

## **DEL ÁMBITO PRIVADO AL ÁMBITO PÚBLICO: LAS CONTINGENCIAS POR GRANDES REPARACIONES Y RESPONSABILIDADES**

Javier de León Ledesma, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

José Andrés Dorta Velásquez, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

Adolfo Dodero Jordán, Ayuntamiento de Móstoles (Madrid)

### RESUMEN

Mediante sendas Órdenes Ministeriales de 23 de noviembre de 2004 se aprobaron las Instrucciones de contabilidad para las entidades locales correspondientes a los modelos Básico, Simplificado y Normal, así como los correspondientes anexos que incorporan los Planes de Contabilidad Simplificado y Normal. Ambos Planes tienen su origen en la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública de 1994 (PGCP) a las peculiaridades propias del ámbito local.

Las Instrucciones de Contabilidad permiten suministrar a los diferentes usuarios información relativa a la gestión del presupuesto de gastos e ingresos, así como información de índole no presupuestaria, abarcando con ello ambos ámbitos. Entre las especificidades del modelo Normal debe citarse la posibilidad de utilizar provisiones para riesgos y gastos, concretamente para *grandes reparaciones* y para *responsabilidades*; como partidas procedentes de la contabilidad de la empresa, de contenido marcadamente patrimonial, surgen como consecuencia de la existencia de una pérdida potencial, sin incidencia presupuestaria puesto que, aún habiéndose devengado la potencialidad del gasto en el ejercicio corriente, es previsible que la obligación de pago, en su caso, se genere en otro ejercicio posterior.

El presente trabajo tiene como objetivo fundamental el estudio de estas provisiones; previamente, se definen las características principales del nuevo marco contable.

**PALABRAS CLAVE:** PGCP, Modelo Normal, Administración Local, provisiones, riesgos

### ABSTRACT

Through paths of Ministerial Command Orders of 23 November 2004, the Accounting Instructions were approved for Local Entities corresponding to the Basic, Simplified and Normal Models, as well as the corresponding annexes which incorporate the Simplified and Normal Accounting System. Both plans have their origin in the adaptation of the 1994 Public Accounting System to the typical peculiarities of the local area.

The Accounting Instructions allow to provide the different users information relative to the management of costs and income budget, as well as information of non budgetary nature, coping with both areas. Amongst the specificity of the Normal Model should cite the possibility of using provisions for risks and costs, more specifically for major reparations and for responsibilities; as entry items from the company's accounting, of

markedly patrimonial content, arise as a consequence of the existence of a potential loss, without budgetary incidence since, even on having accrued the potentiality of the cost in the current accounting period, the payment obligation is foreseeable, in its case, is generated in another subsequent accounting period.

The present work has as a fundamental objective the study of these provisions; previously, the main characteristics of the accounting scope.

KEY WORDS: Contingencies, Accounting System, Normal Model, Local Authority, provisions, risks.

## 1. INTRODUCCIÓN

El marco normativo de la Contabilidad pública española, integrado principalmente por la serie de Documentos sobre principios contables públicos de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, publicados a principios de los noventa, así como por el Plan General de Contabilidad Pública de 1994 (en adelante, PGCP), exigió, sin lugar a dudas, la revisión del sistema de información contable vigente en la Administración Local desde 1990.

El ámbito profesional y académico no era ajeno a esta circunstancia (véanse, entre otros, por orden cronológico, los trabajos de Estrada *et al.* (1994), Estrada (1995), López (1996), Brusca (1997), González-Salas (1999), González (2000) y Nicolás Bravo (2003)), siendo cada vez más las voces que instaban a la más que necesaria modernización del modelo contable público local, reduciendo con ello el *gap* existente entre el obsoleto sistema legalmente establecido desde 1990 y el que, como modelo ideal, debería existir.

Como consecuencia de ello, desde la Intervención General de la Administración del Estado (en lo sucesivo, IGAE) se llevaron a cabo los oportunos trabajos para la concreción del futuro régimen contable local, finalizando la labor a través de la publicación en diciembre de 2004 de las Órdenes Ministeriales, de 23 de noviembre de 2004, por las que se aprueban las Instrucciones de contabilidad de los modelos Básico, Simplificado y Normal.

De todos ellos, el modelo Normal constituye su principal aportación, suministrando a los usuarios información relativa a la gestión y liquidación del presupuesto de gastos y de ingresos, así como de carácter no presupuestario.

Entre las cuentas propias del modelo Normal se encuentran las provisiones para riesgos y gastos, concretamente, para grandes reparaciones y para responsabilidades; como partidas de naturaleza patrimonial procedentes de la contabilidad empresarial, surgen como consecuencia de la existencia de una pérdida potencial y, por ello, sin incidencia presupuestaria, puesto que tan sólo procedería su imputación en el momento del reconocimiento de la obligación de pago.

El presente trabajo tiene como objetivo fundamental el estudio de estas provisiones, siendo conveniente definir previamente las características principales del nuevo paradigma contable, así como los modelos que lo sustentan, haciendo especial referencia al citado modelo Normal.

## 2. LAS NUEVAS INSTRUCCIONES DE CONTABILIDAD PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo de 2004, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, recoge las líneas básicas –contenidas en la extinta Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas Locales– a las que ha de adaptarse la contabilidad de las entidades locales y de sus organismos autónomos, atribuyendo al Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta de la IGAE, su desarrollo normativo. A este respecto, el artículo 203.1 del mencionado texto refundido establece que corresponderá al citado Ministerio:

*“a) Aprobar las normas contables de carácter general a las que tendrá que ajustarse la organización de la contabilidad de los entes locales y sus organismos autónomos.*

*b) Aprobar el Plan General de Cuentas para las entidades locales, conforme al Plan General de Contabilidad Pública.*

*c) Establecer los libros que, como regla general y con carácter obligatorio, deban llevarse.*

*d) Determinar la estructura y justificación de las cuentas, estados y demás documentos relativos a la contabilidad pública”.*

Por su parte, el apartado 2 del citado artículo 203 establece que *“serán objeto de tratamiento contable simplificado aquellas entidades locales cuyas características así lo requieran y que serán fijadas reglamentariamente por el Ministerio de Economía y Hacienda”.*

En este sentido, en diciembre de 2004 se publican las Órdenes Ministeriales, de 23 de noviembre de 2004, por las que se aprueban las Instrucciones de contabilidad de los modelos Básico, Simplificado y Normal; en los dos primeros casos, como cumplimiento de lo establecido en el artículo 203.2, anteriormente citado. Con ello, IGAE pretende dar la respuesta adecuada a la serie de necesidades informativas que se originan habitualmente en un subsector tan heterogéneo del sector público español como es el local.

