

Problemática de la contabilidad de las corporaciones locales

José Manuel González Pérez

*Consejero-Auditor de la Audiencia de Cuentas de Canarias y
Profesor de Análisis Económico de la Universidad de La Laguna*

Miguel Angel Martín Marrero

*Censor Jurado de Cuentas y Jefe del Servicio de
Contabilidad del Cabildo Insular de Tenerife*

José Enrique Salvador Villar

Técnico-Auditor de la Audiencia de Cuentas de Canarias

De la información anual derivada de la vigente normativa contable, todavía quizás no suficientemente estudiada, sea muy probablemente la del resultado económico, plasmado en la cuenta de *Resultados del Ejercicio* la que suscite mayor interés, por lo que supone de novedad la introducción de un elemento o dato de tipo *especulativo* en el ámbito de la administración. Por primera vez, al menos en la Administración Local, y en materia contable, se habla de resultados económicos, producto de la gestión económica en su sentido clásico dentro del lenguaje de la administración de empresas. Esto significa un acercamiento, al menos formal, a los conceptos y criterios del mundo de los negocios, en el que del análi-

sis de los datos que arroja la cuenta de resultados conjuntamente con determinados valores tomados del balance de situación y otros indicadores, tanto de índole cuantitativa como cualitativa ⁽¹⁾, se obtienen conclusiones en ocasiones conducentes a la toma de decisiones.

Los beneficios derivados de la gestión económica del ente local no están sujetos a limitaciones fiscales ni mercantiles

Sin duda, la introducción de esta nueva magnitud podría entenderse como algo revolucionario, al menos conceptualmente, aunque quede, al parecer, por ahora reducido a lo formal porque, hasta el momento de la implantación de este nuevo concepto, poco se ha escrito sobre análisis de los estados financieros en relación a la Administración Pública ⁽²⁾ y porque la administración ha sido ajena a estos aspectos de su gestión, de forma que parece aún lejano el tiempo en que se generalice la seria consideración de este indicador como una señal de interés para medir la gestión en el ámbito económico ⁽³⁾.

(1) Véase Menoyo - De Caso (1990), pág.60.

(2) Véase Melián Hdez.(1996), pág.60.

La contabilidad financiera permite evaluar el resultado económico, pero no ofrece cobertura para garantizar la racionalidad optimizadora de la eficacia

En el contexto español ya se constata la existencia de un proceso de reconocimiento de la positiva complementariedad de los sistemas de información contables presupuestarios, los económicos-financieros y otros tipos de indicadores. No obstante, es un proceso que se ha encontrado con indudables dificultades ⁽³⁾. Hay opiniones, en principio, aparentemente distantes sobre el tratamiento contable de la gestión de las corporaciones locales y que, sin embargo, convergen cuando se valoran dentro del lógico y natural proceso de cambio experimentado por la contabilidad pública en España. Así se aprecian desde las que consideran de escasa utilidad la estimación de los resultados de la gestión medidos en cuentas de pérdidas y ganancias ⁽⁴⁾, hasta las que, sin detrimento alguno para el riguroso tratamiento de la gestión presupuestaria, como no podría ser menos, ponen cada día más énfasis

(3) Véase Montesinos Julve (1993), pp.706-707.

