los pagos efectuados y bienes y servicios suministrados por las empresas en concepto de prestación por el trabajo realizado y serían la suma de :

- sueldos y salarios brutos
- cotizaciones sociales efectivas
- cotizaciones sociales ficticias.

Los sueldos y salarios pueden calcularse directamente a partir de la Cuenta de Resultados, teniendo en cuenta dos salvedades, las dietas habría que eliminarlas ya que forman parte del consumo intermedio y deben incluirse las subvenciones a economatos y comedores que figuran en la cuenta "otros gastos sociales". Las cotizaciones sociales efectivas se recogerían de la cuenta "Seguridad Social a cargo de la empresa" y las ficticias se imputarían por el importe de las prestaciones sociales suministradas por la empresa directamente.

Si al valor añadido bruto que habíamos obtenido antes le sumamos las subvenciones de explotación y le restamos los impuestos ligados a la



producción y las remuneraciones a los asalariados obtenemos el "Resultado bruto de explotación de la empresa" muy significativo para el análisis económico, ya que muestra el resultado generado por las operaciones de producción y explotación de la empresa con independencia de su financiación y de sus políticas de amortización y redistribución.

Una vez determinado el resultado bruto de explotación, los objetivos que persiguen el análisis macroeconómico y el microeconómico varían. El primero pretende conocer la política de distribución de la renta entre los factores no ligados directamente al proceso productivo, mientras que el segundo presenta un doble objetivo, determinar el resultado y la capacidad de autofinanciación del ejercicio.

Por ello la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del Plan General de Contabilidad no tiene el detalle suficiente para analizar el total de las operaciones de distribución y redistribución de la renta que constituyen la distribución secundaria del valor añadido.

Podemos establecer como conclusiones que la información económico-financiera de la actividad de la empresa está emprendiendo un camino de acercamiento hacia la contabilidad de flujos sin que ésto anule o elimine la contabilidad patrimonial o estática. La conexión de la contabilidad privada al análisis económico es un hecho, no obstante, es necesario todavía

dar un paso adelante para que se consiga una perfecta integración. Si bien el análisis de la gestión empresarial coincide prácticamente, salvo raras excepciones, con el económico en cuanto a la determinación del valor añadido y su distribución primaria, está todavía muy lejos en el caso de la distribución secundaria de la renta donde subsisten aún grandes diferencias.

Sería, pues, necesario profundizar en el tema e intentar buscar una solución que satisfaga de igual manera al contable empresarial que al nacional de forma que la información que ambos facilitan se vea ampliada y que repercuta en mejora de la situación económica del país facilitando la toma de decisiones a nivel individual y nacional.

## BIBLIOGRAFIA

ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS: "Principios y Normas de Contabilidad en España". Documento n.º1. Serie Principios Contables. Madrid, mayo, 1980.

BAREA TEJEIRO, J.: "Problemática de la integración de la contabilidad de empresas en la Contabilidad Nacional". Libro homenaje a Carlos Cubillo. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1982.

BAREA TEJEIRO, J.: "El Plan General de Contabilidad Revisado: una aproximación al análisis económico de la empresa". II Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Oviedo, abril, 1986

BAREA TEJEIRO, J.: "El análisis macroeconómico de la actividad productiva y la información económico-financiera de la empresa". Hacienda Pública Española, n.º100, pags 219 a 230. 1987.

BAREA TEJEIRO, J.: "El Nuevo Plan General de Contabilidad de la empresa y el Plan de Contabilidad Nacional". Revista española de financiación y contabilidad, n.º63.1990.

BARRE, R.: Prólogo a la primera edición del Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas. INE. Madrid, 1986.

BLANCO DOPICO, I. y MARTINEZ MIGUEZ, M.C.: "Los principios de Contabilidad: Análisis desde la perspectiva contable y fiscal". Técnica contable.

Agosto-Septiembre, 1984.

BRUNHES, B.:Présentation de la comptabilité nationale française. Modules économiques. Dunod. paris, 1980.