El modelo contable imputable a cada entidad y organismo autónomo surge de la combinación de dos variables de carácter cuantitativo, población y volumen del Presupuesto, tal y como muestra el cuadro 1, si bien, como se indicará con posterioridad, existen otra serie de restricciones de naturaleza cualitativa que influirán en el modelo a adoptar.

**Cuadro 1. Asignación de los nuevos modelos contables por población y presupuesto<sup>1</sup>**

<b>POBLACIÓN Y PRESUPUESTO DE INGRESOS</b>	<b>HASTA 300.000 EUROS (Hasta 50 millones ptas. aprox.)</b>	<b>MÁS de 300.000 – HASTA 3.000.000 EUROS (Más de 50 - Hasta 500 millones ptas. aprox.)</b>	<b>MÁS de 3.000.000 EUROS (Más de 500 millones ptas. aprox.)</b>
<b>HASTA 5.000 hab.</b>	<b>BÁSICO</b>	<b>SIMPLIFICADO</b>	<b>NORMAL</b>

<sup>1</sup> La flexibilidad de los nuevos modelos contables permite que las entidades locales puedan optar por un modelo más complejo que el que les corresponda por razón de población y presupuesto, en cuyo caso éste se aplicará en su integridad.

<b>MÁS de 5.000 hab.</b>	<b>DE 5.001 a 20.000</b>	<b>BÁSICO</b>	<b>NORMAL</b>	<b>NORMAL</b>
	<b>MÁS de 20.000</b>	<b>BÁSICO</b>	<b>NORMAL</b>	<b>NORMAL</b>

**Fuente:** Órdenes de 23 de noviembre de 2004, del Ministerio de Economía y Hacienda

A diferencia de las Instrucciones de 1990<sup>2</sup>, en esta nueva regulación contable planteada por la IGAE se considera que la variable población no es suficiente para la determinación de la dimensión de una Entidad Local ya que, como puede ocurrir, concretamente en el caso de los municipios turísticos, el volumen de servicios que presta puede superar al que le correspondería en función de las personas censadas en ella; de ahí que, a la hora de imputar cada uno de los citados nuevos modelos contables, se conjugue la población con la variable presupuesto. Ahora bien, en relación a ésta última, se hace preciso aclarar exactamente a qué nos estamos refiriendo; a este respecto, en primer lugar, entre el presupuesto ejecutado o el presupuesto aprobado, se considera más adecuado optar por el segundo, ya que de esta manera se permitirá a la Entidad realizar con la antelación suficiente el análisis para determinar si tiene que cambiar de modelo contable (Bravo, 2003). En segundo lugar, entre el presupuesto de gastos o de ingresos, se elige este último ya que en ningún caso puede ser inferior al primero. Por último, teniendo en cuenta que la forma elegida por las entidades locales para la prestación de servicios puede ser muy diferente, en algunos casos centralizada y en otros descentralizada, será preciso considerar el presupuesto consolidado, al integrar éste el presupuesto de la Entidad Local y los presupuestos y estados de previsión de los organismos autónomos y sociedades mercantiles dependientes de ella.

Ya en el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales* (2002: 217), se deja constancia de que, en la futura regulación contable, los criterios delimitadores (población y presupuesto) se van a seleccionar “*pensando en las entidades locales por excelencia, que son las de carácter territorial, en las que la población y el territorio son elementos esenciales de las mismas*”. Además, como señala Miaja *et al.* (1999: 122), “[l]a aplicación de los futuros modelos contables no va a ocasionar, a buen seguro, los problemas de orden práctico de los primeros años de aplicación del sistema de información contable vigente, pues, sin dejar de valorar los esfuerzos que van a tener que llevar a cabo las entidades locales, en esta ocasión se trata de una renovación de un sistema conocido y no de ruptura con él”.

## 2.1. Modelo Básico

Podrán optar por este modelo aquellas entidades de muy pequeña dimensión –entidades locales básicas<sup>3</sup>– que cumplan con la limitación expuesta en el cuadro 1, siempre que no existan organismos autónomos, sociedades mercantiles o entidades públicas empresariales dependientes de las mismas –restricción cualitativa–. Además, ante un aumento en el nivel de Presupuesto que implique un exceso sobre el límite establecido para su

<sup>2</sup> Éstas son, la Instrucción de contabilidad aplicable a las Entidades Locales de ámbito territorial con población igual o superior a 5.000 habitantes, y la Instrucción de contabilidad simplificada para aquellas Entidades Locales con población inferior a 5.000 habitantes.

<sup>3</sup> Según la Ley 7/1985 de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (en lo sucesivo, LBRL), en sus artículos 1.1 y 11.1, el Municipio se define como “la Entidad local básica de la organización territorial del Estado”, constituyéndose, según el artículo 1.1 de la citada Ley como cauce inmediato de participación ciudadana en los asuntos públicos, que institucionaliza y gestiona con autonomía los intereses propios de las correspondientes colectividades.

aplicación, se fija un periodo de tres años durante el que se ha de mantener dicho incremento, al objeto de eliminar la incidencia de posibles circunstancias económicas de carácter coyuntural.

Pese a considerarse como tal, apenas podrá calificarse como modelo contable, debido a la escasez y el carácter mínimo de las normas que lo van a definir. Este modelo tiene su razón de ser en hacer posible que las entidades de muy pequeña dimensión puedan cumplir por sí mismas con sus obligaciones contables, cuando los servicios provinciales o autonómicos no puedan prestarles colaboración en esta materia.

Su aplicación no requerirá de medios personales y materiales diferentes de los empleados en el control de una economía de naturaleza doméstica, materializándose a través del registro por partida simple de las operaciones con incidencia patrimonial, siguiendo durante el ejercicio el criterio de caja. Al final del período, el modelo habrá de suministrar la Cuenta de la propia entidad, estando compuesto este estado por las siguientes partes: a) Liquidación del Presupuesto; b) Información sobre ejecución presupuestaria; c) Información sobre Tesorería; d) Información sobre endeudamiento; y, e) Información sobre operaciones no presupuestarias.

Hay que destacar que más del 60% de los entes locales españoles cuenta con una población de derecho inferior a 5.000 habitantes, cifra que se sitúa en el 80% si se hace referencia exclusivamente a los municipios como entidad territorial básica. En relación a estos últimos, como indica González-Salas (1999), *“[n]o se puede ignorar y es preciso recordar el gran número de municipios que configuran la Administración Local Española de los cuales un 61% del total tienen una población de derecho inferior a los 1.000 habitantes, y administran unos recursos inferiores al 5% sobre el total de los disponibles por todos los entes locales españoles, municipios que no pueden afrontar, con un mínimo de rigor, debido a sus carencias de recursos humanos y materiales, la implantación y seguimiento de la actual Instrucción de Contabilidad que está fundamentada en la rendición de unas cuentas que proporcionan una información superior a sus necesidades”*.