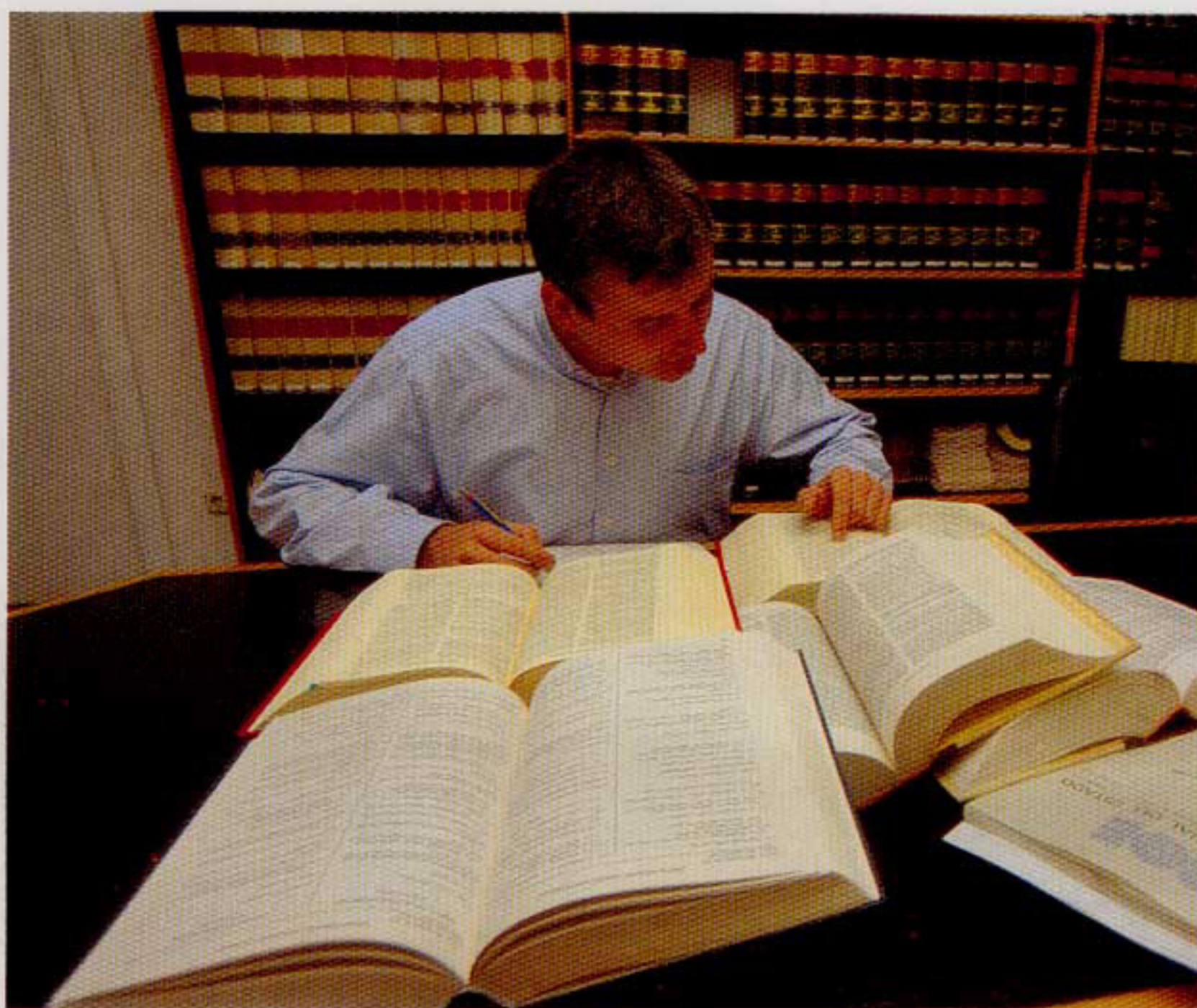
(4) Véase Pelejero Delicado (1993), pág.382.

(5) "La limitada validez del resultado económico como único indicador de gestión de todas las actividades de una entidad pública, obliga a buscar otros indicadores mucho más precisos,... Pero es evidente que a pesar de este significado limitado,...., si pueden ser relevantes en relación con la información que se precisa para la elaboración de indicadores de eficiencia,....", Pelejero Delicado (1993), pág.377.

en destacar los aspectos especulativos o económico-patrimoniales de la gestión. En tal sentido se expresa Montesinos Julve (1993) ⁽⁶⁾, "La información incorporada a la cuenta de pérdidas y ganancias es, pues, el instrumento fundamental para alcanzar un adecuado conocimiento de la cifra y los componentes del resultado económico patrimonial, que constituye un importante indicador para evaluar la actuación de la entidad y su eficiencia,.... No obstante,.... no puede jugar en las entidades sin ánimo de lucro,...., el mismo papel que desempeña en las empresas, como medida final de síntesis del éxito o fracaso en la gestión, ya que estas entidades no se han constituido para obtener beneficios, por lo que la ausencia del mismo no tiene porqué tener connotaciones negativas respecto a la gestión de la que deriva. Se hacen necesarios, pues, otros indicadores de gestión...".

(6) Véase Montesinos Julve (1993), pp.708-709.

