

El futuro modelo contable local



Elena M^a Estrada González

*Interventora-Tesorera y Jefe del Área de Administración Local
Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad*

Con la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LRHL), se produjo la gran reforma de las entidades locales en materia financiera, presupuestaria y contable.

Esta reforma había quedado aplazada con el profundo cambio del régimen local que supuso la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local; y ello fue así porque, en aquel momento, se hallaban pendientes de definir tanto la estructura del sistema tributario estatal, como la ordenación de la actividad presupuestaria general, aspectos ambos de gran influencia en el régimen financiero de las entidades locales.

La LRHL configuró un modelo contable (el actualmente vigente) con dos tratamientos diferenciados: el llamado *normal* y el *simplificado* para entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes.

Este modelo contable se desarrolló a través de dos Instrucciones de Contabilidad, una para cada tratamiento contable, aprobadas por sendas Ordenes del Ministerio de Economía y Hacienda, de 17 de julio de 1990, y comenzó a tener carácter obligatorio a partir del 1 de enero de 1992.

El tratamiento contable simplificado se configuró a partir del normal, eliminando aquellos aspectos relativos a operaciones propias de entidades más grandes, suprimiendo el registro de algunas fases de la gestión administrativa de estas entidades y simplificando la información a rendir. Estas líneas maestras de simplificación se tradujeron, básicamente, en:

- ◆ Una simplificación del plan de cuentas, eliminando el desarrollo en cuentas de segundo orden y reduciendo al máximo posible el

desarrollo en cuentas de primer orden.

- ◆ Una simplificación, tanto en número como en contenido, de los estados y cuentas a rendir y de la información a suministrar.

Con el fin de evaluar el grado de implantación del sistema contable local tras su primer año de aplicación obligatoria, la Intervención General de la Administración del Estado confeccionó una encuesta que dirigió, fundamentalmente a los ayuntamientos, en el primer trimestre de 1993.

Las respuestas obtenidas alcanzaron al cincuenta por ciento de los municipios distribuidos en treinta y una provincias.

Limitándonos a las contestaciones relativas a los principales obstáculos a la implantación del modelo





contable (falta de medios materiales y personales), la encuesta puso de manifiesto que:

- ★ El 97% de los municipios disponía de equipo y aplicación informática adecuados.
- ★ En el 96% de los municipios el personal implicado había recibido cursos de formación.

Para una correcta valoración de estos datos es necesario enmarcarlos en el contexto de la encuesta, de modo que las limitaciones derivadas del carácter general de las cuestiones planteadas, no permiten concluir en modo alguno que los equipos y las aplicaciones informáticas no ocasionaran problemas de funcionamiento, ni que el personal hubiera adquirido el nivel de conocimientos ideal para trabajar sin dificultades. Lo que sí permiten los datos resultantes de la encuesta es valorar positivamente el proceso de implantación del modelo contable, pues partiendo de que la tarea a emprender por las entidades locales era dura, ponen de manifiesto una gran capacidad de la Administración Local para adaptarse a situaciones cambiantes en un corto período de tiempo, aunque con importantes esfuerzos.

Además, la experiencia, el mayor nivel de conocimientos, el perfeccionamiento de las herramientas informáticas, así como la mayor concienciación que cabría esperar con el paso del tiempo, hacían prever una evolución favorable a la plena implantación del modelo contable en poco tiempo.

Esta previsión de evolución futura favorable es compartida por el Tribunal de Cuentas, tal y como se desprende de la comunicación pre-

(1) *"Repercusiones de la implantación del nuevo sistema de contabilidad en la rendición de cuentas por las corporaciones locales ante el Tribunal de Cuentas"*