## 2.2. Modelo Simplificado

Su ámbito de aplicación está constituido por las siguientes entidades: a) como indica el cuadro 1, por aquellas cuyo Presupuesto supere los 300.000 euros pero no exceda de 3.000.000 euros, y cuya población no supere los 5.000 habitantes; b) dado el carácter voluntario del modelo básico, por aquellas entidades territoriales básicas cuyo Presupuesto no exceda de 300.000 euros, cualquiera que sea su población; y, c) por aquellas comarcas, mancomunidades, entidades de ámbito territorial inferior al municipio, ..., cuyo Presupuesto no exceda de 3.000.000 euros. En cuanto a los organismos autónomos locales dependientes de la entidad local propiamente dicha, éstos aplicarán el modelo contable que adopte la misma. Cuando las entidades que apliquen la presente Instrucción dejen de cumplir los requisitos cuantitativos establecidos, sólo vendrán obligadas a aplicar la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, si dicha circunstancia se mantiene durante tres ejercicios consecutivos; el nuevo modelo contable se aplicará, en todo caso, por ejercicios completos.

Las sociedades mercantiles dependientes de entidades locales que apliquen esta Instrucción, adaptarán su contabilidad a las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil y al Plan General de Contabilidad para la empresa privada, siéndoles de aplicación esta Instrucción sólo en lo que se refiere a rendición de cuentas a los órganos de control externo.

Considerado como el heredero del tratamiento contable especial simplificado de 1990, a diferencia del modelo básico emplea para el registro de los diferentes acontecimientos, presupuestarios o no, el método de la partida doble, así como el criterio de devengo. Consecuencia de ello, anexo a la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local se incluye el *Plan de Cuentas Local simplificado*, el cual queda estructurado en cinco partes: principios contables públicos, cuadro de cuentas, definiciones y relaciones contables, cuentas anuales (Balance, Cuenta de resultado económico-patrimonial, Estado de Liquidación del Presupuesto y Memoria) y normas de valoración.

### 2.3. Modelo Normal

Deben aplicar las normas contenidas en la presente Instrucción: a) los municipios cuyo presupuesto exceda de 3.000.000 euros, así como aquellos cuyo presupuesto no supere este importe pero exceda de 300.000 euros y cuya población sea superior a 5.000 habitantes; b) las demás entidades locales (diputaciones provinciales,...) siempre que su presupuesto exceda de 3.000.000 euros; c) los organismos autónomos dependientes de las entidades locales contempladas en los apartados anteriores; así como, d) las entidades locales incluidas en el ámbito de aplicación de la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local que opten por aplicar el modelo normal. En lo concerniente a los organismos autónomos dependientes, estos deberán aplicar la misma Instrucción de contabilidad que la entidad local de la que dependan. Las sociedades mercantiles dependientes de entidades locales que apliquen este modelo, han de adaptar su contabilidad a las disposiciones establecidas en el Código de Comercio y demás legislación mercantil y al Plan General de Contabilidad privado, siéndoles de aplicación esta Instrucción sólo en lo que se refiere a rendición de cuentas.

Al igual que sucede en el modelo simplificado, en el normal se registran los acontecimientos a través del método de la partida doble, empleando para tal fin el criterio de devengo; ahora bien, el modelo normal presenta una complejidad informativa presupuestaria y, fundamentalmente patrimonial, superior a la contenida en el modelo simplificado, consecuencia de tratarse de un plan contable que surge a partir de la Adaptación del PGCP de 1994 a las peculiaridades propias de la Administración Local, en términos de principios contables públicos, cuadro de cuentas adaptado, definiciones y relaciones contables, cuentas anuales y normas de valoración.

Una de las características específicas del modelo Normal, heredada del PGCP, es la posibilidad de utilización de provisiones para riesgos y gastos (para responsabilidades; para grandes reparaciones), cuyo origen se encuentra en el plan de contabilidad de la empresa de 1990.

En el siguiente epígrafe se analiza esta tipología de provisiones como integrante de la citada Instrucción de contabilidad, resaltando su carácter marcadamente patrimonial, así como su previsible incidencia presupuestaria futura.

## 3. LAS PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS EN LA CONTABILIDAD LOCAL: IMPLICACIONES PATRIMONIALES Y PRESUPUESTARIAS

En el artículo 188 de la Ley de Sociedades Anónimas (LSA), las provisiones para riesgos y gastos se conceptúan como aquellas que *“tienen por objeto cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas*

*o deudas que estén claramente especificados en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sea probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirán”.*

Según Omeñaca (1997: 388), si se analiza la definición dada por la LSA cabría distinguir dos aspectos fundamentales asociados a ésta, su finalidad y los requisitos que ha de cumplir:

- en cuanto a su finalidad: a) por un lado, cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior; por otro lado, cubrir pérdidas o deudas que estén claramente especificadas en cuanto a su naturaleza;
- en relación a los requisitos:
  - que sean gastos probables, *“cuya cuantía puede estar determinada o indeterminada; por ejemplo, litigios en curso, avales, garantías, atenciones de carácter social por orfandad o viudedad referentes al personal de la empresa...”*. Su contabilización como gasto a imputar al resultado del ejercicio deriva de lo contenido en el principio contable de prudencia valorativa<sup>4</sup>.
  - que sean gastos ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto; por ejemplo, *“despidos improcedentes o daños a terceros cuya cuantía esté pendiente de que sea fijada por los tribunales, estimación a priori de deudas tributarias, reparaciones o revisiones periódicas de inmovilizado...”*. Su registro como gasto a integrar en el cálculo del resultado del ejercicio deriva de lo contenido en el principio de prudencia valorativa, así como en el principio de devengo<sup>5</sup>.
  - que sean gastos ciertos pero indeterminados en cuanto a la fecha en que se producirán. Por ejemplo, *“pensiones de jubilación de los empleados, reparaciones o revisiones futuras (pero no periódicas)*

---

<sup>4</sup> En el plan contable de la empresa privada, este principio pone de manifiesto como *“únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos, se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles. En consecuencia, al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles, cualquiera que sea su origen. Cuando tales riesgos y pérdidas fuesen conocidos entre la fecha de cierre del ejercicio y aquella en que se establezcan las cuentas anuales, sin perjuicio de su reflejo en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias, deberá facilitarse cumplida información de todos ellos en la memoria. Igualmente, se tendrán presentes toda clase de depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio positivo como negativo”.*