Al respecto, debe matizarse que el uso del término *especulativo* se hace en oposición al término *presupuestario*. El estudio de estas cuestiones y su esclarecimiento e interpretación desde un punto de vista técnico no puede llevar a desvirtuar el concepto de *Administración Pública* en su sentido más puro de servicio a la comunidad, lo que no está reñido con la aplicación de los conceptos de *eficiencia* y *eficacia*, sin dejar a un lado la autofinanciación de los servicios y, en general, la gestión de la actividad en la forma más económica posible. Esto es, teniendo la referencia permanente de la asignación óptima de recursos para alcanzar los objetivos predeterminados. En términos de análisis económico, podría indicarse que el objetivo en sí mismo no es el beneficio, sino que éste sea ineludiblemente el máximo posible, pudiendo ser positivo, negativo o nulo, siendo estos dos últimos atributos lo más natural dada la naturaleza pública de la entidad; tal señal, de poder contrastarse, sería sintomática de eficiencia.



Al parecer, la corriente oficial va por el camino de perfeccionar los aspectos económicos en el sentido aquí tratado, ya que las directrices dadas para la contabilización de un gasto, por ejemplo, marcan como prioritario analizar su naturaleza económica para, a continuación, realizar la aplicación presupuestaria. No se pretende con esta alusión aportar ninguna prueba concluyente; sólo se ha mencionado como un indicio de un criterio de actuación ante una cuestión determinada. A este respecto, quizás merezca mencionar la novedad introducida en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública de mayo de 1994 ⁽⁷⁾, pendiente aún de adaptación a la Administración Local, relativa a la contabilización de todos aquellos gastos que fueran conocidos y que al término del ejercicio no pudieran ser imputados a presupuesto.

Dadas las consideraciones expuestas parece justificado tratar de adentrarse en el conocimiento de esta magnitud en el ámbito de la Administración Local por el interés que debe despertar en los gestores el conocimiento del auténtico sentido de los resultados económicos, como indicadores de su gestión.

Antes de entrar directamente en su análisis, por lo demás de suma sencillez para los técnicos en materia contable, se considera conveniente ponerse en el lugar del gestor del ente local, sobre todo si éste procede del campo empresarial. Éste se preguntará sobre el auténtico sentido de los datos de los que le informa su contabilidad: sus *superávits* o sus *beneficios* (tanto positivos como negativos). Establecer un

paralelismo con el sentido de los resultados (beneficios) y su tratamiento en la empresa privada puede ser un buen camino para lograr el objetivo.

El beneficio después de impuestos de una sociedad mercantil, en un planteamiento muy simplista, aceptable sólo a efectos del símil, o se destina a dividendos o a dotaciones de reservas de libre disposición. Si la sociedad opta por el reparto de dividendos, los hará efectivos a los accionistas a medida que la tesorería lo permita; si a reservas, éstas de hecho se constituyen en patrimonio ya que pasan a ser fondos propios, acumulables a la cuenta de *capital* para determinar su *neto patrimonial*, equivalente a su vez a la cuenta de *patrimonio* de un ente local.

Dicho de otro modo, se ha producido un enriquecimiento de los socios porque el valor de sus participaciones en el capital de la empresa se ha incrementado, ya que su valor contable viene determinado por la diferencia entre el activo real y el pasivo exigible (supuesta la inexistencia de activos ficticios) que, en el caso, sería igual a la suma de las cuentas de *capital* y *reservas* y otras de tal naturaleza como *remanentes*.

Los beneficios derivados de la gestión económica del ente local no están sujetos a limitaciones fiscales ni mercantiles, pero tampoco son susceptibles de ser repartidos entre sus supuestos muy *sui generis* accionistas que, a los efectos del símil, podrían ser los habitantes residentes del municipio, isla o provincia representados por sus respectivas instituciones locales: ayuntamientos, cabildos o diputaciones.

A modo de lo expuesto para una sociedad mercantil, ocurre con los beneficios obtenidos por la Corporación. Se produce un enriquecimiento

de la Corporación (expresado en términos menos especulativos, un incremento de su patrimonio) contablemente puesto de manifiesto en la cuenta de *Resultados del Ejercicio* y en *Resultados pendientes de aplicación* para los de los anteriores, equivalentes a las cuentas de *reservas* de la sociedad comparada. En este sentido, el resultado económico muestra la autofinanciación positiva o negativa generada durante un periodo determinado ⁽⁸⁾.