CAÑIBANO CALVO, L.; TUA PEREDA, J.y LOPEZ COMBARROS, J.L.:Naturaleza y filosofía de los principios contables. Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas. Madrid, 1985.

DELESALLE, E.:"Application de la normalisation. Codification du plan comptable del l'OCAM". Economie et comptabilite, n°164, octubre, 1988.

ESPAÑA, LEYES, DECRETOS...:"Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad". (BOE de 27 de diciembre de 1990).

GARCIA GARCIA, M.:Contabilidad social. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Hacienda. Madrid,1980.

GINER INCHAUSTI, B.:"De los principios contables generalmente aceptados a los legalmente establecidos". Técnica contable, marzo, 1991.

GONZALO, J.A. y TUA, J.:"Contabilidad Internacional: Programa para una nueva disciplina universitaria". I Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Valencia, 30 de noviembre a 1 de diciembre de 1984. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1988.

HERRERA CHAMORRO, M.A.:"Aproximación a la relación entre el Plan General de Contabilidad Pública y el Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas(SEC)". Presupuesto y Gasto Público, n°23. 1985.

INE:Contabilidad Nacional de España. Base 1970.  
Madrid, 1976.

INE:Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas.  
SEC. Madrid, 1986.

INE:Contabilidad Nacional de España. Base 1980. Madrid,  
1986.

INE:Contabilidad Nacional de España. Base 1985. Madrid,  
1990.

LOPEZ DIAZ,A. y MENENDEZ MENENDEZ, M.:Contabilidad  
financiera.Editorial AC. Madrid, 1991.

PICHOT, A.:Comptabilité nationale. Dunod. Paris, 1979.

TAMAMES,R.:Estructura económica de España.Alianza  
Universidad. Madrid, 1990.

TUA PEREDA, J.:"Algunos obstáculos con que se enfrenta  
la normalización contable". Décimo aniversario del PGC.  
Instituto de Planificación Contable. Madrid 1984.

TUA PEREDA,J.:"Los principios contables: de la  
regulación profesional al ámbito internacional". Revista  
española de Financiación y Contabilidad, n.º46. Enero-  
Abril, 1985.



**DOCUMENTOS DE  
TRABAJO**

**FACULTAD DE CC.  
ECONOMICAS Y  
EMPRESARIALES**

Doc. 001/1988

**JUAN A. VAZQUEZ GARCIA.-** Las intervenciones estatales en la minería del carbón.

Doc. 002/1988

**CARLOS MONASTERIO ESCUDERO.-** Una valoración crítica del nuevo sistema de financiación autonómica.

Doc. 003/1988

**ANA ISABEL FERNANDEZ ALVAREZ; RAFAEL GARCIA RODRIGUEZ; JUAN VENTURA VICTORIA.-** Análisis del crecimiento sostenible por los distintos sectores empresariales.

Doc. 004/1988

**JAVIER SUAREZ PANDIELLO.-** Una propuesta para la integración multijurisdiccional.

Doc. 005/1989

**LUIS JULIO TASCÓN FERNÁNDEZ; JOSÉ MANUEL DIEZ MODINO.-** La modernización del sector agrario en la provincia de León.

Doc. 006/1989

**JOSÉ MANUEL PRADO LORENZO.-** El principio de gestión continuada: Evolución e implicaciones.

Doc. 007/1989

**JAVIER SUAREZ PANDIELLO.-** El gasto público del Ayuntamiento de Oviedo (1982-88).

Doc. 008/1989

FELIX LOBO ALEU.- El gasto público en productos industriales para la salud.

Doc. 009/1989

FELIX LOBO ALEU.- La evolución de las patentes sobre medicamentos en los países desarrollados.

Doc. 010/1990

RODOLFO VAZQUEZ CASIELLES.- Investigación de las preferencias del consumidor mediante análisis de conjunto.

