

LA INFORMACIÓN EXTERNA DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES ESPAÑOLAS ANTE LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL IPSASB

*Enrique J. Buch Gómez (ebuch@uvigo.es)
Roberto Cabaleiro Casal (rcab@uvigo.es)
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Vigo*

RESUMEN

El inmediato proceso de reforma al que se encuentra supeditada la normativa contable empresarial coloca de nuevo a nuestras entidades locales en una situación de precariedad en referencia con este proceso de modernización, supeditado a las vigentes corrientes contables privadas que aterrizan en España como consecuencia de las políticas comunitarias de armonización contable.

Con este trabajo se aborda en qué medida el vigente marco contable de las Administraciones Locales españolas se encuadra en el proceso internacional de armonización que se desarrolla en torno tanto a las normas ya emitidas como las que están en curso de discusión por el International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) de la International Federation of Accountants (IFAC), que trasladan en la medida de lo posible la filosofía del International Accounting Standards Board (IASB) al ámbito de las Administraciones Públicas.

PALABRAS CLAVE:

Armonización Contable Pública Internacional;

Contabilidad de Administraciones Locales;

IPSAS

SUMARIO

1. Introducción
2. El proceso internacional de normalización en el ámbito público
3. Normalización contable en las Administraciones locales en España
 - 3.1. Breves antecedentes
 - 3.1.1. A nivel presupuestario
 - 3.1.2. A nivel financiero contable
 - 3.2. Análisis de la normativa contable vigente
4. La información contable de las Administraciones Locales españolas ante los pronunciamientos del IPSASB
 - 4.1. Diferencias en la filosofía del sistema

- 4.2. Capacidad de captación del sistema
 - 4.3. Criterio de divulgación de información
 - 5. Comentario final
- Referencias

1.- INTRODUCCIÓN

La nueva filosofía con la que a lo largo de los últimos decenios se han venido abordando los aspectos relativos a la gestión de las diversas categorías de entidades integradas en el ámbito del sector público, al entenderse que los recursos puestos a su disposición por la correspondiente colectividad deben ser gestionados con los mismos o similares niveles de eficiencia que la exigida a los gestores de las entidades privadas, ha conllevado, como era lógico, un proceso de reforma y modernización de los sistemas de información de los que están dotadas tales entidades y, por ello, la rama contable pública se ha visto sacudida del cuasi letargo en el que se encontraba inmersa desde hacía largos años, incorporándose al continuado proceso de actualización que viene siendo conducta habitual para la contabilidad empresarial.

Uno de los ámbitos de avance por los que vienen transcurriendo los procesos de reforma de la contabilidad empresarial es el de la armonización internacional, al venir este aspecto impuesto por el imparable avance de globalización económica al que se encuentra sometida la economía mundial durante los últimos años. El traslado de este proceso al campo de las administraciones públicas parece algo lógico, más si tenemos en cuenta los diversos intentos de integración económica, comercial y política que se están produciendo en diversos escenarios geográficos, con diversas intensidades y niveles de logros, y de los que el proceso de integración y expansión de la Unión Europea es el caso mas sobresaliente.

Ahora bien, la armonización de los sistemas de información económico, financiera y presupuestaria de las diversas administraciones públicas tiene, a nivel internacional, unas connotaciones especiales frente al proceso que se viene desarrollando en el campo de las empresas privadas, tanto por formar parte del sector público una serie de entidades de escasa o nula actividad internacional, y alejadas de los mercados, con lo que ello supone de escasa incentivación o necesidad de homogeneizar sus sistemas y outputs informativos, como por manifestarse en el ámbito público, de una manera especial, las particulares filosofías de ver y entender el funcionamiento de una sociedad que tienen las diversas naciones y que se manifiestan en la estructura de su estado y los diversos aspectos que integran el funcionamiento del mismo. Todo ello se ha traducido en la existencia de unos frenos mayores

al proceso de armonización internacional de los sistemas informativos de naturaleza económico-financiera y presupuestaria que en el sector privado.

A pesar de todo ello, la evidente necesidad de tal proceso homogeneizador ha impulsado el surgimiento y desarrollo de esfuerzos en este sentido, entre los que cabe destacar por su antigüedad y trascendencia el llevado adelante por la International Federation of Accountants (IFAC), que en 1986 creó en su seno el Public Sector Committee (PSC), hoy International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), con el fin de perseguir en el sector público los objetivos fundacionales de la organización matriz, que no son otros que el desarrollo e impulso de una profesión contable en el ámbito mundial que, con unas normas estandarizadas, sea capaz de proporcionar unos servicios de alta calidad con la vista puesta en el interés público (Constitución IFAC; Par. 2).

2. EL PROCESO INTERNACIONAL DE NORMALIZACIÓN EN EL ÁMBITO PÚBLICO

El trabajo del IPSASB tiene como objetivo el de ayudar a que los estados financieros a elaborar por los distintos entes que integran el Sector Público en los diversos países del mundo, ya sean a nivel nacional, regional o local, por gobiernos, agencias, o cualquier otro tipo de entidades integrantes del sector, alcancen los mayores niveles técnicos posibles, para así cumplir con su objetivo último del mejor servicio al interés general. La labor del IPSASB se manifiesta en la elaboración de normas (International Public Sector Accounting Standards - IPSASs), borradores (Exposure Draft – ED), guías, estudios, trabajos puntuales, organización de jornadas de trabajo, etc., si bien la primera de ellas, la elaboración de normas, es la de mayor importancia y trascendencia.

Con el fin de sistematizar su trabajo normalizador, el IPSASB puso en funcionamiento en 1996 el “Standards Project”, siendo el Study 11 “Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices” (IFAC, 2000c), su punto de partida, al identificarse en el mismo los usuarios y sus necesidades, los principales problemas a abordar, las diferentes bases contables sobre las que elaborar los estados financieros, así como la entonces vigente realidad sobre las maneras que los diferentes gobiernos afrontaban el problema, considerando diferentes ejemplos de informes financieros elaborados bajo diferentes bases contables:

contabilidad de caja, de caja modificada, base de devengo y de devengo modificada¹, con el fin de ayudar a los gobiernos en la elaboración de sus informes financieros con independencia del camino elegido, si bien el Study 11 se centra en la contabilidad de caja y la contabilidad con base en el devengo².

A partir de 1997, el PSC/IPSASB ha desarrollado dicho programa elaborando 21 IPSASs dirigidas a mejorar los informes financieros de las entidades públicas que sigan el criterio del devengo, basándose para ello en las International Accounting Standards (IASs) emitidas hasta 1997 por el International Accounting Standards Committee (IASC), hoy International Accounting Standards Board (IASB), y en sus revisiones, finalizando el proceso en 2002 con la aprobación de 21 IPSASs y un Glosario de Términos. Estos documentos mantienen la estructura y texto de las correspondientes IASs, salvo en aquellos puntos en los que las especificidades del sector público obliguen a seguir un camino propio. Las 22 IASs existentes en su momento dieron lugar a las 21 IPSASs mencionadas, al considerarse que la norma privada referida a las combinaciones de negocios no tenía lógico traslado al ámbito público. De las 21 IPSASs, dieciocho de ellas guardan una gran similitud con las IASs correspondientes, mientras que en la IPSAS 18 “Segment Reporting”, IPSAS 20 “Related Party Disclosures” e IPSAS 21 “Impairment of Non-Cash- Generating Assets”, las peculiaridades del sector público hicieron necesario introducir diferencias significativas.

Simultáneamente, se trabajó en el campo de la contabilidad con base en caja, aprobándose la “Cash Basis IPSAS: Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting”(IFAC, 2003), con el fin de mejorar la calidad de la información financiera emitida por las entidades públicas que opten por esa base contable.

Siendo opinión del IPSASB que la contabilidad elaborada siguiendo el criterio del devengo proporciona una información de mayor calidad y utilidad que la que sigue la base de caja, ha procedido a elaborar una guía que permita que aquellas entidades del sector público que utilicen un sistema contable de caja puedan, si lo desean, proceder a aplicar otro con base en

¹ Previamente a este estudio, el entonces PSC se ocupó de varios de los aspectos tratados en el mismo en los Study 1 “Financial Reporting by National Governments”, aprobado en 1991, Study 2 “Elements of Financial Statements”, en 1993, y Study 8 “The Government Financial Reporting Entity”, en 1996, siendo los mismos base de trabajo del Study 11.

² El Study 11 también ha analizado los objetivos del “System of National Accounts” (SNA) y del “Government Finance Statistics” (GFS) del Fondo Monetario Internacional, considerando que sus enfoques y objetivos difieren en relación con los preconizados para los estados financieros propios, más allá de las similitudes formales.

el devengo, efectuando el cambio de manera eficiente y con el menor coste posible. A ello está dedicado el Study 14 “Translation to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities” (IFAC, 2002).