El Plan de Contabilidad Pública es una aportación al servicio del presupuesto al que completa y unifica

Confirma esta argumentación la propia Instrucción de Contabilidad que contempla la incorporación del saldo de la cuenta *Resultados pendientes de aplicación a patrimonio* -se dice textualmente: "en caso de que se decida"- y establece taxativamente el traspaso del saldo de la cuenta de *Resultados del Ejercicio a Resultados pendientes de aplicación*. Si se identificaran las cuentas de *patrimonio* y *resultados pendientes de aplicación* con las de *capital* y *reservas* tendríamos el *neto patrimonial*, con las limitaciones del supuesto, del que serían titulares los residentes, con lo que quedaría cerrado el modelo.

(8) Esta interpretación se apunta en los trabajos de Menoyo-De caso (1990), pág.61, en Pelejero Delicado (1993), pág.376 y en Melián Hdez.(1996), pág.62.

(7) Cuenta 409 "Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto... para recoger las posibles obligaciones que, estando vencidas al final del ejercicio ... hubiera correspondido su aplicación al presupuesto del ejercicio, no habiéndose ésta realizado"; OM. del 6 de mayo de 1994, BOE nº 120 del 20 de mayo de 1994, pág. 15.523.

Ha habido una impresión generalizada a priori de que el dato de los resultados económicos no es de relevancia para terceros, salvo para aquellos que deban hacer lectura de sus balances como proveedores y entidades financieras con las que haya de concertarse alguna operación de crédito. El marco legal administrativo-contable en el que nos movemos no los contempla como magnitud digna de especial utilización práctica para la toma de decisiones, ni parece que en un futuro inmediato se utilice para mucho más que para desarrollos académicos o investigación teórica, pero no precisamente como dato a tener en cuenta para la toma de decisiones, excepto para los proveedores y las entidades financieras por las causas señaladas. Sin embargo, es de esperar que tal impresión no perdure en el tiempo, pues en la medida en que está en juego la obtención de financiación ajena y la evolución de la autofinanciación de las propias corporaciones locales, será la propia corporación la que estará interesada por manifestar sus resultados.

La futura normativa producto de la aplicación a la Administración Local de la adaptación del nuevo Plan General de Contabilidad Públi-

ca no parece que vaya a introducir ninguna novedad especialmente relevante al respecto, como obligado requisito. Aunque al mismo tiempo, si bien no como obligado requisito, no imposibilita el desarrollo de más información ya que en la cuarta parte de la Orden de 6 de mayo de 1994 que versa de las *Cuentas Anuales* ⁽⁹⁾, al tratar de la *Memoria* viene expresado que se formulará teniendo en cuenta que *deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para facilitar la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico-patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad*. Este párrafo es una puerta abierta a la introducción de cualquier otra información y dentro del terreno en que nos estamos moviendo cabría, por ejemplo, la inclusión de un estado de *conciliación de resultados* ⁽¹⁰⁾, así como de todas aquellas consideraciones que los redactores de la memoria entendieran acordes con las indicaciones transcritas anteriormente.

En la práctica actual puede contrastarse la escasa trascendencia de la magnitud del *Resultado económico*. No constituye fondo disponible y sólo los *Resultados presupuestarios acumulados* puestos de manifiesto a través del *Remanente de Tesorería*, con las limitaciones y ajustes que establece la Instrucción de Contabilidad pueden ser susceptibles de utilización o *reparto* en servicios a la comunidad y siempre dentro del marco presupuestario.

(9) En el apartado (7.b).

(10) Véanse Martín Marrero (1995), pp.15-20, Bolufer Pascual (1992), pp.56-57, Otaduy Ibáñez (1996), pp.33-38.

No obstante, al menos potencialmente, ¿qué se le puede pedir al concepto de *Resultado económico*, como señal que es, dentro del sistema de información contable de una entidad local?