Doc. 011/1990

ANTONIO APARICIO PEREZ.- Infracciones y sanciones en materia tributaria.

Doc. 012/1990

MONTSERRAT DIAZ FERNANDEZ; CONCEPCION GONZALEZ VEIGA.- Una aproximación metodológica al estudio de las matemáticas aplicadas a la economía.

Doc. 013/1990

EQUIPO MECO.- Medidas de desigualdad: un estudio analítico

Doc. 014/1990

JAVIER SUAREZ PANDIELLO.- Una estimación de las necesidades de gastos para los municipios de menor dimensión.

Doc. 015/1990

ANTONIO MARTINEZ ARIAS.- Auditoria de la información financiera.



Doc. 016/1990

**MONTSERRAT DIAZ FERNANDEZ.-** La población como variable endógena

Doc. 017/1990

**JAVIER SUAREZ PANDIELLO.-** La redistribución local en los países de nuestro entorno.

Doc. 018/1990

**RODOLFO GUTIERREZ PALACIOS; JOSE MARIA GARCIA BLANCO.-** "Los aspectos invisibles" del declive económico: el caso de Asturias.

Doc. 019/1990

**RODOLFO VAZQUEZ CASIELLES; JUAN TRESPALACIOS GUTIERREZ.-** La política de precios en los establecimientos detallistas.

Doc. 020/1990

**CANDIDO PAÑEDA FERNANDEZ.-** La demarcación de la economía (seguida de un apéndice sobre su relación con la Estructura Económica).

Doc. 021/1990

**JOQUIN LORENCES.-** Margen precio-coste variable medio y poder de monopolio.

Doc. 022/1990

**MANUEL LAFUENTE ROBLEDO; ISIDRO SANCHEZ ALVAREZ.-** El T.A.E. de las operaciones bancarias.

Doc. 023/1990

**ISIDRO SANCHEZ ALVAREZ.-** Amortización y coste de préstamos con hojas de cálculo.

Doc. 024/1990

**LUIS JULIO TASCÓN FERNÁNDEZ; JEAN-MARC BUIGUES.**- Un ejemplo de política municipal: precios y salarios en la ciudad de León (1613-1813).

Doc. 025/1990

**MYRIAM GARCÍA OLALLA.**- Utilidad de las teorías de las opciones para la administración financiera de la empresa.

Doc. 026/1991

**JOAQUÍN GARCÍA MURCIA.**- Novedades de la legislación laboral (octubre 1990 - enero 1991)

Doc. 027/1991

**CÁNDIDO PAÑEDA.**- Agricultura familiar y mantenimiento del empleo: el caso de Asturias.

Doc. 028/1991

**PILAR SAENZ DE JUBERA.**- La fiscalidad de planes y fondos de pensiones.

Doc. 029/1991

**ESTEBAN FERNÁNDEZ SÁNCHEZ.**- La cooperación empresarial: concepto y tipología (\*)

Doc. 030/1991

**JOAQUÍN LORENCE.**- Características de la población parada en el mercado de trabajo asturiano.

Doc. 031/1991

**JOAQUÍN LORENCE.**- Características de la población activa en Asturias.

Doc. 032/1991

**CARMEN BENAVIDES GONZALEZ.-** Política económica regional

Doc. 033/1991

**BENITO ARRUÑADA SANCHEZ.-** La conversión coactiva de acciones comunes en acciones sin voto para lograr el control de las sociedades anónimas: De cómo la ingenuidad legal prefigura el fraude.

Doc. 034/1991

**BENITO ARRUÑADA SANCHEZ.-** Restricciones institucionales y posibilidades estratégicas.

Doc. 035/1991

**NURIA BOSCH; JAVIER SUAREZ PANDIELLO.-** Seven Hypotheses About Public Chjoice and Local Spending. (A test for Spanish municipalities).

Doc. 036/1991

**CARMEN FERNANDEZ CUERVO; LUIS JULIO TASCÓN FERNANDEZ.-** De una olvidada revisión crítica sobre algunas fuentes histórico-económicas: las ordenanzas de la gobernación de la cabecera.