Por su parte, el modelo Normal de la Adaptación, partiendo de lo contenido en el plan privado, así como de la importancia del presupuesto como elemento vertebrador de la gestión pública, establece: *“en relación a los ingresos, sólo deben contabilizarse los efectivamente realizados a la fecha de cierre del ejercicio; no deben contabilizarse aquéllos que sean potenciales o se encuentren sometidos a condición alguna. Por el contrario, de los gastos, deben contabilizarse no sólo los efectivamente realizados, sino también, desde que se tenga conocimiento de ellos, aquéllos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, con origen en el ejercicio o en otro anterior; a estos efectos deben distinguirse las pérdidas potenciales o reversibles de las realizadas o irreversibles. No obstante, de acuerdo con la normativa presupuestaria vigente, estos gastos contabilizados pero no efectivamente realizados, los riesgos y pérdidas, no tendrán incidencia presupuestaria, sólo repercutirán en el cálculo del resultado económico-patrimonial”.*

<sup>5</sup> Como establece el plan contable de la empresa privada en relación al principio del devengo, *“la imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos”.*

Por su parte, el modelo Normal conceptúa este principio en los siguientes términos: *“la imputación temporal de gastos e ingresos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos. Los gastos e ingresos que surjan de la ejecución del presupuesto se imputarán cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos administrativos. No obstante, al menos a la fecha de cierre del período, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos administrativos, también deberán reconocerse en la cuenta del resultado económico patrimonial los gastos efectivamente realizados por la entidad hasta dicha fecha. Si no puede identificarse claramente la corriente real de bienes y servicios se entenderá que los gastos o los ingresos se han producido cuando se reconozcan los incrementos de obligaciones o derechos, o las correcciones valorativas que afecten a elementos patrimoniales”.*

*del inmovilizado...".* Como en el caso anterior, su registro como gasto a incluir en el resultado del ejercicio se vincula a lo contenido en los principios de prudencia valorativa y de devengo.

A diferencia de las provisiones por correcciones valorativas –ya sea por depreciación (reversible) de bienes constitutivos del activo del balance, o por riesgo posible de insolvencia, parcial o total, de deudores de la entidad–, que se integran en el activo del balance compensando al elemento al que hacen referencia, las provisiones para riesgos y gastos se ubican en el pasivo, y no implican en ningún caso corrección valorativa, sino una obligación de pago futura, cierta, probable.

Como fondos que representan compromisos futuros, nacen como pérdida potencial de carácter patrimonial a imputar al resultado económico-patrimonial del ejercicio corriente, en cumplimiento de lo estipulado en el principio de prudencia y/o de devengo, desapareciendo cuando son atendidas las obligaciones en el momento de su vencimiento con cargo al presupuesto del ejercicio corriente, y por el importe ya conocido; por lo tanto, surgen como gasto patrimonial y no presupuestario, y desaparecen, salvo por aplicación de la provisión, como gasto presupuestario, en el momento de su aplicación a presupuesto.

El modelo Normal de la Adaptación distingue dos clases de provisiones para riesgos y gastos: para responsabilidades y para grandes reparaciones.

### **3.1 LAS PROVISIONES PARA GRANDES REPARACIONES**

Como señala Sáez Torrecilla (1995: 163) algunas entidades *“poseen ciertos elementos patrimoniales, pertenecientes a su inmovilizado material, que no pueden someterse a reparaciones continuas, sino que, por su naturaleza, han de ser objeto de grandes reparaciones cada cierto tiempo, a veces cada varios años”*. A este respecto, *“[e]stos activos van arrastrando deterioros que no justifican la retirada del servicio de los activos correspondientes. No obstante, cuando las prescripciones técnicas lo establecen, han de someterse a reparaciones generales, es decir, a grandes reparaciones”*. Indica el citado autor que no es razonable que el período contable en que se efectúa la gran reparación cargue con todo el coste, cuando, además, ese año ha debido quedar el elemento fuera de servicio algún tiempo; parece que lo aconsejable sería que para cada año en que ha estado funcionando el activo *“se compute como gasto una parte de esa reparación que se va a hacer después”* (principio de correlación de ingresos y gastos).

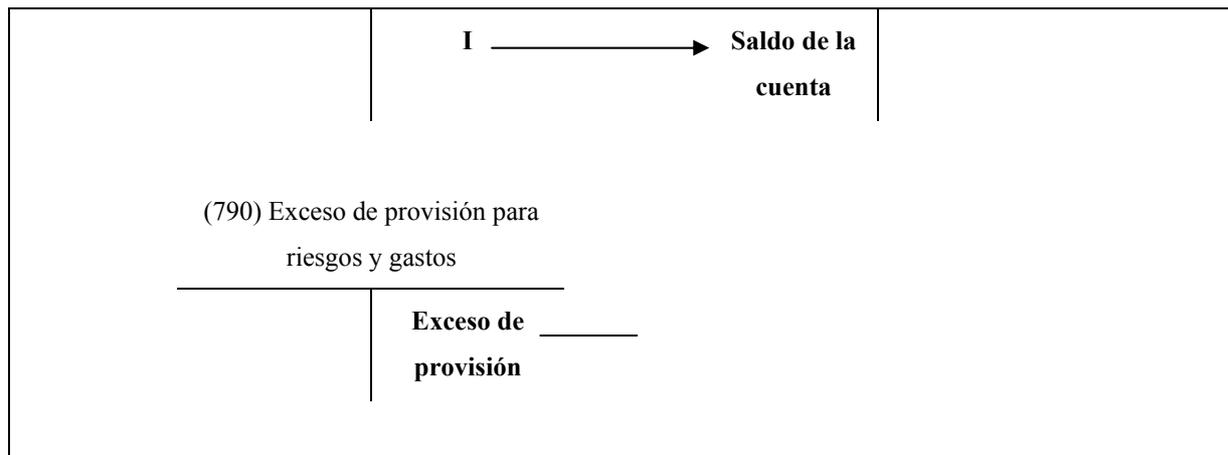
La Resolución de 30 de julio de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, establece en su norma 4ª denominada reparaciones y conservación del inmovilizado material, concretamente en su apartado 3.b), que la valoración de las reparaciones y conservación se ajustará a una serie de criterios, entre los cuales cabe destacar el siguiente:.... *“para aquellos activos inmovilizados que como consecuencia de su utilización durante varios ejercicios son objeto de reparación extraordinaria al finalizar el ciclo de explotación, y siendo este período superior a un año, se deberá de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos, dotar una provisión por la parte proporcional que corresponde a cada ejercicio del importe estimado de la reparación a efectuar. Para ello, en cada ejercicio se imputará el gasto a la cuenta de resultados, en función del importe que resulte de la estimación efectuada para el ejercicio de los costes de dicha reparación”*.