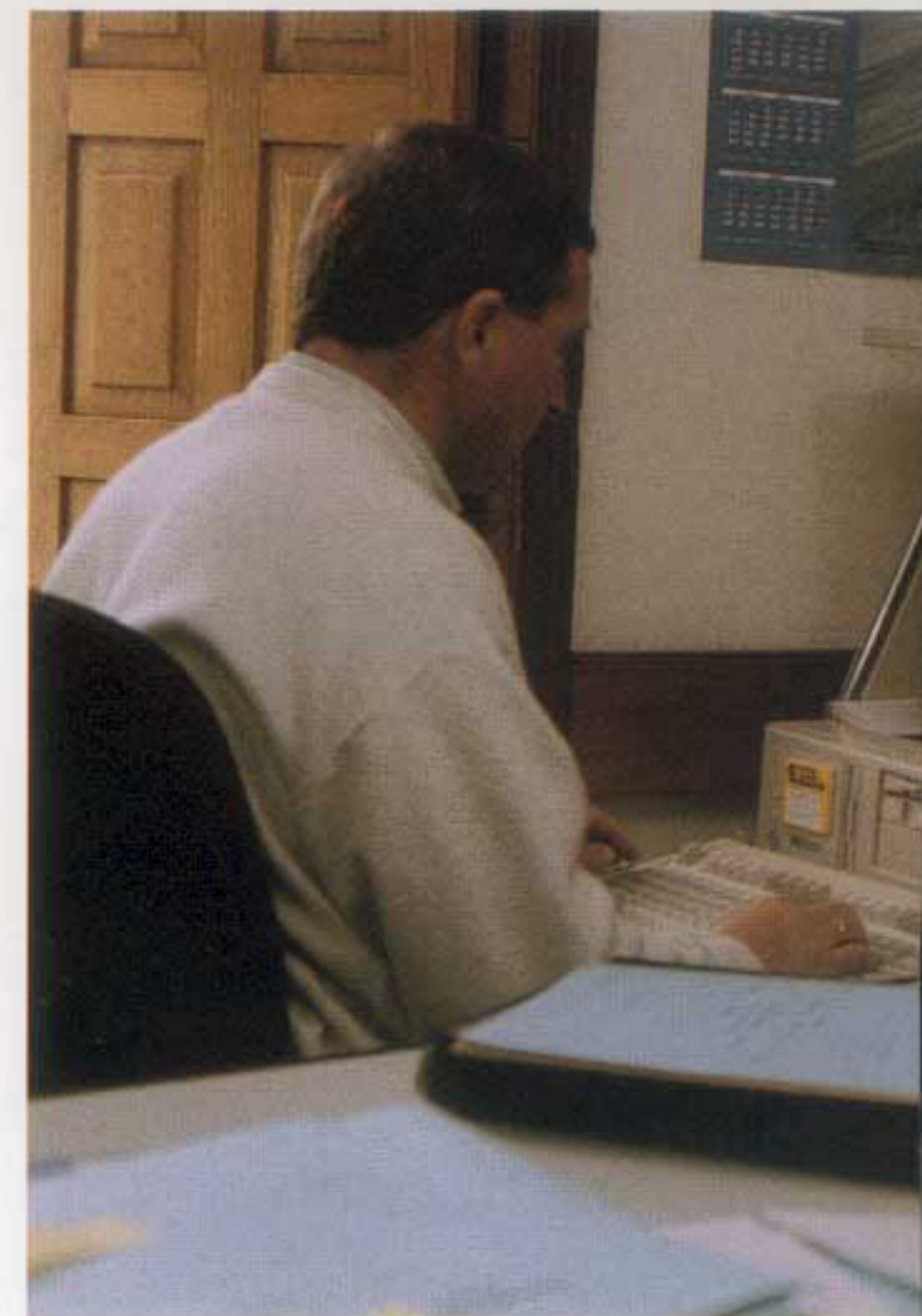
sentada por Domingo Fidalgo Pérez en las *Jornadas sobre Corporaciones Locales*, organizadas por los Órganos de Control Externo, en Lanzarote, el pasado mes de marzo (1).

En esta ponencia se analiza la incidencia de la entrada en vigor del actual modelo contable en la rendición de cuentas de las Corporaciones Locales del ejercicio 1992 (primeras cuentas a rendir con arreglo al modelo vigente), poniendo de manifiesto, entre otras consideraciones, que la implantación del modelo ha producido una disminución en el número de entidades que han rendido cuentas del año 1992 respecto a 1991, ha provocado un retraso en el plazo de rendición y las Corporaciones han incurrido en diversas irregularidades conceptuales o en interpretaciones erróneas de las Instrucciones de Contabilidad.

No obstante las anteriores consideraciones, concluye la comunicación:

«Como reflexión final, a pesar de estas iniciales dificultades, debe imponerse una buena dosis de optimismo y achacar estas repercusiones a factores meramente coyunturales que, en buena lógica, no deberían extenderse más allá de los primeros ejercicios de implantación del nuevo sistema.»

La experiencia acumulada por las corporaciones y los avances que supone la nueva Instrucción de Contabilidad permitirán superar estas dificultades iniciales que, sin du-



da, se compensan con la mejora de la contabilidad y con la transparencia que con la misma se consigue, objetivo último de todo instrumento contable.

Asimismo, la casi ineludible aplicación de procedimientos informáticos redundará en una más rápida rendición de cuentas.»

La implantación del modelo contable ha sido positiva para la Administración Local

La aprobación para el sector empresarial del Plan General de Contabilidad por Real Decreto 1643/1990, de 28 de diciembre, ha sido

una de las causas que ha justificado la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública (en adelante PGCP) por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994.

Como expresión de la normalización contable, no sólo de las Admi-



nistraciones Públicas con el sector empresarial, sino también de las Administraciones Públicas entre sí, el PGCP se configura como *plan marco* para todas las Administraciones Públicas, en la medida en que es susceptible de aplicación a todas ellas, sin perjuicio de las adaptaciones que pudieran resultar necesarias como consecuencia de las diferencias que, en ocasiones, presenta la normativa aplicable a las distintas Administraciones Públicas.

El PGCP de 1994 se convierte así en el eje central de todo sistema contable público, de modo que seguir avanzando en la normalización contable entre las Administraciones Públicas exige, por lo que a la Administración Local se refiere, un modelo contable que tenga como referencia en nuevo PGCP, pues el modelo actual se basa en el PGCP de 1983.

Ante esta exigencia de un nuevo modelo contable local debemos preguntarnos si ¿bastaría adaptar el modelo actual al nuevo PGCP, revisando y actualizando los dos Planes

de Cuentas vigentes?, o si ¿no sería conveniente aprovechar la ocasión para replantearnos la configuración del propio modelo contable local, en aras a satisfacer del mejor modo y con el menor esfuerzo posible, las necesidades de información que se demandan?

En mi opinión, someter a juicio el modelo actual no puede sino contribuir a mejorar el futuro modelo contable local. En esta línea, fruto del replanteamiento del modelo vigente, Rafael Cortés Sánchez y yo misma, en nuestro trabajo «*Las Entidades Locales y el nuevo Plan General de Contabilidad Pública*»⁽²⁾, presentábamos un modelo teórico con cinco tratamientos contables diferenciados.

Dichos tratamientos estaban inspirados en una graduación de la información a rendir por las entidades locales, teniendo en cuenta las necesidades de información de sus destinatarios, mejorando su comprensibilidad por estos y reduciendo en lo posible su coste de elaboración.

Se trataba de un *único* modelo contable con reducción de la información a rendir en función de la población de la entidad local; y hablo de modelo *único*, porque la diferencia más visible entre los distintos tratamientos (llamados *modelos* en el trabajo citado), referente al principio de contabilización (de caja en los más simples y de devengo en los más completos), es sólo aparente, en la medida en que en la práctica de las entidades locales muy pequeñas (a las que se aplicarían los tratamientos más simples), el principio de devengo se transforma con frecuencia en el principio de caja, al registrar las operaciones cuando se produce la corriente financiera de cobros y pagos.

(2) Revista "Presupuesto y Gasto Público" nº 13/1994. Edita: Instituto de Estudios Fiscales.

Los cinco tratamientos contables que se describían en el trabajo de referencia, pueden agruparse en las tres categorías siguientes:

- ✗ *Tratamiento normal*: aplicable a entidades locales medianas y grandes (más de 20.000 habitantes), con el PGCP adaptado y suministrando información completa sobre la ejecución del presupuesto y la situación económica y financiera de la entidad.
- ✗ *Tratamientos simplificados*: aplicables a entidades locales pequeñas (entre 3.001 y 20.000 habitantes), con un plan de cuentas simplificado respecto al plan del tratamiento normal y suministrando información resumida de todas las áreas económico-patrimonial, presupuestaria y financiera.
- ✗ *Tratamientos supersimplificados*: aplicables a entidades locales muy pequeñas (hasta 3.000 habitantes), sin plan de cuentas, basados en el principio de caja y limitándose la información a rendir a las áreas presupuestaria y financiera.

En esta línea de análisis que toma como punto de partida un único modelo contable con varios tratamientos diferenciados, resulta obligado reflexionar sobre si no podría aplicarse a la Administración Local un modelo similar al previsto en el sector empresarial, dado que:

- Tanto la normativa contable empresarial como el nuevo PGCP persiguen que la información a suministrar muestre la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de cada entidad y además, en el caso del PGCP, de la ejecución del Presupuesto, y
- El sector empresarial se caracteriza, igual que la Administración





Local, por la pluralidad de sujetos que lo integran (el número de empresas es enormemente superior al de entidades locales) y la heterogeneidad entre ellos.

El modelo contable establecido para el sector empresarial por el Plan General de Contabilidad de 1990 regula, junto a los modelos normales de cuentas anuales, unos modelos *abreviados* para empresas de pequeña dimensión en función del valor del activo, la cifra anual de negocios y el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio por la sociedad.

Como quiera que en la Administración Pública, a diferencia de lo que ocurre en el mundo empresarial, la aplicación del plan de cuentas aprobado resulta obligatoria, la obtención de las cuentas anuales está tan estrechamente unida al Plan de Cuentas aplicado, que la formación de unas cuentas anuales simplificadas requerirá una simplificación del Plan de Cuentas a aplicar.

Por otro lado, a la hora de configurar tratamientos contables simplificados no debemos olvidar que, siendo el presupuesto la institución básica que rige la actividad económico-financiera de las Administraciones Públicas, toda simplificación del plan de cuentas normal deberá ir acompañada de la correspondiente simplificación de la estructura presupuestaria aplicable.

En definitiva, la información a rendir y el plan de cuentas a utilizar

por las entidades locales, deben subordinarse, en general, a la actividad realizada por ellas y, en particular, al nivel de presentación y ejecución de su presupuesto.

Para terminar quiero hacer una breve reflexión sobre el método de registro de la *partida doble*, al que se

le ha atribuido injustamente haber sido el *causante*, prácticamente en exclusiva, de la quiebra del modelo contable anterior.

La *partida doble*, lejos de dotar de complejidad al modelo, garantiza la coherencia del sistema de información contable.

El único *Libro de Contabilidad Local* que utiliza este método de registro es el Diario General de Operaciones, y en la inmensa mayoría de las aplicaciones informáticas de contabilidad local de las que tengo referencia (aprox. 20), los hechos económicos con relevancia contable

se registran primero en los libros que recogen la información de detalle, y después, y en la mayoría de los casos de forma totalmente automática, en el *Diario General de Operaciones* y en el *Mayor de Cuentas*.

La generalización en la utilización de herramientas informáticas permite concluir que la intervención del operador en el registro de las operaciones por partida doble es prácticamente nula. Esto me lleva a pensar que la eliminación de la *partida doble*, como criterio único de simplificación, sólo se traducirá en una simplificación real del modelo cuando vaya acompañada de una reducción importante de las fases de la gestión administrativa a registrar y de la información a suministrar.

Como consideración final, me gustaría destacar que el hecho de que la Administración Local se haya incorporado al proceso de modernización y normalización de la contabilidad pública, constituye una garantía de que el futuro modelo contable local no va a suponer una ruptura con el actual, de modo que cualquier esfuerzo dirigido a profundizar en el modelo vigente resultará valioso en orden a la implantación del nuevo modelo contable que se establezca. ■

El plan de cuentas de las entidades locales debe subordinarse a la ejecución del presupuesto