Desde el punto de vista de la eficacia y eficiencia, teniendo en cuenta la naturaleza pública de la entidad local, lo que se esperaría como señal de óptima gestión sería la maximización del resultado económico y que el mismo fuera nulo. Si bien la contabilidad financiera permite evaluar el resultado económico, en cambio, no ofrece cobertura para garantizar la racionalidad optimizadora sintomática de la eficacia. Esta última es susceptible de analizarse con facilidad ⁽¹¹⁾ por las entidades públicas, bien a través del control de eficacia mediante el seguimiento de las fases de ejecución del gasto de cada uno de los programas presupuestados ⁽¹²⁾, o bien, mediante los presupuestos por programas. Asimismo, los sistemas de contabilidad analítica son útiles en la evaluación de la eficiencia y la auditoría operativa para contrastar el control de economía, de eficiencia y eficacia ⁽¹³⁾.

Dicho lo anterior es necesario hacer hincapié en el peso específico de cada una de las partes de la estructura contable de aplicación en el ámbito público local, al efecto de relativizar la relevancia del esfuerzo por desarrollar la contabilidad financiera dentro de esa estructura. La información obtenida del plan de contabilidad pública no debe consi-

(11) También existen otros métodos de evaluación del grado de eficacia y de eficiencia que quizás sean poco o menos asumibles desde las entidades públicas como el "análisis de regresión" y el "método frontera". En este sentido véase el anexo de Pelejero Delicado (1993), pp.383-384 y Morala Gómez B.(1992).

(12) Véase Pou Díaz J.(1993), pág.134.

(13) Véase Pelejero Delicado (1993), pág.371.

Las administraciones se deben dotar de presupuestos por programas o practicar el seguimiento de las fases de ejecución del gasto de los programas presupuestados

derarse como el centro de la información, sino como información adicional a la básica ofrecida por el sistema presupuestario. El plan de contabilidad pública es una aportación al servicio del presupuesto al que completa y unifica.

Presupuesto sin el que se hace muy difícil enjuiciar la gestión pública, pues el *cómo* se ha gastado tiene más interés que el *cuánto*, ello obliga a que las administraciones se deban dotar de presupuestos por programas o practicar el seguimiento de las fases de ejecución del gasto de cada uno de los programas presupuestados, ya que suministran una información más en conexión con la que necesitan los ciudadanos, los representantes políticos y los propios órganos de control interno y externo.

El plan de contabilidad pública, que no se plantea suprimir el presupuesto, sino completarlo con información adicional, se nutre en gran medida de información puramente presupuestaria, a la que añade criterios de periodificación.

En definitiva, la compatibilidad y potenciación de los sistemas contables de índole presupuestaria y