La política de permanente actualización que sigue el IASB con sus normas, así como la conveniencia de eliminar redundancias y reducir alternativas, llevó esta organización a desarrollar un proyecto de mejoras (General Improvements Project) que se materializó en diciembre de 2003 en unas IASs reformadas, circunstancia que ha impulsado a la IPSASB ha acometer, igualmente, un proyecto de reforma de 11 IPSASs³, referenciado a las IASs reformadas y que se ha concretado en el ED 26 “Improvements to International Public Sector Accountings Standards”, (IFAC, 2005a) y en periodo de consultas hasta enero de 2006.

Por último, la IPSASB también mantiene en periodo de consultas hasta febrero de 2006 el ED 27, “Presentation of Budget Information in Financial Statements” (IFAC, 2005b), y el ED 28 “Disclosure of Financial Information about the General Government Sector”(IFAC, 2005c), en los que se abordan, respectivamente, la problemática relativa a la incorporación de la información presupuestaria a los estados informativos financieros a presentar por las distintas administraciones públicas, y la convergencia de las IPSASs con los informes financieros realizados con base estadística sobre la actividad desarrollada por el global del sector del gobierno general o central de una nación.

3.- NORMALIZACIÓN CONTABLE EN LAS ADMINISTRACIONES LOCALES EN ESPAÑA

En virtud del principio de autonomía del que nominalmente han gozado las Entidades locales, la normativa que tradicionalmente ha venido regulando la información contable y presupuestaria, aparece de forma separada a lo largo de la historia española, habiéndose formulado sus sistemas de información contable y presupuestarios como una adaptación de los propios del Estado, recogiendo en los mismos aquellas peculiaridades propias de las

³ Las IPSASs sometidas a revisión son: - IPSAS 1, "Presentation of Financial Statements". - IPSAS 3, "Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies". - IPSAS 4, "The Effect of Changes in Foreign Exchange Rates". - IPSAS 6, "Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities". - IPSAS 7, "Accounting for Investments in Associates". IPSAS 8, "Financial Reporting of Interests in Joint Ventures". - IPSAS 12, "Inventories". - IPSAS 13, "Leases". - IPSAS 14, "Events After the Reporting Date". - IPSAS 16, "Investment Property". - IPSAS 17, "Property, Plant and Equipment".

entidades locales y remitiéndose, en el resto de los casos, a lo preceptuado para el ámbito estatal.

Esta autonomía ya aparecía plasmada en la Constitución de Cádiz de 1812 al disponerse en su art. 321 que se confía a los ayuntamientos “la administración e inversión de los caudales propios y arbitrios conforme las leyes y los reglamentos”, estableciendo que sus cuentas deberían ser examinadas y revisadas por las Diputaciones Provinciales, las cuales se deberán remitir posteriormente al Gobierno.

La mencionada relación de subordinación diferenciada ha sido el motivo por el que la Administración Local ha sufrido sistemáticamente, durante toda su historia y hasta nuestros días, un cierto retraso en el proceso de modernización de su regulación respecto a la de ámbito estatal.

3.1. Breves antecedentes

3.1.1. A nivel presupuestario

Partiendo de los antecedentes de la Constitución de Cádiz de 1812, aparece diversa normativa que hace referencia a conceptos presupuestarios⁴, aunque no se destina un apartado propio en ninguna disposición legal a los presupuestos de las entidades locales hasta la aprobación de la Ley de Ayuntamientos de 1840, de 14 de julio, en la que se recogen diversos aspectos que posteriormente entraron a formar parte de la Ley de Ayuntamientos de 1845, de 8 de enero y de la Ley de Ayuntamientos de 1856, de 5 de Julio. En estas normas se clasifican los ingresos y gastos presupuestarios en ordinarios y extraordinarios, hecho que supone un importante avance en cuanto que permite establecer las reglas de nivelación presupuestaria.

Tenemos que remontarnos al año 1863 para encontrar la primera disposición que se dedique de forma exclusiva a los presupuestos y a la contabilidad de estos organismos públicos territoriales. Se trata de la Ley y Reglamento de Presupuestos y Contabilidad Provincial de 20 de septiembre, referida al gobierno y administración de las Provincias.

Situados en el último tercio del siglo XIX y a consecuencia de los nuevos entornos normativos que se producen en el Estado español tras aprobarse las Constituciones de 5 de junio de 1869 y de 30 de junio de 1876, surgen respectivamente las Leyes Municipales de 20

⁴ Para una descripción mucho más exhaustiva sobre disposiciones normativas con alguna incidencia jurídica en los ámbitos presupuestario y contable en el siglo XIX pueden consultarse, entre otros: Ramón Fernández; Santamaría Pastor (1977); y Arnau Bernia (1991).

de agosto de 1870 y de 2 de octubre de 1877 que, en materia contable y presupuestaria, se remiten a la Ley estatal de 25 de junio de 1870 de Contabilidad y Hacienda Pública.

Ya en el Siglo XX y tras la aprobación, mediante Real Decreto Ley de 8 de marzo de 1924, del Estatuto Municipal, que dedica su libro segundo a la Hacienda Municipal, en dicho año se publican dos Reglamentos en esta materia, en fechas 14 de julio y 23 de agosto, que arrastran, como se venía haciendo tradicionalmente, los preceptos establecidos para la Contabilidad y los Presupuestos Nacionales a la Normativa Municipal al disponer que: “Regirá la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911” en todo lo no dispuesto en dichas normativas.

Con la aparición de la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945 se alcanza un mayor desarrollo en el orden financiero-fiscal, al aprobarse, en virtud de lo dispuesto en su base 65, el Decreto de Ordenación Provisional de las Haciendas Territoriales de 25 de enero de 1946, que establece de forma muy detallada las partidas presupuestarias de ingresos y gastos a incorporar en los presupuestos ordinarios y extraordinarios, con el añadido de un rígido control de nivelación presupuestaria.

Entre 1945-1955 se produce una gran actividad normativa en el ámbito presupuestario de las entidades locales, incorporando gran parte de las aportaciones jurídicas pasadas, entre las que destaca el Estatuto Municipal de 1924, así como la desagregación de una estructura presupuestaria tripartita que recoge de forma separada el presupuesto ordinario del extraordinario, y ambos de los presupuestos especiales.

Ahora bien, al mismo tiempo que se dictaba numerosa legislación en materia presupuestario-contable en el entorno local, su estructura seguía siendo muy arcaica, sobre todo si se compara con la británica, estadounidense o francesa, pues los criterios de clasificación tradicionales, como la “*clasificación por servicios o tareas*” vigente en nuestra economía, ya se encontraba ampliamente experimentada y superada por estos países.

El avance que había supuesto la promulgación de la Orden del Ministerio de Hacienda de 1 de abril, que reforma la estructura de los presupuestos para la Administración del Estado en el año 1967, al establecerse una triple clasificación presupuestaria (Económica, Funcional y Orgánica), y que acabaría desembocando en la formulación de los presupuestos siguiendo la técnica de planificación por programas, tardó más de una década en llegar a la Administración Local, al materializarse en el Real Decreto 11/1979 de 20 de julio.

En este sentido, Martín, A. y Cabello, M.A (1985, p.24) resaltan que “la historia de los presupuestos y de la contabilidad de las Corporaciones Locales, en los tres cuartos de nuestro siglo, ha sido la historia de un continuo ir a remolque de los acontecimientos y, en algún sentido, del reconocimiento de la propia incapacidad, teórica y práctica, del Sector Público para realizar y asumir una reforma que todos coincidían en calificar de urgente, pero a la que los responsables de hacerla en cada momento tachaban siempre de inoportuna”.

Con la promulgación de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL), se implanta en las corporaciones locales el principio presupuestario de “presupuesto único”, se reproduce la definición del presupuesto establecido en la Ley General Presupuestaria de 1977 (LGP 77) y se suprime de forma definitiva la tutela financiera en lo que se refiere a la elaboración de los presupuestos de las Haciendas locales.

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), que dedica el Título VI a regular los aspectos presupuestarios de estos entes públicos, da lugar a la promulgación del Real Decreto 500/1990 de 20 de abril, que establece un marco legal básicamente vigente en la actualidad y que aparece incorporado en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL)

3.1.2. A nivel financiero contable

En el ámbito financiero-contable, igual que en el presupuestario, se ha seguido en las Corporaciones locales la línea marcada por la legislación en el Sector Público estatal, como ya se viene poniendo históricamente de manifiesto en los contenidos de las Leyes Municipales, de 20 de agosto de 1870 y 2 de octubre de 1877, así como en el Reglamento de 23 de agosto de 1924 de la Hacienda Municipal.