A estos efectos, se habrá de constituir por parte de la entidad la oportuna provisión para riesgos y gastos, cumpliendo en este sentido con los preceptos establecidos en los principios de prudencia valorativa y de devengo, surgiendo así la cuenta 143. Provisiones para grandes reparaciones (subgrupo 14. Provisión para riesgos y gastos), cuenta contable que recoge el plan de la empresa privada así como el modelo Normal de la adaptación del PGCP a la Administración local; para el caso del ámbito público, deberá tomarse como base documental justificativa para su registro contable un informe provisional efectuado por técnicos especializados en la materia.

En el cuadro 2 se expone la problemática de su contabilización e incidencia patrimonial y presupuestaria según establece el modelo Normal.

**Cuadro 2. Registro de las provisiones para grandes reparaciones: implicaciones patrimoniales y presupuestarias**

<b>IMPLICACIONES CONTABLES DE CARÁCTER PATRIMONIAL</b>		
<b>Por la estimación del devengo anual</b>		
(143) Provisión para grandes reparaciones	→	(622) Reparaciones y conservación
<b>IMPLICACIONES CONTABLES DE CARÁCTER PRESUPUESTARIO</b>		
<b>Por la aplicación a presupuesto y el reconocimiento de la obligación</b>		
Autorización y compromiso del gasto (siendo I el importe a satisfacer)		
(005) Presupuesto de gastos: gastos comprometidos	I → I	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados
		I → I
		(0030) Créditos disponibles
Reconocimiento de la obligación		
(400) Acreedores por obligac. reconoc.: PGCTe.		(143) Provisión para grandes reparaciones



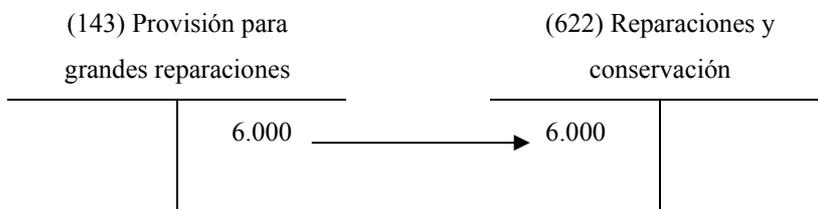
**Fuente:** Elaboración propia a partir del Modelo Normal

Un caso concreto de registro de la problemática de provisiones para grandes reparaciones en el seno de un ente local sería el que ilustra el cuadro 3.

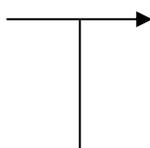
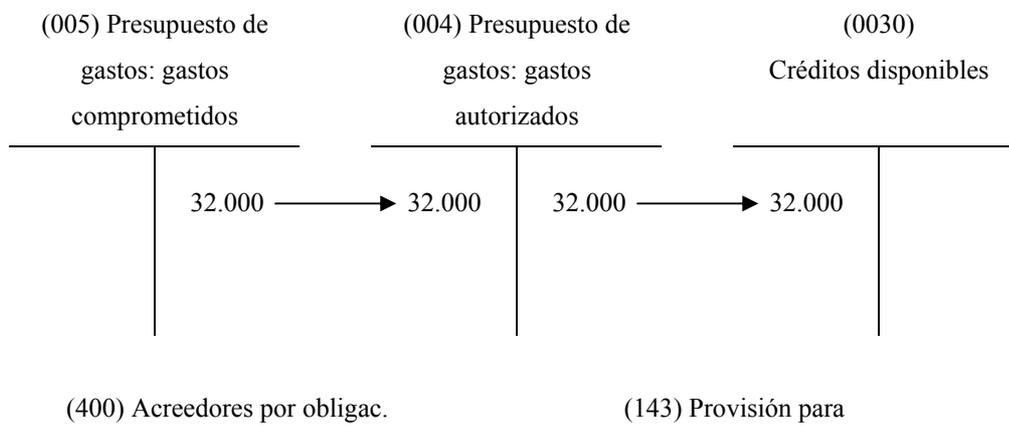
**Cuadro 3. Ejemplo ilustrativo de contabilización de provisiones para grandes reparaciones en una Entidad local**

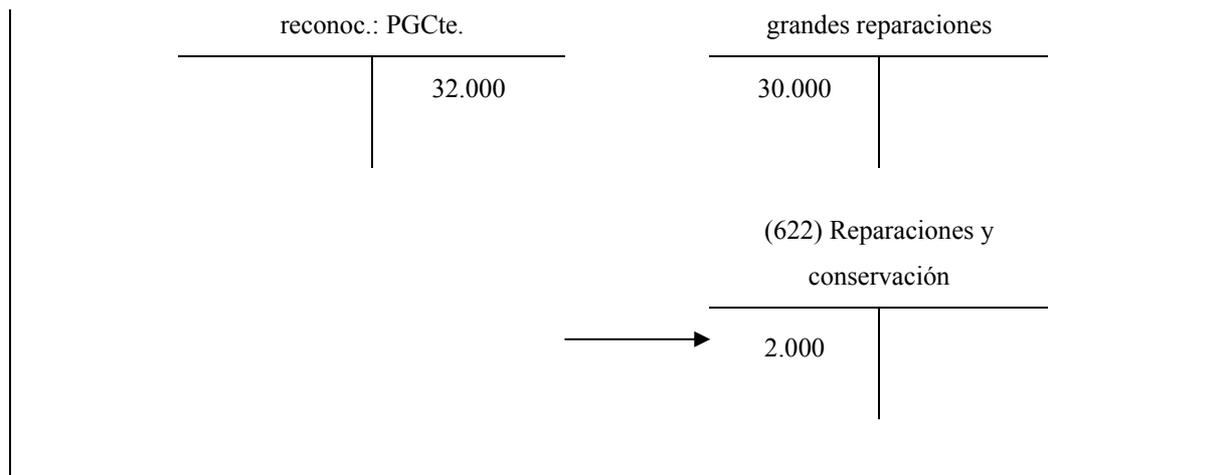
Cada cinco años, el Ayuntamiento X tiene previsto llevar a cabo los trabajos de reparación y conservación del colegio de primaria Z, calculándose el presupuesto en 30.000 u/m.

El 1 de enero de 2004 (primer año) dota provisión por la quinta parte:



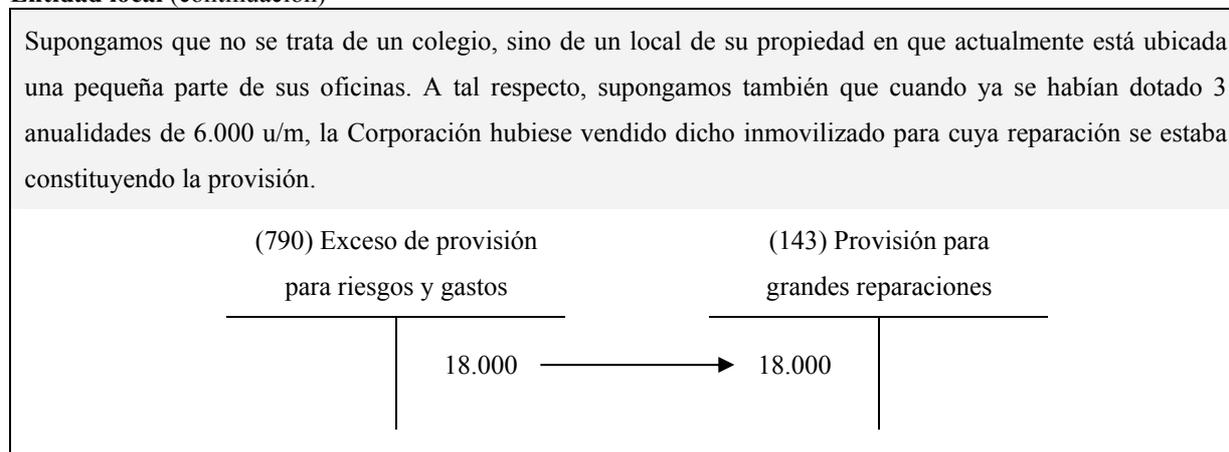
Suponiendo que ya se han dotado 5 anualidades, ¿Qué asiento haríamos al efectuar la reparación y conservación, así como al pagar el trabajo si el gasto final ha sido de 32.000 u/m? (hipótesis: no existe Impuesto sobre el valor añadido)





Fuente: Elaboración propia

**Cuadro 3. Ejemplo ilustrativo de contabilización de provisiones para grandes reparaciones en una Entidad local (continuación)**



Fuente: Elaboración propia

### 3.2 LAS PROVISIONES PARA RESPONSABILIDADES

Esta provisión recoge el importe estimado por la entidad para hacer frente a responsabilidades probables o ciertas, nacidas de litigios en curso y por indemnizaciones u obligaciones pendientes de cuantía indeterminada, avales u otras garantías similares a cargo de la empresa. Lógicamente, no tendría sentido hablar de provisiones para responsabilidades si existiese una póliza de seguros contratada por la institución, póliza que atendiese la oportuna reclamación. Se constituirá si las responsabilidades estimadas tienen una probabilidad alta de producirse, cumpliendo con lo contenido en los principios contables citados con anterioridad, surgiendo en este sentido la cuenta 142. Provisiones para responsabilidades (subgrupo 14. Provisión para riesgos y gastos), cuenta contable que recoge el plan privado así como el modelo Normal de la adaptación del PGCP a la Administración local; para el caso del ámbito público, deberá tomarse como elemento primordial para la justificación de su registro el informe de los servicios jurídicos de la entidad. La cuenta representativa del gasto patrimonial dependerá del objeto de la reclamación, tal y como pone de relieve el cuadro 4, donde se exponen diversos casos que se pueden plantear en la Corporación.

**Cuadro 4. Cuentas de cargo según el objeto de la reclamación**

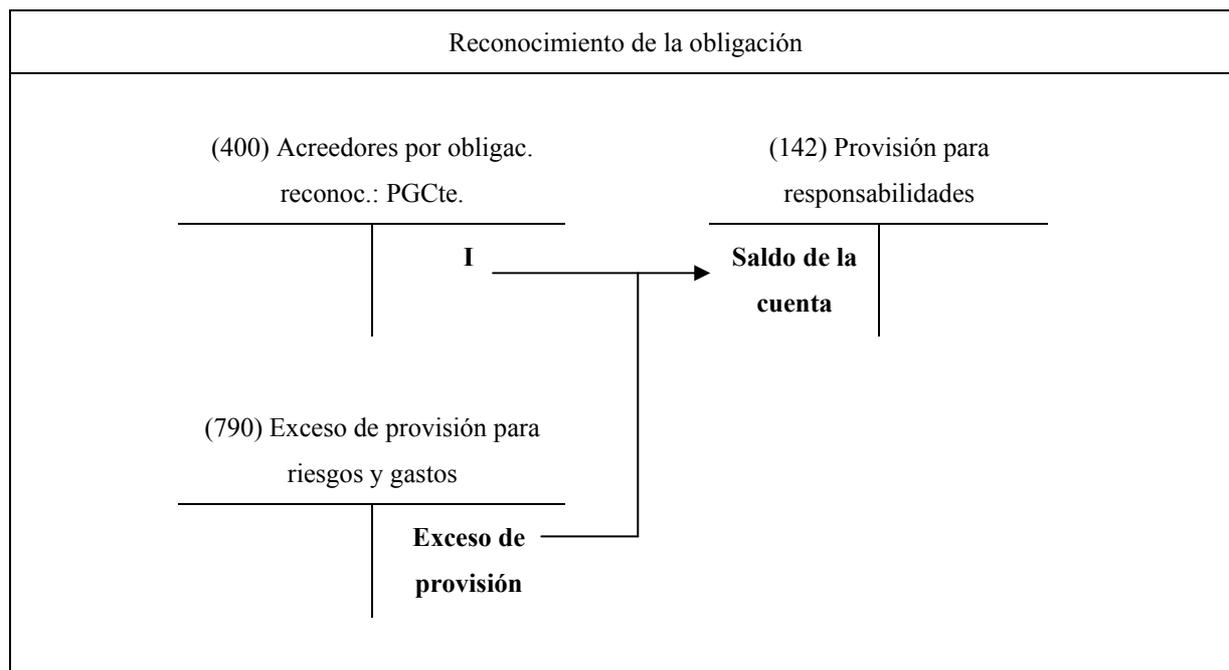
OBJETO DE LA RECLAMACIÓN	CUENTA CONTABLE DE CARGO
<b>Caso 1.</b> Un 3ª reclama a una Administración el pago de alquileres por la utilización repetitiva de un bien inmueble de su propiedad	Cta. 621. Arrendamientos y Cánones
<b>Caso 2.</b> Un técnico de Administración Especial reclama honorarios por redacción de proyectos encargados por la Entidad con anterioridad a su toma de posesión	Cta. 623. Servicios de profesionales independientes
<b>Caso 3.</b> La CCAA reclama a un Ayuntamiento el importe de una tasa por expedición de documentos correspondiente a los trabajos realizados para la aprobación definitiva del Plan General de Urbanismo; el Ayuntamiento tiene recurrida dicha tasa, por considerar que se trata de un servicio que la CCAA debe financiar con cargo a sus recursos generales.	Cta. 631. Tributos de carácter autonómico
<b>Caso 4.</b> Un vecino reclama al Ayuntamiento un indemnización por daños físicos sufridos por la caída de un árbol en la vía pública	Cta. 678. Gastos Extraordinarios

**Fuente:** Elaboración propia

En el cuadro 5 se expone la problemática de sus implicaciones contables, patrimoniales y presupuestarias, según establece el modelo Normal de la Adaptación.

**Cuadro 5. Registro de las provs. para responsabilidades: implicaciones patrimoniales y presupuestarias**

<b>IMPLICACIONES CONTABLES DE CARÁCTER PATRIMONIAL</b> <b>Por la estimación del devengo anual</b>		
(142) Provisión para responsabilidades <hr/>	→	(6XX) Compras y gastos por naturaleza <hr/>
<b>IMPLICACIONES CONTABLES DE CARÁCTER PRESUPUESTARIO</b> <b>Por la aplicación a presupuesto y el reconocimiento de la obligación</b>		
Autorización y compromiso del gasto (siendo I el importe a satisfacer)		
(005) Presupuesto de gastos: gastos comprometidos <hr/>	(004) Presupuesto de gastos: gastos autorizados <hr/>	(0030) Créditos disponibles <hr/>
I → I	I → I	



**Fuente:** Elaboración propia a partir del Modelo Normal

Un caso concreto de contabilización de la problemática de provisiones para responsabilidades en una Corporación local se ilustra en el cuadro 6.

**Cuadro 6. Ejemplo ilustrativo de contabilización de provisiones para responsabilidades en una Entidad local**

A consecuencia de un temporal de lluvias torrenciales, numerosas viviendas del municipio sufrieron inundaciones en los sótanos, por lo que sus propietarios decidieron constituirse en asociación y demandar al Ayuntamiento ante los tribunales argumentando un incorrecto funcionamiento del alcantarillado público. La indemnización solicitada asciende a 1.000.000 de u/m.

La Oficina Técnica municipal informa que, si bien las características técnicas de la red se adaptan a la normativa vigente, es posible que el litigio se pierda si la parte contraria consiguiera demostrar que el mantenimiento y limpieza de la instalación había sido deficiente, por lo que existe la posibilidad de ser considerados responsables

A 31 de diciembre de 20X0 se decide dotar una provisión para riesgos por el importe demandado por la parte contraria.

A 1 de octubre de 20X1 se pronuncia sentencia firme, aceptándose en parte los argumentos de la acusación, y condenándose al Ayuntamiento a indemnizar a los afectados por importe de 600.000 u/m.

Siguiendo el consejo de la asesoría jurídica municipal, el 1 de noviembre de 20X1 el Pleno acuerda no recurrir la sentencia, optando por la misma alternativa la asociación de vecinos.

A 31 de diciembre de 20X0:

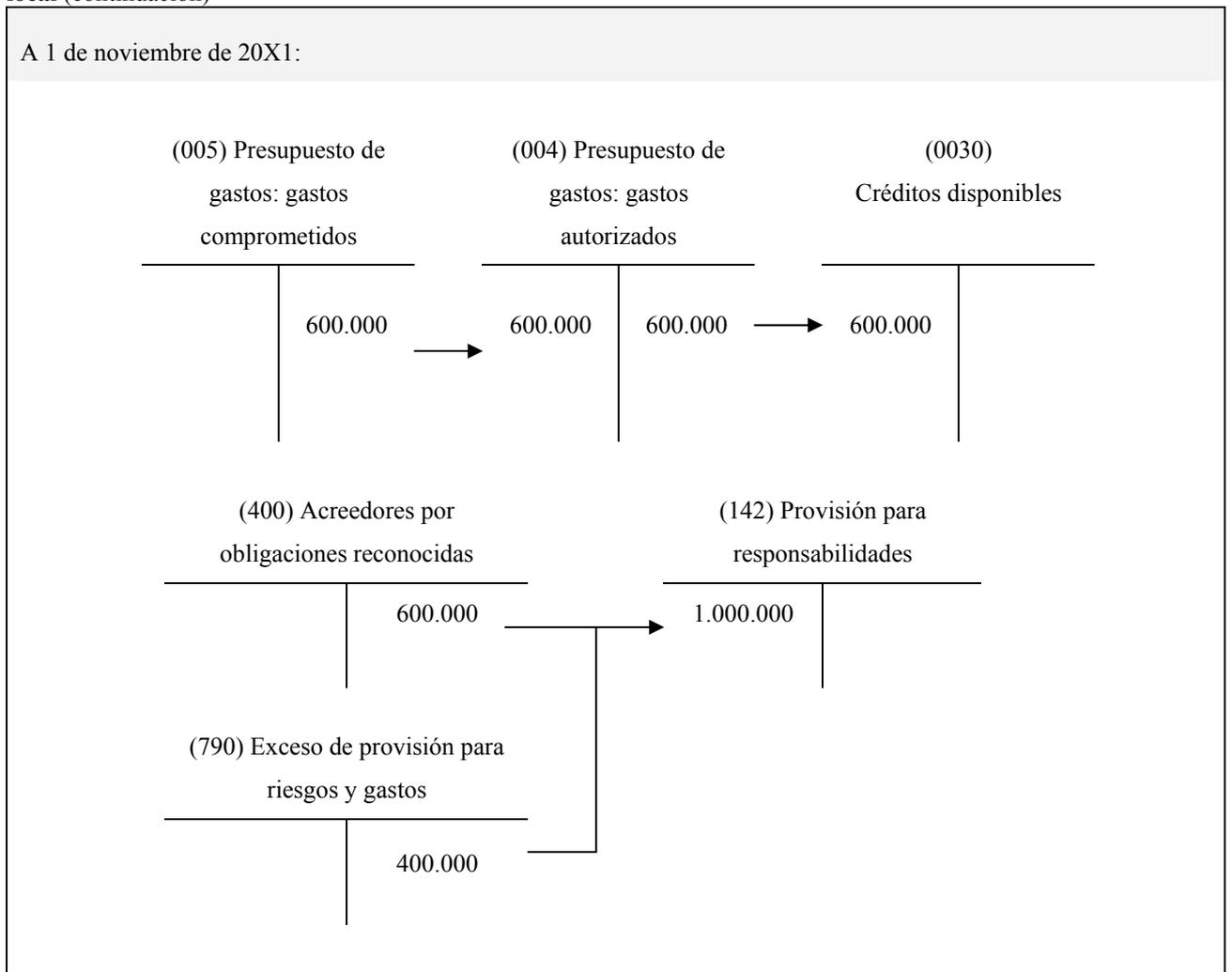
(142) Provisión para responsabilidades	(678) Gastos extraordinarios
--	------------------------------



	1.000.000	1.000.000	
--	-----------	-----------	--

**Fuente:** Elaboración propia

**Cuadro 6. Ejemplo ilustrativo de contabilización de provisiones para responsabilidades en una Entidad local (continuación)**



**Fuente:** Elaboración propia

#### 4. CONSIDERACIONES FINALES

El nuevo marco de la contabilidad pública local constituye un paso importante dentro del proceso normalizador contable, en sus diferentes acepciones: modelo básico, simplificado y normal, dando la respuesta adecuada al conjunto de necesidades informativas, presupuestarias o patrimoniales, asociadas a los diversos usuarios, ya sean ciudadanos, gestores, políticos u otros.

Para proceder a su aplicación efectiva se hace imprescindible que las diversas entidades que integran la Administración local española dispongan de los medios materiales y humanos precisos, en términos de recursos humanos especializados en contabilidad y gestión pública, de sistemas de control contables óptimos, de los correspondientes soportes informáticos, de la realización de acciones formativas,...

Nos encontramos ante un nuevo marco contable adecuado a las circunstancias actuales, donde los modelos básico y simplificado van a desempeñar un papel fundamental, si bien el modelo normal de la adaptación del PGCP de 1994 al ámbito local se constituye como su principal aportación.

El modelo Normal contiene una mayor complejidad informativa respecto a lo que aporta el Simplificado. Fiel reflejo de ello lo constituye la posibilidad de aplicar provisiones para riesgos y gastos de carácter patrimonial, cumpliéndose de esta forma con lo dispuesto en los principios de prudencia valorativa y de devengo.

Finalmente, procede destacar que, si bien el modelo Normal asume de la contabilidad de la empresa las provisiones para grandes reparaciones y para responsabilidades, en la configuración de dicho modelo se ha obviado la posible existencia de un *fondo de reversión*, que podría ser procedente, por ejemplo, en el caso de cesiones de derecho de superficie entre una entidad local y un organismo autónomo administrativo dependiente; si el obligado a la futura reversión fuese una sociedad mercantil dependiente no se plantearían problemas, dado que el Plan General de Contabilidad a que estaría sometida dicha Sociedad contempla ya la cuenta 144. *Fondo de reversión*.

#### 5. BIBLIOGRAFÍA

ESTRADA GONZÁLEZ, E. M<sup>a</sup>. y CORTÉS SÁNCHEZ, R. (1994): "Las entidades locales y el nuevo Plan General de Contabilidad Pública", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 13, pp. 189-201.

ESTRADA GONZÁLEZ, E. M<sup>a</sup>. (1995): "El futuro modelo contable local", *Auditoría Pública*, nº 2, pp. 11-14.

BRUSCA ALIJARDE, I. y CÓNDOR LÓPEZ, V. (1997): "La adaptación de la Administración Local al Plan General de Contabilidad Pública: principales cambios y reformas", *Análisis Local*, nº 15, pp. 18-36.

CARRASCO DÍAZ, D. Y LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. (1994): "La información contable en el sector público: su enfoque para la Administración Local", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 79, pp. 463-480.

CASADO ROBLEDO, S. y CASO FERNÁNDEZ, J. C. de (1994): "El nuevo Plan General de Contabilidad Pública", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 23, nº 79, pp. 504-542.

DODERO JORDÁN, A.; DORTA VELÁZQUEZ, J. A. y LEÓN LEDESMA, J. (2005): "Las provisiones para riesgos y gastos en la contabilidad pública local". *Análisis Local*, Consultores de las Administraciones Públicas, número 62, pp. 17-28

GONZÁLEZ PUEYO, J. M<sup>a</sup>. (2000): "Modificaciones que introduce en la contabilidad local el nuevo Plan General de Contabilidad Pública", Ponencia presentada en VII Jornadas sobre Gestión Financiera en las Corporaciones Locales, Colegio Provincial de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Las Palmas, Lanzarote.

GONZÁLEZ-SALAS FOLGUERAS, J. (1999): "La contabilidad en la Administración Local: presente y futuro", XIII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control, CXXV Aniversario de la IGAE, Madrid.

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA (2002): Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas locales, Madrid.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2003): *Trabajos para la Adaptación del Plan General de Contabilidad Pública de 1994 a la Administración Local*, Madrid.

*Ley 7/1985 de 2 de abril*, reguladora de las Bases de Régimen Local.

*Ley 57/2003, de 16 de diciembre*, de Medidas Fiscales para la Modernización del Gobierno Local.

LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. M. (1996): *La Contabilidad Pública en el subsector de la Administración Local*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.

MIAJA FOL, M. y ESTRADA GONZÁLEZ, M. (1999): "Perspectivas de adaptación del Plan General de Contabilidad Pública de 1994 a la Administración Local", V Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Málaga, pp. 111-124.

NICOLÁS BRAVO, V. (2003): "*Contabilidad de Administraciones públicas y entidades locales: presente y futuro*".

<http://www.e-deusto.com/frontal/deusto/consulta-direcciona.asp?.codarti=29246>

OMENACA GARCÍA, J. (1997): *Contabilidad General adaptada al nuevo plan*. 7ª edición, Deusto, Bilbao.

*Orden de 20 de septiembre de 1989*, por la que se establece la estructura de los presupuestos de las Entidades Locales.

*Orden de 6 de mayo de 1994*, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

*Orden de 23 de noviembre de 2004*, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local.

*Orden de 23 de noviembre de 2004*, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Simplificado de Contabilidad Local.

*Orden de 23 de noviembre de 2004*, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local.

*Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril*, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.

*Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo de 2004*, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

*Resolución de 30 de julio de 1991* del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

SÁEZ TORRECILLA, A. (1995): Contabilidad General. Volumen II, 4ª edición, McGraw-Hill, Madrid.