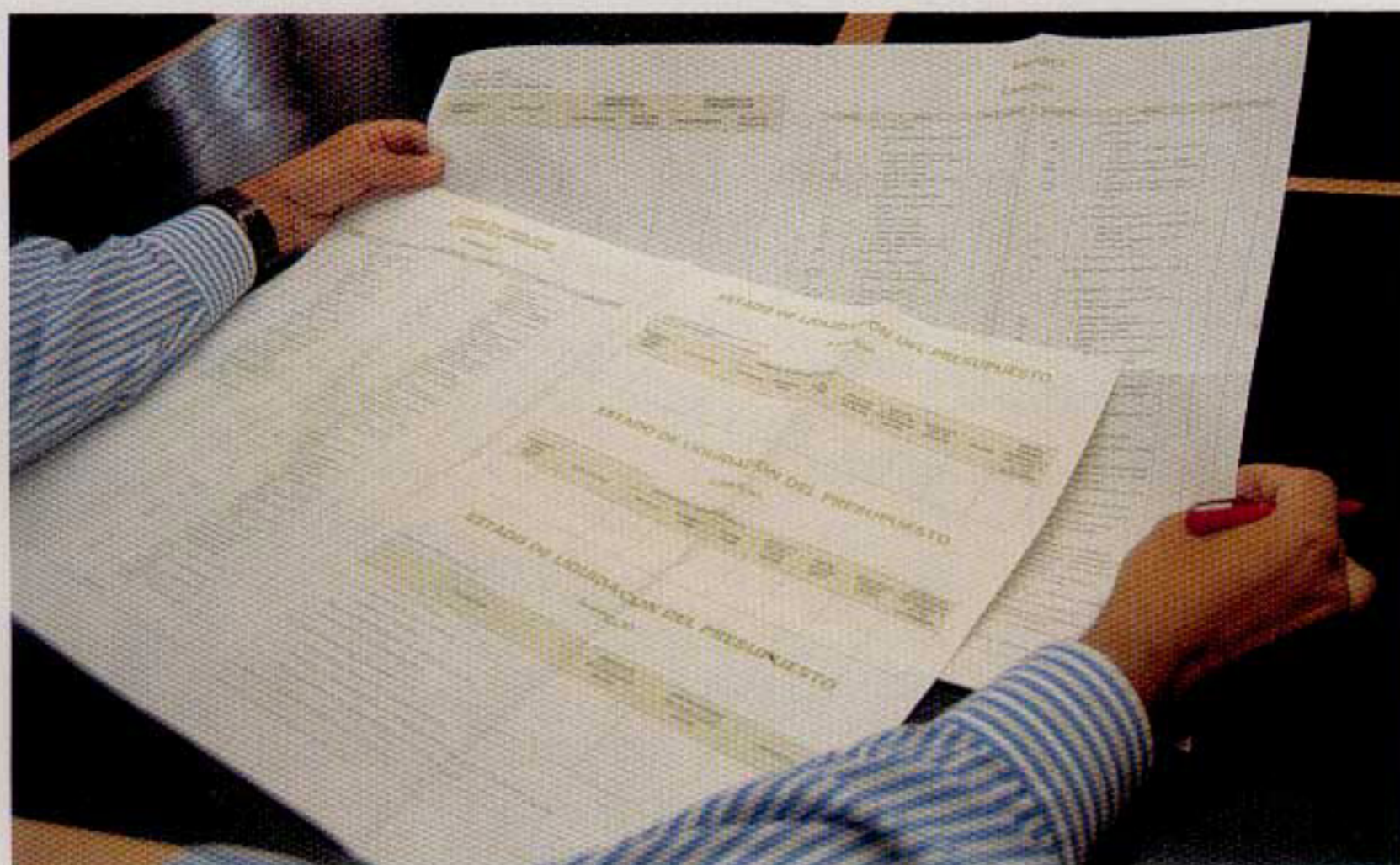
financiera junto a la profundización en el desarrollo de otros tipos de indicadores es, por tanto, un camino de recorrido obligatorio y útil para poder aprovechar el conjunto de señales (conceptos) que dimanen de tales sistemas de información y que redundan en la toma de decisiones óptimas. ■

Bibliografía

- Bolufer Pascual J.J. (1992), "Análisis comparativo de los resultados contables económico-patrimoniales, presupuestarios y financieros". Contabilidad de las Administraciones Públicas. Partida Doble, nº 25, agosto de 1992.
- Martín Marrero M.A. (1995), "Problemática de la Contabilidad en las Corporaciones Locales". AUDITORIA PUBLICA nº 2, julio 1995.
- Melián Hernández J.A. (1996), "El Balance de Situación en la Administración Local". AUDITORIA PUBLICA nº 6, julio 1996.
- Menoyo Glez. J.L. y De Caso Fernández J.C. (1990), "El concepto de resultado en las Administraciones Públicas". Contabilidad de las Admi-

nistraciones Públicas. Partida Doble, nº 7, diciembre de 1990.

- Montesinos Julve V. (1993), "Análisis de la Información Contable Pública". Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol.XXII-nº 76, Julio-Septiembre.
- Morala Gómez B. (1992), "La medida de la eficiencia en las entidades públicas". Actualidad Financiera nº 18, 1992.
- Otaduy Ibáñez C. (1996), "Remanente de tesorería y resultado presupuestario". AUDITORIA PUBLICA nº 5, abril 1996.
- Pelejero Delicado M^a L. (1993), "Eficacia y eficiencia en el sector Público: una aproximación contable". II Jornadas sobre Contabilidad Pública, organizada por la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad y el Dpto. de Contabilidad de la Universidad de Valencia, noviembre 1993.
- Plan General de Contabilidad Pública, Orden de 6 de mayo de 1994. BOE nº 120, de 20 de mayo de 1994.
- Pou Díaz J. (1993), "Los costes de los servicios públicos, formas de imputación y su evaluación; la experiencia española". Hacia una administración más eficaz, Ed. Sindicatura de Comptes de Catalunya, febrero 1993.



Nota de los autores: Agradecemos a Elena M^a Estrada de la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad, su colaboración por las referencias bibliográficas que nos ha remitido. Así mismo, agradecemos las gestiones bibliográficas realizadas por José Carlos Leiva y Alejandro Salom, de la Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana.