

Nuevos estados contables a incluir en las cuentas anuales de las administraciones públicas

Roberto Gorbea Arizubieta
Jefe de Sección de Control Interno
Ayuntamiento de Basauri

Introducción

De acuerdo con el Plan General de Contabilidad Pública (en adelante PGCP) aprobado el 6 de mayo de 1994, las cuentas anuales comprenden el Balance, la Cuenta del resultado económico-patrimonial, el Estado de liquidación del Presupuesto y la Memoria, los cuales deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico-patrimonial y de la ejecución del presupuesto.

El modelo de cuentas anuales propuesto por el PGCP presenta los siguientes rasgos:

- a) Integra en un único documento información económico-patrimonial, financiera y presupuestaria.
- b) Adapta su estructura general a la de las cuentas anuales que exige el PGC de 1990 para las empresas mercantiles, siendo su manifestación más notable la introducción de la Memoria como una de las partes fundamentales de las cuentas.
- c) Se sigue el mismo modelo que el PGC de 1990 para la presentación del Balance, con algunas pequeñas variaciones de adaptación contable al sector público.
- d) La presentación de la Cuenta del resultado económico-patrimonial presenta bastantes diferencias con el modelo anterior de Cuenta de resultados que se encontraba en las correspondientes Instrucciones Contables, pero también ofrece un nivel de innovación importante respecto a la Cuenta de pérdidas y ganancias del PGC para el sector privado, fruto de su adaptación a las necesidades de información del sector público.
- e) Desaparece el concepto de Beneficio o Pérdida, que son sustituidos por los de Ahorro y Desahorro.
- f) El Resultado presupuestario arroja un saldo final neto al que se denomina Superávit o Déficit de financiación del ejercicio, cuya magnitud equivale al Resultado presupuestario ajustado que se venía manejando anteriormente, pero que se presenta en un formato absolutamente novedoso que separa en línea aparte la Variación neta de pasivos financieros.
- g) La Memoria es fundamentalmente un conjunto de notas y cuadros explicativos de la ejecución presupuestaria, acompañados de otra información sobre situación financiera (cua-

dro de financiación, estado de tesorería y estado del remanente de tesorería) o patrimonial (inversiones destinadas al uso general, inmovilizado no financiero, inversiones financieras, etc...) que presenta notables diferencias con el modelo de memoria para el sector privado.

Todo ello conforma un voluminoso compendio de información, en el que, en cambio, se echa de menos la inclusión en la Memoria de algunas notas tales como las de Bases de presentación, Normas y Principios contables aplicados, las notas explicativas de la evolución del inmovilizado, de los fondos propios, etc... No obstante, dado que el PGCP indica el contenido mínimo a cumplimentar (siempre que el contenido de la información solicitada sea significativa), nada impide que se puedan acompañar aquellas notas que se considere oportuno incluir adicionalmente.

Por otro lado, voy a referirme a una cuestión que se viene suscitando con frecuencia por los que normalmente son usuarios de las cuentas anuales, como puede ser el caso de los concejales de un Ayuntamiento, pongamos por caso. La cuestión es que se aprecia una notable falta de comprensión por parte del lector de las cuentas, aspecto que se ve agravado por la presentación, dentro de las mismas, de informaciones que aparentemente son contradictorias, como puede ser el hecho de que el resultado económico-patrimonial y el resultado presupuestario ofrezcan magnitudes no coincidentes, o que la magnitud presupuestaria por excelencia que suele manejarse (el remanente de tesorería) sea un simple dato más incluido en la

memoria, sin conexión alguna con los estados contables a los que se da mayor rango de importancia en las cuentas (como el balance, por ejemplo).

Y es que, entiendo que debemos esforzarnos, los que trabajamos con responsabilidades sobre la formulación de las cuentas anuales dentro de la Administración, en ir más allá del mero cumplimiento del trámite de formación de las cuentas, aún con toda la perfección técnica que se quiera, para alcanzar la meta de conseguir hacer más comprensible para el usuario la información que se presenta.