En una época un poco más cercana a la actualidad, un importante paso adelante en la regulación de la información económico-financiera, se da con la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945 y el Decreto de Ordenación provisional de las Haciendas Locales, de 25 de enero de 1946.

Con la Instrucción de Contabilidad de las Corporaciones Locales, anexa al Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952, se configura el modelo contable por el que se han regido las Corporaciones Locales hasta la publicación de las Instrucciones de Contabilidad de 1990, puesto que hasta dicha fecha ha estado vigente el Texto Refundido de Régimen Local

de 24 de junio de 1955, el cual nos remitía en estos aspectos a la Instrucción de Contabilidad de 1952

Dicho modelo contable, de rasgos muy similares al existente para el Sector Público estatal, se caracterizaba, según López Hernández, A (1996, pp.139-145), por ser una contabilidad orientada y supeditada al presupuesto; una contabilidad local al servicio del control de legalidad; una contabilidad de responsables⁵; una contabilidad concebida como contabilidad de flujos⁶; así como una contabilidad local basada en la partida simple⁷.

Con la aprobación de la LGP 77, se inicia una nueva etapa en la contabilidad pública, que tiene su traslado al ámbito local tras la publicación de la ya señalada LRBRL, que en su artículo 114 establece su sometimiento al régimen de contabilidad pública, confiriendo al Estado la potestad de establecer el plan de cuentas de las Entidades locales, siendo regulados los aspectos contables en el Título VI. Capítulo III de la LRHL.

Como puede observarse, a partir de la lectura del artículo 186 de la LRHL, en el que se tipifican los fines de la contabilidad de las Entidades locales, la norma incorpora a estas administraciones a las corrientes vigentes en la contabilidad pública, por las cuales no es sólo el presupuesto el objeto de interés, sino que también se contempla como trascendental el conocimiento de la situación del patrimonio, el resultado económico, el cálculo de los costes, la toma de decisiones, etc.

Por otra parte, en el artículo 184.1 de la misma Ley se establece que el Ministerio de Economía y Hacienda, por medio de la IGAE, aprobará el Plan General de Cuentas para las Entidades Locales, conforme al Plan General de Contabilidad Pública de 1983⁸. En consecuencia, en 1990 se procede a trasladar al ámbito local el entonces vigente Plan General

⁵ Las cuentas a rendir periódicamente por las Entidades locales son: las Cuentas Generales de Presupuestos ordinarios, especiales y extraordinarios, la Cuenta de la Administración del Patrimonio, la Cuenta de Caudales, y la Cuenta de Valores independientes y auxiliares del Presupuesto (Regla 74). Son las mismas establecidas por el Decreto de 1945 en su artículo 347, con la excepción de la Cuenta de presupuestos especiales, que no se menciona en este último.

⁶ La contabilidad no proporciona información global sobre la situación económico-financiera y patrimonial, al centrarse en los flujos presupuestarios y de tesorería.

⁷ A pesar de las numerosas disposiciones que habían establecido el sistema de la partida doble para las entidades locales, como: el Real Decreto de 20 de septiembre de 1865, por el que se aprueba el Reglamento para la ejecución de la Ley de Presupuestos y Contabilidad Provincial; la Real Orden de 31 de mayo de 1886, de reunificación de las operaciones de contabilidad de los Ayuntamientos y Diputaciones, etc.

⁸ Aprobado por Ordenes del Ministerio de Hacienda, de 14 de abril de 1981, con carácter provisional y, de 20 de septiembre de 1983, en su versión definitiva, demorándose su aplicación efectiva al año 1986.

de Contabilidad Pública mediante dos Ordenes Ministeriales⁹. La normativa contable para la Administración Local implicaba un cambio radical respecto a la contabilidad realizada tradicionalmente por estas entidades, situación descrita anteriormente.

El acercamiento al derecho comunitario, consecuencia de la integración española en la Comunidad Económica Europea, conlleva que en el año 1990 se apruebe el nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) para el sector privado. Esta norma va a proyectar sus efectos al ámbito público al aprobarse, en 1994 por O.M. de 6 de mayo, el nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), que al configurarse con el carácter de “plan marco” para todo el Sector Público, dejó a la normativa contable y presupuestaria de los entes locales en una situación de transitoriedad, a la espera de una nueva regulación coherente con la ya existente a nivel estatal.

La necesaria reforma del sistema contable en las entidades locales además de adaptar el sistema informativo local al marco estatal, ha permitido dotar a las entidades de menor tamaño de un marco contable acorde con sus recursos y necesidades, para lo cual fue previamente necesario modificar los artículos 184.2¹⁰ y 190.2¹¹ de la LRHL, materializándose este proceso en tres modelos Contables para la Administración Local mediante Órdenes Ministeriales de 23 de noviembre de 2004¹², que configuran el actual marco normativo para la elaboración de la información contable de las Administraciones Locales.

3.2. Análisis de la normativa contable vigente

El sistema seguido actualmente por la contabilidad pública en España se enmarca, claramente, en la corriente vigente en el ámbito internacional durante los últimos decenios, durante los cuales la contabilidad pública ha venido experimentando un continuado proceso de reforma y modernización guiado por los parámetros que vienen marcando la evolución de la

⁹ Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de contabilidad para la Administración Local (ICAL), y la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de contabilidad del tratamiento especial simplificado para Entidades Locales de ámbito territorial con población inferior a 5000 habitantes (ICALS).

¹⁰ Modificado por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en la línea de flexibilizar la aplicación del modelo simplificado abriendo la posibilidad de que sean varias, y no una sola, las alternativas.

¹¹ Relativo a las cuentas y estados a presentar por las entidades locales y sus organismos autónomos

¹² Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local (IMNCL); Orden EHA/4042/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Simplificado de Contabilidad Local (IMSCL); Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local (IMBCL).

contabilidad económico patrimonial, durante mucho tiempo aplicada exclusivamente en el campo de la empresa privada, al considerarse a esta rama contable como referente sobre el que orientar la reforma para el logro de un instrumento útil en proceso de toma de decisiones en el ámbito público y que, hasta entonces, estaba sustentado básicamente en la información que se desprende de la corriente financiera de recursos generados y políticas de gasto presupuestarios del ejercicio.

La incorporación definitiva del sistema contable público español a dichas tendencias internacionales, toma, como ya hemos indicado, como punto de inflexión la LGP 77, materializándose en unos nuevos marcos contables que conceptualizan al nuevo sistema de información en el ámbito público como una contabilidad no únicamente presupuestaria, sino que debe informar además de la situación patrimonial de las entidades sujetas a este régimen contable también de las corriente económicas que alteran la misma, con la vista puesta en una adecuada evaluación de la situación y una correcta gestión de los recursos disponibles.

En el ámbito presupuestario esta nueva situación se caracteriza, entre otros aspectos, por el abandono de concepto presupuestario de acuerdo con su enfoque tradicional, para avanzar y de un modo definitivo, en la aplicación de la técnica presupuestaria sustentada en la planificación programática y que obliga a la construcción de un información adecuada de modo que permita la evaluación no sólo de los niveles en la ejecución de los servicios en términos de economía sino también de eficacia y eficiencia.

Este cambio de enfoque que se ha venido gestando en nuestro país en dos últimas décadas parece haberse consolidado, al reflejarse por primera vez, en una norma de carácter básicamente presupuestario, como es la nueva Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP 03), conceptos contables que hasta entonces eran de uso exclusivo en la contabilidad patrimonial, tales como la referencia expresa a “la finalidad de la contabilidad del sector público estatal de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto (...) para, entre otros objetivos, suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos y facilitar la gestión y la toma de decisiones”, “la enumeración de los destinatarios de la información que suministre la contabilidad de las entidades del sector público estatal: órganos de dirección y de gestión, de representación política y de control externo e interno”, así como a los principios contables públicos.

El sistema contable cuyo marco general para España acabamos de reseñar, tiene una de sus señas distintivas en el hecho de configurarse como un sistema doble, al mantenerse una

contabilidad presupuestaria basada en el principio de caja modificado, al mismo tiempo que se implanta una contabilidad financiera basada en el principio de devengo modificado y que tiene sus puntos esenciales en la elaboración de un estado de situación patrimonial, balance de situación, y otro de variación de la misma, cuenta de resultados, situación que, por otra parte no es exclusiva de nuestro país (Lüder, 1997), al darse en otros países como Bélgica o Finlandia, ya que al haber estado tradicionalmente la contabilidad pública integrada exclusivamente por la contabilidad presupuestaria, la incorporación de la rama económico y patrimonial condujo, con bastante frecuencia, al establecimiento de sistemas contables duales, en los que coexisten la base de caja o caja modificada empleada para los presupuestos, con la base de devengo o devengo modificado para los estados financieros del ámbito económico-patrimonial (Montesinos, 2002).

Esta situación dual que experimentan los sistemas contables públicos de diversos países puede considerarse como un paso en el proceso de generalización del uso del criterio de devengo para la elaboración de toda la información a proporcionar por las entidades del sector público, tanto la de índole económico patrimonial como la de carácter presupuestario y cuyo ejemplo más paradigmático y cercano a nuestra cultura contable lo constituye la Instrucción Presupuestaria y Contable aplicable a los Municipios y Establecimientos Públicos comunales e intercomunales (M14) franceses¹³.

Sin embargo, y a pesar de las ventajas informativas, de gestión y rendición de cuentas que de la construcción de un sistema contable basado en el criterio único de devengo parecen derivarse, no es menos cierto que la existencia de unas culturas administrativas y financieras muy arraigadas en una serie de países, como es el caso de España, ha venido dificultando y retrasando ese proceso homogeneizador que, por otra parte, no debe de entenderse como solución única y universal a todos los problemas informativos que pueden presentar las entidades integrantes del sector público, pues aspectos tales como la contabilización de determinados elementos del activo de las administraciones públicas o el reconocimiento de ingresos derivados de sus principales fuentes financieras (Impuestos), entre otros, no presentan una solución clara basada meramente en la transposición al ámbito público de los criterios contables aplicados en el ámbito empresarial (Lucuix, 2002).

¹³ Siendo la versión en vigor la aprobada por la “Arrêté du 27 décembre 2005 relatif à l’instruction budgétaire et comptable M14 des communes et de leurs établissements publics administratifs” que reemplaza a la aprobada por la “Arrêté du 9 novembre 1998 relatif à l’instruction budgétaire et comptable M14 des communes et de leurs établissements publics administratifs”.

Esta situación se ha materializado en el ámbito local en un marco contable que, tomando como referencia el PGCP aprobado en 1994, por haberse configurado éste como plan marco para todas las administraciones públicas, presenta tres modelos, normal, simplificado y básico, estableciéndose su aplicación en función de la variable poblacional y tamaño presupuestario¹⁴.

Si bien para el caso de los dos primeros modelos presentados, normal y simplificado, se pretende dar traslado de la filosofía desarrollada por el PGCP al ámbito local, éstos presentan diversas particularidades de diferente alcance. Por su parte, el modelo básico presenta importantes diferencias que afectan a su estructura básica informativa, puesto que con el fin de adaptar los requerimientos legales a los medios de los que disponen las entidades locales a los que el modelo se dirige, se ha optado por limitar drásticamente las demandas contables al ámbito de la tesorería y a determinados y concretos aspectos presupuestarios.

Por lo que se refiere a los principales aspectos de los modelos a aplicar a las entidades de mayor dimensión, normal y simplificado, se han seguido los mismos criterios para la información presupuestaria, económica y patrimonial que los establecidos para el resto de las entidades públicas del país, esto es, caja modificada para el presupuesto y devengo modificado para la contabilidad patrimonial.

El output informativo que ofrecen estos dos modelos se asemeja significativamente a la establecida en el plan marco, observándose, además de algunas diferencias puntuales, otras de una cierta trascendencia. En el caso del modelo normal cabe destacar un aspecto que nos conduce a una aplicación más estricta de la base de devengo de la información económica y patrimonial que la planteada en el plan marco, la inclusión de las provisiones para los inmovilizados no financieros. Por otra parte, también resulta remarcable la ausencia de algún estado, ya sea de tesorería o de flujos netos de tesorería de la entidad, que si bien fueron introducidos en el PGCP siguiendo las distintas corrientes a nivel internacional, al entender que el mismo proporcionaba una información diferenciada con respecto a la ofrecida en el

¹⁴ Aplicarán el modelo normal los municipios cuyo presupuesto supere los 3.000.000 de euros, o los que superen los 300.000 euros y su población sea mayor a los 5.000 habitantes. También se aplicará este modelo a las demás entidades locales cuyo presupuesto supere los 3.000.000 de euros, así como a los organismos autónomos dependientes de las mismas. Aplicarán el modelo simplificado las entidades locales con un presupuesto no superior a 300.000 euros, con independencia de su nivel de población, así como aquellas otras con un presupuesto comprendido entre 300.000 y 3.000.000 de euros y una población no superior a 5.000 habitantes. Entre estas últimas, podrán optar voluntariamente por el modelo básico las entidades locales con presupuesto no superior a 300.000 euros y siempre que no existan organismos autónomos, sociedades mercantiles o entidades públicas empresariales dependientes de las mismas.

cuadro de financiación, no han sido conservados en su actual adaptación para las administraciones locales, circunstancia que resulta especialmente significativa si tenemos en cuenta que la información que de éstos se deriva, no sólo es coherente con la filosofía del ámbito presupuestario sino que resulta de utilidad en el seno de la contabilidad económica y patrimonial.

Asimismo, y a fin de que el usuario pueda hacerse una imagen más adecuada de la realidad que subyace tras las cuentas anuales y en simetría con los establecido en la normativa empresarial, se ha incluido en la memoria la necesidad de informar acerca de los principios contables públicos no aplicados así como si se ha incorporado algún otro para la consecución de la imagen fiel. Con el mismo objetivo informativo último también habrá de indicarse en la memoria las normas de valoración aplicadas en la elaboración de la información presentada.

La adaptación ha supuesto también la integración de los dos modelos de la cuenta del resultado económico patrimonial del PGCP en uno sólo que contempla tanto la actividad comercial como la administrativa.

En referencia a la información presupuestaria cabe resaltar tanto la desaparición del resultado de las operaciones comerciales como subestado separado en el estado de liquidación del presupuesto como la reestructuración que sufre el subestado de resultado presupuestario en el que se redefine el concepto que de saldo presupuestario se presenta en el plan marco, al ser sustituido por el de resultado presupuestario del ejercicio, desapareciendo el escalón previo existente en el PGCP, al tiempo que la magnitud final que ofrece este estado, superávit o déficit de financiación del ejercicio en el PGCP, pasa a denominarse en la norma local resultado presupuestario ajustado.

Asimismo y con el objetivo de analizar la variación que a la fecha hayan podido experimentar los resultados presupuestarios derivados de ejercicios anteriores, se incluye en el punto de la memoria dedicada a la información presupuestaria de ejercicios cerrados información formalizada acerca de la citada variación.

El desarrollo de la normativa contable para las entidades locales a las que es de aplicación el modelo simplificado, presenta frente al modelo normal un menor nivel de aplicación del criterio de devengo, asemejándose en ello al PGCP, en la no consideración de las provisiones para inmovilizados no financieros. La no inclusión en el modelo simplificado de las provisiones para riesgos y gastos es otro factor que relaja la aplicación de dicho criterio contable.

Entre las simplificaciones informativas que este modelo presenta respecto del modelo normal caben destacar la ausencia de información de operaciones referentes a la actividad comercial, la relativa a la variación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores así como del cuadro de financiación.

Estos dos modelos contables presentan como interesante novedad la inclusión de unos indicadores financieros, patrimoniales, presupuestarios y de gestión¹⁵, tras varias décadas de haber quedado establecido en el artículo 186 de la LRHL (Art. 205 del TRLRHL) que entre los fines de la contabilidad pública local está el poner de manifiesto el coste y el rendimiento de los servicios, aspectos a los que igualmente se hace referencia en sus artículos 201 y 202 (arts. 220 y 221 del TRLRHL), dedicados al control y fiscalización, y cuya ausencia de concreción ha dado lugar a numerosas críticas y propiciado su reiterado incumplimiento¹⁶.

El tercer modelo contable que la ley permite utilizar a las entidades locales de menor tamaño, el denominado modelo básico, trata de eliminar el que se ha considerado aspecto clave en el incumplimiento de sus obligaciones informativas por un significativo número de las pequeñas entidades que integran el universo local, esto es, la discrepancia manifestada en el pasado entre los niveles de información requerida y los medios disponibles para satisfacerla.

De acuerdo con este planteamiento, se han reducido sensiblemente los requerimientos informativos, lo que se ha traducido en la construcción de un sistema contable asentado sobre el método de partida simple, que usa un criterio de caja modificado. Fruto de todo ello es un output informativo constituido únicamente por un estado de información de tesorería y una serie de cuadros dirigidos a informar sobre los aspectos básicos del presupuesto, de su ejecución y liquidación, de las operaciones de endeudamiento y no presupuestarias, a tenor de lo establecido en el artículo 209.2, párrafo 2º del TRLRHL, donde se establece que “para las entidades locales con tratamiento contable simplificado se establecerán modelos simplificados de cuentas que reflejarán, en todo caso, la situación financiera y la ejecución y liquidación de los presupuestos”.

¹⁵ Los indicadores de gestión únicamente se presentan en el modelo normal.

¹⁶ La inclusión de este tipo de indicadores viene justificada por la modernización de la contabilidad pública que se orienta, mas allá del tradicional control de legalidad, a la emisión de una información al servicio del proceso de toma de decisiones, y cuya plasmación se consolida en España con el pronunciamiento por la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), al indicar que la información deberá ser elaborada de forma que sea factible “determinar el nivel de servicios que puede ofrecer la entidad y su capacidad para cumplir, adecuadamente, con sus objetivos;

4. LA INFORMACIÓN CONTABLE DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES ESPAÑOLAS ANTE LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL IPSASB

Una vez descrita, a grandes rasgos, la estructura que presenta la normativa local española que encuadra la generación de la información económico-financiera y presupuestaria, resulta procedente analizar en que medida el output informativo de estas entidades, tanto en cantidad como en calidad, cubre los requerimientos que, al efecto, establece los pronunciamientos del IPSASB de la IFAC, como documentos mas representativos y actualizados existentes sobre este aspecto a nivel internacional.

Las diferencias informativas que se puedan presentar entre dos sistemas contables pueden deberse a varios factores que, fundamentalmente, podemos centrar en: diferencias filosófico-conceptuales acerca de los propios fines del sistema (objetivos de legalidad, de control, de gestión interna, de toma de decisiones por usuarios externos, etc.), capacidad del sistema para captar los diversos aspectos informativos de los hechos acaecidos (base contable utilizada: caja, caja modificada, devengo, devengo modificado; conceptos de activos y pasivos empleada), criterio de divulgación de información por razones diversas (incorporación o no a los estados de información disponible en el sistema).

4.1. Diferencias en la filosofía del sistema

Procede señalar como punto de partida que las diferencias informativas que se manifiestan entre el modelo contable local español y la propuesta del IPSASB no deriva de discrepancias acerca de los objetivos básicos a alcanzar ya que en la actual normativa contable española se establece claramente que el objeto del sistema de información contable es, entre otros, el de “mostrar, a través de estados e informes, la imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera, de sus resultados y de la ejecución del presupuesto” (Regla 11.de la IMNCL) y todo ello para satisfacer unos fines entre los que se encuentran “suministrar información de utilidad para asociaciones e instituciones, empresas y ciudadanos en general” (Regla 12.c.3. de la IMNCL) objetivo de espíritu equiparable al manifestado en el párrafo 13 de la IPSAS 1 (IFAC, 2000a)en su párrafo 13 donde establece que los objetivos de los informes financieros (General Purpose Financial Reporting – GPFR) son proporcionar información

permitir la evaluación de las operaciones del ejercicio; favorecer el interés de los *usuarios* en el proceso de rendición de cuentas y facilitar la evaluación de los logros alcanzados y de los medios aplicados”.

sobre la situación financiera, el resultado y el cash flow de la entidad¹⁷, estando los flujos de efectivo ausentes del texto regulador español citado.

4.2. Capacidad de captación del sistema

El segundo factor de influencia informativa referido, la capacidad del sistema, descansa, entre otras cuestiones sobre los conceptos de activos y pasivos utilizados, lo cual acaba por traducirse en un estado mas o menos puro de base contable de reconocimiento utilizada. Dichos conceptos han venido sufriendo con el paso del tiempo un proceso evolutivo desde la perspectiva básicamente jurídica a otra que se centra en mayor medida en los aspectos económicos (Cea, 2005) siendo una manifestación de este último enfoque la postura mantenida por en IASB en su pronunciamientos, trasladada por el IPSASB al ámbito público.

Es por ello que posición actual del IPSASB en lo que se refiere a la consideración de un elemento como activo es la de exigir que se trate de “bienes y derechos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluirán a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicios” (IPSAS 1; Par.6). Esto conlleva a la no consideración como tales de figuras contables utilizadas hasta el presente en las normas contables españolas, tanto públicas como privadas, como por ejemplo los Gastos a Distribuir en Varios Ejercicios. Otro concepto afectado esta problemática lo constituyen los Gastos de Investigación y Desarrollo en la medida en que los de investigación no parecen poder cumplir con el requisito de generar por si mismos beneficios económicos ni prestación de servicios futuros.

El enfoque mantenido por la doctrina internacional actual sobre los requisitos exigidos a un elemento para que pueda ser considerado un activo encuentra en el ámbito público aspectos específicos que plantean una especial conflictividad. Nos estamos refiriendo a aquellos elementos del inmovilizado no financiero que, por su especial situación jurídica, en el entorno contable público español aparecen bajo la rúbrica de Inversiones destinadas al uso general. Se trata de un caso controvertido, dado que resulta discutible si para estos bienes se cumple el requisito de control que, sustituyendo al de propiedad, se configura como punto de partida en la definición como activo de un determinado elemento patrimonial. La consideración de estos

¹⁷ En dicho párrafo se especifica que los estados financieros en el sector público deben proporcionar información sobre: las fuentes de financiación, asignación y usos de los recursos financieros; la forma en que la entidad ha financiado sus actividades y cubierto sus necesidades de efectivo; que sea útil para evaluar la capacidad de la entidad para financiar sus actividades y cumplir sus obligaciones y compromisos; sobre la condición financiera de la entidad y sus variaciones; y que sea útil para evaluar el desempeño de la entidad en función de sus costes de servicio, eficiencia y logros.

elementos bajo el epígrafe de “bienes comunitarios” en tanto que el propietario sería toda la colectividad representada, y en su caso, la Entidad un mero administrador, conduciría a excluir a estos bienes del balance, lo que no obviaría de la obligación de informar de los mismos por otras vías (Barton, 1999). La posición española es de mantener solamente esos bienes entre los elementos del activo del balance en tanto que los mismos no hayan pasado a desempeñar el cometido para el cual están destinados, siendo la postura mantenida por la IPSAS 17 (IFAC, 2001c) a este respecto discrepante, al mantener estos bienes como activos en el balance en tanto que permanezcan prestando los correspondientes servicios y bajo el control de la entidad.

El concepto de pasivo queda tipificado como “obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, y cuya liquidación se espera que represente para la entidad un flujo de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio”(IPSAS 1; Par. 6). Un caso particular dentro del concepto de pasivo enunciado por esta norma, se desarrolla por la IPSAS 19 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets” (IFAC, 2001d), al definir las provisiones como pasivos en los que “existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento” (IPSAS 1; Par. 18) debiendo de reconocerse cuando “la entidad tenga una obligación presente (legal o implícita) como resultado de un suceso pasado, sea probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y se pueda hacer una estimación fiable del importe de la obligación. De no cumplirse estas condiciones, no se deberá reconocer ninguna provisión” (IPSAS 1; Par. 22). Esta postura contrasta de forma frontal con la práctica española de considerar como provisión, entre otras acepciones¹⁸, un concepto de carácter compensatorio a la hora de recoger las depreciaciones sufridas por elementos del activo de modo puntual y de naturaleza reversible. Resulta claro que esta utilización del término provisión, al resultar incompatible con la postura del IPSASB y coincidente ésta última con la mantenida del IASB, que en la actualidad se encuentra en vías de incorporación al marco contable privado español, vía U.E., termine por trasladarse en una fecha no muy lejana al ordenamiento contable público español tanto general como local. Esta posición estricta del concepto de provisión queda ampliada en la normativa del IPSASB con otro concepto de la doctrina contable que no se contempla en la normativa española, esto es, los pasivos contingentes, definidos como obligaciones posibles, surgidas “a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo porque

¹⁸ La acepción de Provisiones para Riesgos y Gastos que se emplea en el ordenamiento español es compatible con la definición de provisiones mantenida IPSAS 19, si bien no toda la casuística española sería mantenible.

sucedan, o en su caso no sucedan uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o bien, una obligación presente surgida a raíz sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque o bien no es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio, o bien el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad”(IPSAS 19; Par. 18)¹⁹.

Los criterios valorativos empleados por un sistema contable constituyen unos de sus aspectos básicos, influyendo no solo en la imagen dada del patrimonio de la entidad, sino también, y lógicamente, ejerciendo un factor clave en la determinación de los resultados. Además, ha de tenerse en cuenta que la filosofía informativa del IASB, del que el IPSASB es seguidor, antepone la necesidad de una correcta determinación de los elementos patrimoniales, activos y pasivos, frente a los ingresos y los gastos, con lo que el cálculo de éstos viene subordinado a aquellos (Gonzalo Angulo, 2003).

En este contexto, observamos que frente a la preeminencia del criterio del coste histórico en la normativa contable española en general y pública en particular, la posición de la IPSASB consiste, como planteamiento general, en utilizar junto al coste de adquisición para las altas de los elementos de activo, el criterio del valor razonable, siguiendo la línea establecida por el IASB para la empresa privada, para las valoraciones posteriores a realizar a lo largo de la vida de éstos, estableciéndose su carácter obligatorio o potestativo según su naturaleza y/o la finalidad que con éstos se pretende por parte de la entidad. Así, la IPSAS 15 “Financial Instruments: Disclosure and Presentation” (IFAC, 2001a) establece la obligatoriedad de aplicar el valor razonable a los instrumentos financieros, salvo excepciones, mientras que la IPSAS 16 “Investment Property” (IFAC, 2001b) y la IPSAS 17 “Property, Plant and Equipment” (IFAC, 2001c) incorporan el valor razonable como criterio para valoraciones con posterioridad a la incorporación de estos activos a la entidad, si bien con carácter voluntario conjuntamente con el criterio de coste de adquisición

¹⁹ Este concepto contable podría acoger algunas situaciones hoy recogidas en la normativa contable española bajo la rúbrica de provisiones para responsabilidades. Asimismo y tampoco contemplado en la normativa contable española, esta IPSAS regula el concepto de Activo Contingente como “un activo de naturaleza posible, surgido a raíz sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo cuando sucedan, o en su caso no sucedan uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad”. Las situaciones que dan lugar a conceptos contables calificados de contingentes requieren de su información en los estados financiero a través de las notas explicativas.

La conjunción de ambos aspectos supone la existencia de un estado de situación patrimonial, balance de situación o estado financiero (Statement of Financial Position), sometido a frecuentes actualizaciones, modificaciones patrimoniales que conceptualmente son resultados no realizados por proceder de alteraciones valorativas, lo que origina el problema del tratamiento a dar a los mismos con el fin de preservar la masa patrimonial de posibles distribuciones injustificadas. La solución que plantea la normativa internacional, ha sido la de trasladar o no a la cuenta de resultados las cuantías derivadas de alteraciones valorativas debidas a la aplicación del criterio de valor razonable sobre el patrimonio existente cuando ello se traduzca en un incremento patrimonial y ello en función del tipo de elemento y del destino que el mismo tenga en el seno de la entidad, siendo el teórico beneficio reconocido contablemente bien en la cuenta de resultados (Statement of Financial Performance), o bien en el estado de variación de neto (Statements Changes in Net Assets/Equity), salvaguardándose así las necesidades informativas del sistema sin poner en peligro la sustancia de la entidad²⁰.

Si bien en el marco público en el que nos movemos la problemática del resultado patrimonial no tiene la importancia que presenta en el empresarial, la traslación del planteamiento del IPSASB al campo de las entidades locales públicas españolas no dejará, en su caso, de tener sus repercusiones, aunque sólo sea por la necesidad de someter a un universo complejo de inmovilizados materiales a un no menos complejo problema valorativo.

Otro aspecto con repercusión en el cálculo del resultado viene derivado del ya citado concepto de activo, ya que el mismo impide considerar como activables los gastos originados por la compra de un elemento del activo fijo, debiendo ser tratados como gastos corrientes del ejercicio, y alterando con ello el valor global adjudicado al bien y, por tanto, las cuotas anuales de amortización que del mismo se derivan.

De manera simétrica, por iguales motivos, definición de los elementos patrimoniales, si bien en este caso de pasivo, el concepto de éste impediría dar de alta como gastos sumas que en la actual práctica contable española se acogen bajo el paraguas de las provisiones para riesgos y gastos, y que por no ser obligaciones presentes o probables, o por no poderse cuantificar con fiabilidad su cuantía, no podrían serlo bajo el enfoque IPSASB.

²⁰ Así, un instrumento financiero que la entidad mantiene para ser negociado en el mercado será valorado obligatoriamente por su valor razonable y los resultados no realizados correspondientes irán siempre a la cuenta de resultados. En cambio, en un inmovilizado material, de valorarse por el criterio de valor razonable, sus variaciones intertemporales al alza irán al estado de variación de neto, y a la baja a la cuenta de resultados.

4.3. Criterio de divulgación de información

La consideración del tercer factor que puede introducir diferencias entre dos sistemas contables, la información de hecho divulgada a través de sus estados, requiere considerar tanto cuales son los estados utilizados como la estructura y contenido informativo de los mismos.

La actual normativa pública local española articula, como ya hemos indicado, tres modelos contables para una mejor adaptación a las distintas situaciones que presentan las entidades locales, con lo que el comentario habrá de referir las diferencias informativas que entre los mismos se presentan.

En este punto, y sin olvidarnos de que nos movemos en el ámbito de las entidades públicas, creemos que procede analizar, paralela pero separadamente, el output informativo de carácter económico-patrimonial del de naturaleza presupuestaria. El hecho de no haber procedido de esta manera en los dos aspectos anteriores tiene su justificación en que el modo en el que se ejecuta el presupuesto viene determinado por normativas de carácter administrativo-hacendístico, enraizadas en la personalidad administrativa de cada estado, por lo que no procede ir más allá de considerar, como ya se ha hecho, las bases fundamentales del proceso, criterios de devengo o de caja, en tanto que determinantes de la información generada y, por tanto, susceptible de ser ofrecida²¹.

Por lo que al ámbito económico-patrimonial se refiere, el párrafo 19 de la IPSAS 1 establece que los informes financieros de la entidad estarán integrados por un estado de posición financiera (balance de situación), uno de resultados, uno de cambios en el patrimonio neto, uno de flujos de efectivo y unas notas (memoria) en las que, entre otras cuestiones, se hará referencia a los cambios significativos que la entidad realice en su política contable. Este párrafo está afectado por el proceso de actualización instrumentalizado a través de la ED 27 el cual propone que cuando la entidad pública esté obligada a hacer públicos sus presupuestos aprobados, ésta deba de informar de un modo comparado entre las cifras presupuestarias y las cuantías finales reales, bien sea añadiéndose columnas para los datos presupuestarios a los estados financieros que corresponda o bien añadiéndose un nuevo estado financiero específico.

²¹ El IPSASB solo considera la información a ofrecer según el método seguido, de caja o devengo, sin entrar en ninguna otra consideración del proceso.

Antes de entrar en los contenidos informativos básicos de los mismos, en comparación con la norma local española, es necesario resaltar que uno de los estados primarios según la normativa IPSASB, el estado de flujos de efectivo (Cash Flow Statement), no figura entre la documentación a elaborar por nuestras entidades locales grandes y medianas, dado que a pesar de que en el PGCP si se incluye dicho estado como un punto de la memoria, al adaptarse al ámbito local no se ha considerado su inclusión. En esta decisión parece haberse seguido la línea marcada por el PGC para la empresa privada de 1.990, en el que se optó por seguir la línea iniciada con el Plan de 1.973 de decantarse por el un estado de origen y aplicación de fondos con el formato de Cuadro de Financiación, postergando la información sobre los flujos plenamente líquidos, a pesar de las tendencias internacionales ya entonces en desarrollo. La política de compatibilizar ambos estados seguida en el PGCP de 1994 no ha tenido continuidad. Habida cuenta que un estado informativo de flujos de efectivo está también incluido entre los estados que el IASB establece que han de elaborar las empresas, y la inmediata traslación de esa normativa a España, por la reforma del presente PGC de 1.990, parece lógico pensar que por esta vía terminará por incorporarse a la documentación a elaborar por nuestras corporaciones locales grandes y medianas, dado el seguidismo de la normativa contable pública de la privada.

Sin embargo, las corporaciones locales de menor tamaño y que apliquen el modelo Básico, al establecerse para ellas un modelo contable de partida simple y criterio de caja, entre la escasa información que han de elaborar precisamente se encuentra un estado de flujos de efectivo. Esta posición es coherente con la mantenida por el IPSASB cuando a través de la “Cash Basis IPSAS” indica que las entidades que se hayan decantado por una contabilidad con base de caja deberán de elaborar un estado de cobros y pagos en efectivo.

El estado en el que se recogen los flujos netos de tesorería propuesto por el IPSASB, en su IPSAS 2 “Cash Flow Statements” (IFAC, 2000b), recoge la filosofía del IASB de presentación de esta información en un estado financiero primario, al justificar su utilidad: para ayudar a los usuarios a predecir las necesidades futuras de efectivo de la entidad; para analizar la capacidad de ésta para generar flujos de efectivo en el futuro y para financiar los cambios que se produzcan en el alcance y naturaleza de sus actividades; como medio sobre el que sustentar la rendición de cuentas por los flujos de entrada y salida de efectivo durante el ejercicio; como medio para la evaluación de los cambios en los activos netos/patrimonio neto, su estructura financiera (liquidez y solvencia) y su capacidad para adaptarse a la evolución de las circunstancias y a las oportunidades; y como medio de comparabilidad

espacial al eliminar los efectos de los distintos tratamientos contables para las mismas transacciones y hechos económicos (IPSAS 2; Par. 5, 6 y 7).

Centrándonos el contenido informativo concreto de los diversos estados, y comenzando por el balance de situación, el criterio básico clasificatorio de activos y pasivos se realiza entre partidas corrientes y no corrientes²², concepto ligado al papel de los mismos en la actividad de la entidad como determinante del tiempo que cada elemento va a permanecer en el seno del organismo, lo que conduce a una parcial identificación de corrientes con circulante y no corrientes con inmovilizados, en sus equivalentes denominaciones en el balance de situación español. Sin embargo, el criterio IASB tiene un matiz económico que supera al rígido criterio temporal español, ya que un activo/pasivo habrá de ser considerado corriente en tanto cumpla una función directamente ligada al ciclo de actividad normal de la entidad, aún en el caso de que ello conlleve una permanencia en la misma que vaya mas allá de los doce meses desde la fecha de elaboración del estado, aunque se considere tal plazo como el habitualmente recoja a la mayoría de los activos/pasivos de dicha naturaleza.

Mas allá de lógicas diferencias de forma (inversión del orden clasificatorio de las partidas en atención a su liquidez, reconocimiento directo de las depreciaciones en las partidas afectadas) y teniendo presente las divergencias fruto de las discrepancias conceptuales ya comentadas (gastos a distribuir, provisiones para riesgos y gastos, provisiones compensatorias/provisiones como pasivos), la mayor disparidad informativa entre la propuesta de estado de situación financiera del IPSASB y el balance de situación establecido para las entidades locales por la normativa española, más allá de ciertas posturas discrepantes de inclusión/exclusión ya comentadas (inversiones destinadas al uso general) que pueden afectar sensiblemente al volumen de los activos a incluir, reside en las distintas bases valorativas sobre las que los mismos se construyen: coste histórico versus coste histórico/valor razonable, que pueden hacer cambiar drásticamente la imagen que del patrimonio de la entidad local se ofrezca según se aplicase uno u otro criterio.

Por lo que a la cuenta de resultados se refiere, lo primero que procede es recordar la ya señalada circunstancia derivada de la aplicación en el ámbito IPSASB del criterio valorativo de valor razonable, que no es otro que la existencia de un nivel de resultados conceptualmente más amplio, que en una buena medida no están realizados y que de ser positivos no se recogerán en la cuenta de resultados sino en el estado de cambios en el patrimonio neto. En

²² Si bien se establece con carácter potestativo, a través de los diversos desarrollos contenidos en las IPSAS se hace referencia a esta distinción incluyéndose en el modelo de estado propuesto.

consecuencia, mientras que en la realidad española la cuenta de resultados es la única que recoge conceptos de tal naturaleza patrimonial, en el ámbito de la IPSASB esta facultad está compartida con el referido estado de variación de neto, en el cual se registrarán, como norma general²³, resultados positivos no realizados.

Podría indicarse también que además de los dos modelos de cuenta de resultados, por funciones y por naturaleza, propuestos por la IPSAS 1, mientras que la normativa española la presenta solamente por naturaleza, hay otra diferencia de presentación con trascendencia informativa, la existencia de escalones en el resultado según el modelo IPSASB. La IPSAS 1 distingue en un primer nivel los ingresos y gastos de las operaciones que conducen a un resultado neto por operaciones a los que se incorporan, en un segundo escalón, los costes financieros y las ganancias por ventas de inmobilizaciones que dan un segundo resultado, Superávit o Déficit antes de partidas extraordinarias para, tras incorporar éstas, obtener el Superávit o Déficit neto del ejercicio. Con independencia de la concreción por la que ha optado inicialmente el IPSASB, coincidente con la corriente de opinión que defiende la utilidad de una cuenta de resultados con cifras parciales sucesivas (Pina y Torres, 1999), entre las modificaciones a la IPSAS 1 contenidas en el ED 26, se encuentran unos modelos de cuenta de resultados tanto por naturaleza como por función en los que al no procederse a la clasificación de las partidas de ingresos y gastos, solamente aparece una única cifra indicando el déficit o superávit de periodo, de igual modo que la actual versión española.

Como ya se ha indicado, la aplicación del criterio del valor razonable para las valoraciones segunda y posteriores que establece el IPSASB conduce a la necesidad de buscar la mejor manera de informar acerca de una serie de resultados positivos que, por serlo y no estar realizados, se considera no apropiado su traslado a la cuenta de resultados, a pesar de tener la consideración conceptual de tales. Para cumplir con esa labor informativa la IPSAS 1, siguiendo los pasos del IASB, propone un estado de cambios en el patrimonio neto, en el que se recogen, debidamente agrupados, los distintos conceptos que, no siendo objeto de incorporación a la cuenta de resultados, tienen esta consideración para, conjuntamente con la cifra de ahorro o desahorro neto del periodo procedente de la cuenta de resultados, las alteraciones derivadas de los cambios en las políticas contables, la rectificación de errores de ejercicios anteriores y las diferencias de conversión, explicar el movimiento que ha

²³ Existen resultados positivos no realizados, fruto de la aplicación del criterio del valor razonable, que según el IPSASB deben recogerse en la cuenta de resultados, como son los derivados de instrumentos financieros mantenidos por la entidad con el fin de negociarlos en el mercado.

experimentado el neto patrimonial durante el periodo. Lógicamente, ni en la normativa pública general ni local española existe este estado, al venir derivado en parte de la existencia del criterio del valor razonable.

Pasando al estado de flujos de tesorería, el cual como ya se ha indicado no figura en la normativa contable pública local española aunque sí en el marco contable público general, cabe destacar la diferencia que presenta esta cuenta anual en la corriente internacional con respecto al propuesto por el plan marco público español. Siguiendo los criterios establecidos por las normas internacionales de carácter privado, la IPSAS 2 presenta dicho estado de modo que se informe acerca de los flujos de efectivo habidos durante el periodo, debiendo quedar clasificados por actividades de gestión, de inversión y de financiación (Par.18; IPSAS 2), mientras que la normativa marco española, si bien diferencia las operaciones de gestión, deja el resto de los flujos de caja clasificados según su agrupación de naturaleza patrimonial.

Con respecto a la información de carácter presupuestario a difundir en los estados anuales, cabe destacar que en la actualidad solamente a través del indicado ED 27, elaborado siguiendo algunas de las recomendaciones de la comisión creada por el IPSASB y encargada de la elaboración del Research Report “Budget Reporting” (IFAC, 2004), se hace referencia de modo expreso a estos aspectos, en la medida en que la misma debe de complementar la información que se recoge en los estados financieros primarios, bien de la IPSAS 1 cuando la entidad sigue el criterio contable de devengo para su información económico patrimonial, o bien complementando los recogidos en la Cash Basis IPSAS cuando para ésta se aplique el criterio de caja.

En este sentido, la entidad deberá presentar una comparación entre las cifras actuales de los estados financieros y las cifras presupuestarias como un estado financiero adicional y por separado o en su caso añadiendo las columnas que correspondan a los estados financieros primarios IPSAS²⁴ (ED 27; Par. 15), indicándose por niveles de control legal las cifras iniciales y finales presupuestarias, las cifras actuales bajo un criterio comparable y por medio de las notas complementarias la explicación de las diferencias materiales entre las cifras presupuestarias y las actuales, salvo que estas diferencias queden explicadas en otros documentos contables públicos, en cuyo caso deberá hacerse referencia a los mismos en la memoria (ED 27; Pár. 12).

²⁴ Para ello será necesario que se siga el mismo criterio contable (Devengo o Caja) para la información presupuestaria y económico financiera y además se mantenga una misma estructura clasificatoria.

Puesto que el criterio sobre el que se sustenta la contabilidad presupuestaria no tiene por que ser coincidente con el de la contabilidad económico-patrimonial y dado que esta información debe estar en una base contable homogénea, de modo que se permita la comparabilidad (ED 27; Pár. 27), la reconciliación entre las cifras actuales y la información presupuestaria se deberá hacer de modo que si la entidad sigue el criterio de caja para la información patrimonial, aquella resultará de la comparación de cobros y pagos; si por el contrario, la entidad sigue para la elaboración y difusión de la información económico-patrimonial el criterio de devengo propuesto por el IPSASB, se reconciliarán las cifras de gastos e ingresos económicos y las cifras pagos y cobros por operaciones de gestión, inversión y financiación si sus presupuestos siguen el criterio contable de devengo, conciliándose únicamente las cifras pagos y cobros por operaciones de gestión, inversión y financiación si sus presupuestos siguen un criterio contable distinto del de devengo (ED 27; Par. 44).

La normativa que rige la elaboración y presentación de la información externa correspondiente a las administraciones públicas en España, entre las que se encuentran las Entidades locales establece que se presente además de la información patrimonial y económica, otra de carácter presupuestario (estado de liquidación del presupuesto y otra información presupuestaria de desarrollo a suministrar en la memoria). Las normas elaboradas en el seno del IPSASB se centran básicamente en información de carácter económico-patrimonial no abordando inicialmente los aspectos presupuestarios. Ahora bien, con la publicación del ED 27 este organismo internacional ha iniciado una línea de trabajo en el ámbito presupuestario, que ha tenido su continuación con el ED 28 y que de acuerdo con lo señalado en el apartado del ED 27 dedicado a los propósitos del mismo, existe una clara intención de considerar y en su caso profundizar, mediante la elaboración de las correspondientes IPSAS, en los aspectos relativos a la información presupuestaria a publicar.

5. COMENTARIO FINAL

La nueva filosofía de gestión de los recursos económicos en las entidades públicas ha supuesto el traslado al seno de las mismas de una serie de conceptos e instrumentos utilizados en el ámbito de la empresa privada, así como de las tendencias de cambio imperantes en el mismo. Uno de ellos, derivado de las necesidades que los mercados financieros internacionales presentan, es el actual proceso de armonización internacional de la información económico-financiera emitida por las empresas y necesaria para el adecuado

proceso de toma de decisiones por parte de los distintos actores intervinientes en el funcionamiento del sistema económico.

El desarrollo del proceso de homogeneización de los outputs informativos procedentes de las distintas administraciones públicas existentes en los diversos países presenta peculiaridades propias derivadas de los rasgos que distinguen a estas entidades de las incluidas en el sector privado, tanto de índole jurídico, como de gestión, objetivos y campo de actividades. Ello no ha obstado para que las líneas maestras que guían el mencionado proceso de armonización internacional en el ámbito empresarial estén siendo objeto de un seguimiento cuasi-mimético en el sector de las entidades de naturaleza pública, si bien el proceso se encuentra hoy en día en un estado de aplicación muy incipiente.

En el caso de las entidades locales españolas, la normativa que rige su proceso de emisión de información externa en el ámbito económico, al configurarse a partir de la normativa pública general, y verse ésta a su vez profundamente influenciada por las líneas maestras seguidas por el ámbito empresarial, parece verse abocada a seguir el camino marcado por aquélla, si bien, y como ha venido sucediendo a lo largo de toda su historia, con un significativo retraso y viéndose afectada por las lógicas peculiaridades diferenciales que presenta el sector público local frente al empresarial privado, tanto por lo que se refiere a los aspectos mas importantes sobre los que informar, las condiciones jurídico-administrativas en las que se mueve y la diversas necesidades informativas que presentan los destinatarios de las informaciones generadas.

El proceso evolutivo referido, enfocado desde una perspectiva interna española, se ve potenciado por darse la circunstancia que el motor que empuja el proceso de armonización internacional en el sector empresarial, el IASB, ejerce una influencia muy significativa sobre las líneas a seguir por el ente que promueve la homogeneización en el ámbito de las administraciones públicas, el IPSASB, sección autónoma del IFAC, convergiendo y potenciándose, en consecuencia, su influencia sobre las líneas de evolución del contenido y formato de la información económica a facilitar por nuestras entidades públicas en general y locales en particular.

La situación que actualmente presenta la normativa contable pública local española se caracteriza por estar constituida por unas disposiciones de muy reciente aplicación que, sin embargo, y como ya ha sucedido con anterioridad en este ámbito, surgen con un retraso tan considerable frente a la evolución que presenta los sectores público general y empresarial que podría decirse que su virtualidad practica se ve sensiblemente menoscabada, en tanto que su

último y básico antecedente, el Plan General de Contabilidad para la empresa privada, aprobado en 1990, se encuentra en proceso obligado de reforma, impelida la misma en último extremo, por los mismos posicionamientos doctrinales que animan el proceso de reforma en el ámbito de las administraciones públicas.

Por todo ello, las actuales diferencias informativas que cabe observar entre la realidad normativa local pública española y la que presenta la doctrina del IPSASB, la cual se encuentra en un momento de sensible cambio evolutivo, son en una parte importante, aunque no única ni acaso primordial, reflejo de las diferencias que presenta la postura de la realidad contable empresarial española frente a la doctrina IASB y, en consecuencia, cabe pensar que el inmediato y obligado proceso de convergencia que la norma privada española va a efectuar hacia el mencionado organismo internacional, va a suponer en un plazo, de amplitud incierta al venir determinado por variables de muy amplia influencia, un sensible acercamiento del marco informativo al que se van a ver sometidas las entidades locales públicas españolas a las corrientes actualmente vigentes en el panorama contable mundial.

REFERENCIAS

Arnaú Bernia, V.J. (1991): *Manual de Presupuestos de las Entidades Locales*. Marcial Pons. Madrid.

Barton, A. D. (1999): "Public and Private Sector Accounting- The Non-Identical Twins". *Australian Accounting Review*. Vol. 9. Nº 2. pp. 22-31

Cea García, J.L. (2005): *El marco conceptual del modelo contable IASB: Una visión crítica ante la reforma de la contabilidad española*. Centro de Estudios Financieros. Madrid.

Gonzalo Angulo, J.A. (2003): "Principales cambios que suponen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) respecto al Plan General de Contabilidad (PGC)". 5campus.org. Contabilidad Internacional. <<http://www.5campus.org/leccion/niif> >

International Federation of Accountants (IFAC) (2000a): IPSAS 1, *Presentation of Financial Statements*. International Public Sector Accounting Standard Board. www.ifac.org

- (2000b): IPSAS 2, *Cash Flow Statements*. International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB). www.ifac.org

- (2000c): Study 11, *Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*. (IPSASB). www.ifac.org

- (2001a): IPSAS 15, *Financial Instruments: Disclosure and Presentation*. (IPSASB). www.ifac.org

- (2001b): IPSAS 16, *Investment Property*. (IPSASB). www.ifac.org

- (2001c): IPSAS 17, *Property, Plant and Equipment*. (IPSASB). www.ifac.org
- (2001d): IPSAS 19, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. (IPSASB). www.ifac.org
- (2002): Study 14, *Translation to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*. (IPSASB). www.ifac.org
- (2003): Cash Basis IPSAS: *Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting*. (IPSASB). www.ifac.org
- (2004): *Budget Reporting*. Research Report. (IPSASB). www.ifac.org
- (2005a): ED 26, *Improvements to International Public Sector Accounting Standards*. (IPSASB). www.ifac.org
- (2005b): ED 27, *Presentation of Budget Information in Financial Statements*. (IPSASB). www.ifac.org
- (2005c): ED 28, *Disclosure of Financial Information about the General Government Sector*. (IPSASB). www.ifac.org

López Hernández, A. M. (1996): *La Contabilidad Pública en el Subsector de la Administración Local*. ICAC. Madrid.

Lucuix García, I: (2002): “Los métodos de reconocimiento de las transacciones como base del sistema contable público”; en Sierra Molina, G.; Ruiz García, E. (coord.): *La contabilidad y el control de la gestión pública*. Ed. Cívitas. Madrid. Pp: 95-131.

Lüder, K.(1997): “Accounting and financial Reporting of Local Governments in Germany and Continental Europe: On going Changes of Principles and Practices”. Seminario sobre contabilidad pública en las Administraciones Locales. Generalidad de Cataluña – Escuela de Administración Pública. Barcelona

Martín Rodríguez, A.; Cabello Jurado, M.A. (1985): *Las Haciendas Locales de la provincia de Granada 1940-1983.Un análisis económico*. Instituto de Desarrollo Regional de la Universidad de Granada. Granada.

Montesinos Julve, V. (2002): Situación y reforma de la contabilidad pública en España: análisis desde una perspectiva autonómica; en Sierra Molina, G.; Ruiz García, E. (coord.): *La contabilidad y el control de la gestión pública*. Ed. Civitas. Madrid. Pp: 31-52.

Navarro Galera, A.; Rodríguez Bolívar, M.P. (2004): “Análisis de la utilidad del *fair value* para la valoración de activos de las administraciones públicas españolas”. *Revista de Contabilidad*. Vol.7, nº 13. Enero-junio.

Pina Martínez, V.; Torres Prada, L. (1999): *Análisis de la información externa, financiera y de gestión de las Administraciones Públicas*. 2ª ed. ICAC. Madrid.

Ramón Fernández, T.; Santamaría Pastor, J.A. (1977): *Legislación Administrativa Española del siglo XIX*. Instituto de Estudios Administrativos. Madrid.

Sutcliffe, P. (2001): "The Challenges for State and Local Governments in the Twenty-First Century". Paper. International Forum on State and Local Governments. Accounting and Reporting. Mayo. Malaysia.

Sutcliffe, P. (2002): "The Development of Internacional Public Sector Accounting Standards". Paper. World Congress of Accountants. Noviembre. Hong Kong.

Ward, G. (2005): "Serving the Public Interest". Intervención en la Conferencia Anual del Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. Junio. Manchester.