Doc. 037/1991

**ANA JESUS LOPEZ; RIGOBERTO PEREZ SUAREZ.-** Indicadores de desigualdad y pobreza. Nuevas alternativas.

Doc. 038/1991

**JUAN A. VAZQUEZ GARCIA; MANUEL HERNANDEZ MUÑIZ.-** La industria asturiana: ¿Podemos pasar la página del declive?.

Doc. 039/1992

**INES RUBIN FERNANDEZ.-** La Contabilidad de la Empresa y la Contabilidad Nacional.

Doc. 040/1992

**ESTEBAN GARCIA CANAL.-** La Cooperación interempresarial en España: Características de los acuerdos de cooperación suscritos entre 1986 y 1989.

Doc. 041/1992

**ESTEBAN GARCIA CANAL.-** Tendencias empíricas en la conclusión de acuerdos de cooperación.

Doc. 042/1992

**JOAQUIN GARCIA MURCIA.-** Novedades en la Legislación Laboral.

Doc. 043/1992

**RODOLFO VAZQUEZ CASIELLES.-** El comportamiento del consumidor y la estrategia de distribución comercial: Una aplicación empírica al mercado de Asturias.

Doc. 044/1992

**CAMILO JOSE VAZQUEZ ORDAS.-** Un marco teórico para el estudio de las fusiones empresariales.

Doc. 045/1992

**CAMILO JOSE VAZQUEZ ORDAS.-** Creación de valor en las fusiones empresariales a través de un mayor poder de mercado.

Doc. 046/1992

**ISIDRO SANCHEZ ALVAREZ.-** Influencia relativa de la evolución demográfica en le futuro aumento del gasto en pensiones de jubilación.

Doc. 047/1992

**ISIDRO SANCHEZ ALVAREZ.-** Aspectos demográficos del sistema de pensiones de jubilación español.

Doc. 048/1992

**SUSANA LOPEZ ARES.-** Marketing telefónico: concepto y aplicaciones.

*Doc. 049/1992*

**CESAR RODRIGUEZ GUTIERREZ.-** Las influencias familiares en el desempleo juvenil.

*Doc. 050/1992*

**CESAR RODRIGUEZ GUTIERREZ.-** La adquisición de capital humano: un modelo teórico y su contrastación.

*Doc. 051/1992*

**MARTA IBÁÑEZ PASCUAL.-** El origen social y la inserción laboral.

*Doc. 052/1992*

**JUAN TRESPALACIOS GUTIERREZ.-** Estudio del sector comercial en la ciudad de Oviedo.

*Doc. 053/1992*

**JULITA GARCIA DIEZ.-** Auditoría de cuentas: su regulación e la CEE y en España. Una evidencia de su importancia.

*Doc. 054/1992*

**SUSANA MENENDEZ REQUEJO.-** El riesgo de los sectores empresariales españoles: rendimiento requerido por los inversores.

*Doc. 055/1992*

**CARMEN BENAVIDES GONZALEZ.-** Una valoración económica de la obtención de productos derivados del petróleo a partir del carbón

*Doc. 056/1992*

**IGNACIO ALFREDO RODRIGUEZ-DEL BOSQUE RODRIGUEZ.-** Consecuencias sobre el consumidor de las actuaciones bancarias ante el nuevo entorno competitivo.

**Doc. 057/1992**

**LAURA CABIEDES MIRAGAYA.-** Relación entre la teoría del comercio internacional y los estudios de organización industrial.

**Doc. 058/1992**

**JOSE LUIS GARCIA SUAREZ.-** Los principios contables en un entorno de regulación.

**Doc. 059/1992**

**M<sup>a</sup> JESUS RIO FERNANDEZ; RIGOBERTO PEREZ SUAREZ.-** Cuantificación de la concentración industrial: un enfoque analítico.