Para lograr el objetivo de maximizar la comprensión de las cuentas anuales, entiendo que hay que ofrecer evidencia clara de que los diferentes estados contables que se presentan son complementarios entre sí y arrojan magnitudes y datos sobre una misma realidad económica, magnitudes y datos que no solo no son contradictorios entre sí, sino que son además necesarios para poder ofrecer una imagen global de dicha realidad.

Como ya se ha señalado, el objetivo de las cuentas anuales es mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico-patrimonial y de la ejecución del presupuesto. La primera y la segunda nos las ofrece el balance, la tercera la cuenta del resultado económico-patrimonial y la cuarta la liquidación del presupuesto, todo ello sin olvidar la memoria que ofrece información complementaria y aclaratoria que resulta inseparable de los estados contables anteriores, formando todo ello una unidad que pretende dar la verdadera medida, en sus diversas vertientes financiera, patrimonial o presupuestaria,

de la realidad económica de la entidad de que se trate.

Quiero volver sobre la importancia de la Memoria como elemento que aclara o facilita la comprensión de las cuentas en su conjunto. Más aún desde el momento en que el contenido de la misma descrito en el PGCP de 1994 tiene el carácter de mínimo, siendo lícito, por tanto, introducir cuanta información adicional se considere oportuno incluir para dar luz sobre aquellas cuestiones significativas que pudieran necesitar de aclaración adicional.

Aprovechando la concepción de la memoria descrita en el párrafo anterior, quiero plantear la idea de introducir, como notas de la misma, determinados estados contables adicionales que facilitan la interpretación y la interrelación entre las diversas magnitudes reflejadas en las cuentas anuales. Dichos estados conciliatorios, que se explican más adelante de forma individual, serían los siguientes:

- Ahorro neto
- Estado de conciliación del Resultado presupuestario con el Resultado económico – patrimonial.
- Estado de origen y aplicación de fondos del presupuesto consolidado (variaciones del remanente de tesorería)
- Conciliación entre el Capital Circulante y el Remanente de Tesorería

En la exposición que se presenta a continuación nos hemos basado principalmente en información de una Entidad Local cuyos datos principales correspondientes a la Cuenta General del ejercicio n son los siguientes:

BALANCE DE SITUACIÓN

ACTIVO	Miles de pesetas		ACTIVO	Miles de pesetas	
	Año n	Año n-1		Año n	Año n-1
Inmovilizado			Fondos propios		
Inv. Dest. al uso general	947.260	348.718	Patrimonio	2.639.684	1.995.415
Inmov. Inmaterial	63.692	66.203	Resultado del ejercicio (Ahorro)	1.276.794	992.987
Inmov. Material	4.349.209	4.424.545		3.916.478	2.988.402
Inmov. Financiero	2.336	1.657			
	5.362.497	4.841.123	Acreeedores a largo plazo		
			Deudas ent. Crédito	2.007.067	1.875.597
			Ent. Pcas. Acreedoras	139.208	183.921
				2.146.275	2.059.518
Activo circulante			Acreeedores a corto plazo		
Deudores	379.841	256.549	Deudas ent. Cdto.	403.529	350.029
Cuentas financieras	1.709.741	1.129.268	Ent. Pcas. Acreedoras	299.428	288.205
			Acreeedores	447.701	419.147
			Otras deudas	238.668	121.639
	2.089.582	1.385.817		1.389.326	1.179.020
Total Activo	7.452.079	6.226.940	Total Pasivo	7.452.079	6.226.940

	Miles de pesetas		Miles de pesetas
CTA. RESULTADOS		LIQUIDACIÓN PRESUPUESTO	
Tasas y pp	762.925	DERECHOS RECONOCIDOS	
Impuestos directos	1.375.817	I. Impuestos directos	1.375.817
Impuestos indirectos	191.089	II. Impuestos indirectos	191.089
Transf y subv. Recibidas	2.070.150	III. Tasas y otros ingresos	961.301
Otros ingresos de gest. etc.	215.185	IV. Transferencias corrientes	1.968.377
	4.615.166	V. Ingesos patrimoniales	89.112
G. Personal	1.688.642	VI. Enajenación inversiones	490.729
Amortizaciones	176.207	VII. Transferencias de capital	57.060
Var. Prov. Tráfico	-100.583	VIII. Activos financieros	26.327
Transf y subv. Concedidas	179.115	IX. Pasivos financieros	535.000
Otros gastos de explotac.	1.405.730		5.694.812
	3.349.111	OBLIGACIONES RECONOCIDAS	
Resultado de explotación	1.266.055	I. Gastos de personal	1.688.642
Ingresos financieros	72.303	II. Compras y gastos	1.448.515
Gastos financieros	106.365	III. Gastos financieros	106.365
Rdo. Activ. Ordinarias	1.231.993	IV. Transferencias corrientes	177.306
Rdos. Extraordinarios	57.292	VI. Inversiones	1.275.316
		VII. Transferencias de capital	1.809
Resultado Econ-Patrim.	1.289.285	VIII. Activos financieros	23.504
		IX. Pasivos financieros	350.079
			5.071.486
		Derechos - Obligaciones	623.326
		Desviaciones positivas de financiación	-474.507
		Desviaciones negativas de inauguración	1.179
		Gastos financiados con Rem. Tesorería	559.517
		Resultado presupuestario (Sup. Finac.)	709.515

Ahorro bruto y ahorro neto

Son dos magnitudes de primer orden a la hora de conocer, a partir de la información de la liquidación presupuestaria, la capacidad inversora de la entidad.

Entiendo que sería interesante incluirlo dentro del bloque dedicado a la Liquidación presupuestaria como estado contable, a continuación del Resultado presupuestario, con un formato tal como el siguiente:

	<u>Miles de ptas.</u>
Capítulos I a V de ingresos	4.585.696
Capítulos I, II y IV de gastos	(3.314.463)
Ahorro bruto	1.271.233
Capítulo III de gastos	(106.365)
Capítulo IX de gastos	(350.029)
Ahorro neto	814.839

La magnitud *Ahorro neto* va a ser útil como punto de partida para la elaboración del Estado de origen y aplicación de fondos del presupuesto (variaciones del remanente de tesorería), sobre el que hablaremos más adelante.

Como su propio nombre indica, el Ahorro neto expresa el volumen de fondos autogenerados por la Entidad, disponibles para ser empleados en actividades de inversión.

Adviértase igualmente cómo la magnitud del Ahorro bruto tiende a aproximarse a la magnitud contable del Resultado del ejercicio, en la medida en que está recogiendo los derechos y obligaciones reconocidas en el ejercicio de carácter

corriente, conceptos que son los principales componentes de la cuenta del resultado económico – patrimonial, si exceptuamos los intereses, las amortizaciones, las variaciones de provisiones, los gastos y pérdidas extraordinarios, las ganancias e ingresos extraordinarios y las transferencias y subvenciones de capital.

Estado de conciliación del resultado presupuestario con el resultado económico-patrimonial

En el cuadro siguiente presentamos el modelo de conciliación entre ambas magnitudes, intentando recoger todas las posibles variables que pueden afectarles:

Concepto	Miles de pesetas
Resultado presupuestario (Superávit de financiación)	709.515
Aumentos:	
Inversiones reales ¹	1.275.316
Liquidación de diferencias de Participación Tributos Concertados ²	44.713
Variación de provisiones de tráfico (reducción) ³	100.583
Desviaciones positivas de financiación afectada ⁴	474.507
Amortización de deuda ⁵	350.029
Variación de provisión de facturas pendientes de aplicar ⁶	42.785
Disminuciones:	
Amortización del inmovilizado ⁷	(176.207)
Bajas de inmovilizado ⁸	(223.397)
Resultados de ejercicios cerrados ⁹	(210.040)
Gastos financiados con remanente de tesorería ¹⁰	(559.517)
Operaciones de endeudamiento ¹¹	(535.000)
Diferencial derechos – oblig. Capítulo VIII ¹²	(2.823)
Desviaciones negativas de financiación afectada ⁴	(1.179)
Resultado del ejercicio (Ahorro)	1.289.285

¹ Las inversiones suponen obligaciones reconocidas (Capítulo 6) a efectos presupuestarios, pero se activan contablemente.

² La Liquidación del Presupuesto reconoce ingresos por los importes netos liquidados, obviando la parte que corresponde a compensaciones de diferencias de ejercicios anteriores que se contabilizan contra las provisiones creadas en el pasivo del balance.

³ Las variaciones de las provisiones por saldos de dudoso cobro no se integran en el cálculo del resultado presupuestario.

⁴ El concepto de desviaciones de financiación carece de incidencia contable. Por el contrario se tiene en cuenta en el cálculo del resultado presupuestario.

⁵ La amortización de deuda es un gasto presupuestario (Capítulo 9) pero sólo supone minoración de una cuenta del pasivo a efectos contables, sin incidencia en el resultado contable.

⁶ Corresponde a facturas cuyo reconocimiento de obligación no ha llegado a producirse al cierre.

⁷ Concepto inexistente a efectos presupuestarios.

⁸ Contablemente el resultado contable de las bajas tiene en cuenta el valor neto contable de los bienes en cuestión. A efectos presupuestarios, es ingreso la totalidad del importe obtenido en la venta.

⁹ El Resultado presupuestario del ejercicio omite los resultados procedentes de ejercicios cerrados, normalmente de signo negativo por anulaciones de derechos.

¹⁰ Este concepto, de naturaleza intrínsecamente presupuestaria, carece de "traducción" contable. Del total que arroja, 224.329 Pts '000 corresponden a financiación afectada y 335.188 Pts '000 a gastos generales.

¹¹ Representan Ingresos presupuestarios (Capítulo 9) pero contablemente suponen un mero aumento del pasivo, sin incidencia en el resultado contable del ejercicio.

¹² Son operaciones meramente financieras (Anticipos al personal, por ejemplo) sin devengo de ingreso o gasto alguno.

**Estado de origen y aplicación de fondos del presupuesto
(variaciones del remanente de tesorería)**

ORIGEN DE FONDOS	Miles de pesetas	APLICACIÓN DE FONDOS	Miles de pesetas
Ahorro neto (1)	814.839	Inversiones reales (6)	1.275.316
Variación provisiones de derechos pendientes de cobro	100.583		
Resultados de ejercicios cerrados	(210.040)	Transferencias de capital concedidas (7)	1.809
Ahorro neto ajustado	705.382	Operac. financieras Capítulo VIII (8)	23.504
Transferencias de capital recibidas (2)	57.060		
Enajenación de inversiones (3)	490.729	Desviaciones positivas de financiación afectada (9)	474.507
Operac. Financieras Capítulo VIII (4)	26.327		
Operaciones de endeudamiento (5)	535.000		
Gastos financiados con Remanente de Tesorería afectado	224.329		
TOTAL ORIGENES	2.038.827	TOTAL APLICACIONES	1.775.136
Incremento del Remanente de Tesorería para Gastos Generales	263.691		

Este cuadro presenta un gran paralelismo con el Cuadro de financiación que se incluye en la formulación de las cuentas anuales de todo tipo de empresas y entidades. De hecho, buena parte de las partidas que lo integran son idénticas. Su particularidad estriba en que se aborda el análisis de las variaciones financieras de la Entidad desde el punto de vista de la ejecución presupuestaria, lo que tiene la virtud de facilitar la comprensión del usuario habitual de la información económica-financiera pública, más acostumbrado a manejarse con las magnitudes presupuestarias.

Además aborda el análisis del Remanente de Tesorería desde el prisma financiero, no meramente presupuestario, al explicarse la variación interanual de esta magnitud

a través de las actividades de inversión y financiación llevadas a cabo por la Entidad.

Si realizamos la operación aritmética **(1) + (2) + (3) + (4) + (5) - (6) - (7) - (8) - (9) + 559.517 (Gastos financiados con remanente de tesorería) + 1.179 (Diferencias**

negativas de financiación) se obtiene la cifra del **Resultado Presupuestario (709.515 Pts'000)**. Con lo que se puede presentar la explicación de la variación del Remanente de tesorería de forma más simplificada, tal como se muestra a continuación (Pts.000):

Resultado presupuestario	709.515
- Resultado ejercicios anteriores	(210.040)
- Gastos generales financiados con R.T.	(335.188)
- Desviaciones negativas de financiación	(1.179)
+ Variación provisiones dudoso cobro	100.583
Variación del Remanente de Tesorería	263.691

Conciliación entre el capital circulante y el remanente de tesorería

Ahondando un poco más en el significado financiero del Remanente de Tesorería, magnitud eminentemente presupuestaria, proponemos analizar su relación con el concepto de Capital circulante o Fondo de maniobra, auténtico indicador de la salud financiera de una empresa o entidad en el corto plazo.

	Año n	Año n-1
Remanente de Tesorería para Gastos Generales	751.010	487.319
Aumentos:		
Remanente de Tesorería afectado	498.745	248.567
Anticipos al personal pendientes a corto plazo	6.096	15.790
Disminuciones:		
Deudas con entidades de crédito a corto plazo	(403.529)	(350.028)
Provisiones a corto plazo	(88.430)	(88.430)
Facturas no aplicadas al Presupuesto	(63.636)	(106.421)
Capital circulante	700.256	206.797

La conciliación anterior intenta mostrar las principales variables que pueden producir divergencias entre una y otra magnitud, pero que en la mayoría de los casos se reducirán fundamentalmente a dos: el Remanente de Tesorería afectado y el saldo por Deudas con entidades de crédito a corto plazo.

Respecto al primero de los dos, puede ser prescindible si tomamos como referente para la conciliación al Remanente de Tesorería total, cifra que normalmente será más asi-

milable con el concepto de Capital circulante.

En lo que hace referencia a las Deudas por créditos o préstamos a corto plazo, pone sobre la mesa una duda razonable acerca de la validez del concepto tradicional de Fondo de maniobra como indicador de situación financiera a corto plazo. Nos explicamos. El funcionamiento económico-financiero de las Entidades Locales con un estricto sometimiento (al menos en teoría) a la disciplina presupuestaria hace que el concepto al que nos estamos refiriendo constituya un compromiso financiero asumido necesariamente en el Presupuesto del ejercicio siguiente al que estamos rindiendo, lo que significa que no deberá ser asumido con los recursos financieros existentes al final de este último ejercicio. Con ello quiero ir a plantear la duda de si realmente es correcto adoptar el Fondo de maniobra como magnitud válida respecto a la capacidad financiera de la Entidad en el corto plazo.

Por último, quisiera hacer una reflexión sobre las consecuencias negativas que puede acarrear el uso del Remanente de Tesorería como un recurso de "casi obligada" utilización inmediata para la mayor parte de los responsables de la gestión de nuestras Entidades Locales, lo que lleva a que éstas acaben subsistiendo normalmente sin remanente líquido, o lo que es casi lo mismo, sin apenas fondo de maniobra. ¿Se imaginan ustedes si las empresas funcionasen con igual criterio? No tengo ninguna duda de que de ser esto así las suspensiones de pagos estarían a la orden del día creando un importante colapso de la actividad económica general. Y es que, las más elementales normas de dirección financiera aconsejan el mantenimiento permanente de un fondo de maniobra positivo que funciona como un "colchón de seguridad" para la empresa o entidad ante posibles eventualidades financieras difíciles de prever la mayoría de las veces ■

