

Efectos de la reforma contable en la administración local

Dr. Josep Viñas Xifra

Profesor Titular de la Universitat de Girona

M^a Pilar Curós Vilà

Profesora Colaboradora de la Universitat de Girona

En el año 2006 ha entrado en vigor una nueva Instrucción de Contabilidad para la Administración Local que producirá algunos efectos que intentaremos analizar. En primer lugar, analizaremos el paso de dos modelos contables a tres, posteriormente estudiamos las modificaciones más importantes que se producen en las principales áreas contables, así como en las magnitudes y estados contables, finalizando con las principales conclusiones obtenidas y sus repercusiones en la gestión contable.

1. LOS MODELOS DE LA NUEVA INSTRUCCIÓN DE CONTABILIDAD LOCAL

2. MODIFICACIONES EN LAS OPERACIONES DE LAS PRINCIPALES ÁREAS CONTABLES

3. MODIFICACIONES EN LAS MAGNITUDES Y ESTADOS CONTABLES

4. PRINCIPALES CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

1

Los modelos de la nueva instrucción de contabilidad local

La reforma de la contabilidad pública configura un nuevo modelo contable a partir del año 1981, basado en un sistema de partida doble, de acuerdo con un cuadro de cuentas y las relaciones entre éstas que son definidas por el Plan General de



Contabilidad Pública (PGCP). Por lo tanto, se amplía el ámbito de aplicación objetivo, pasando de ser una contabilidad presupuestaria a tener como finalidad plasmar toda clase de operaciones y resultados de las actividades de los entes públicos. Más tarde, aprovechando los cambios que también se producen en la contabilidad empresarial, se produce una nueva reforma apareciendo el PGCP de 1994.

La reforma de la contabilidad pública para la administración del Estado también significa una reforma de la contabilidad local. Ésta, se concreta en la Instrucción de Contabilidad de la Administración Local (ICAL) del año 1990, con un rango de Orden Ministerial dividida en diferentes capítulos y secciones. No obstante, la adaptación a la normativa estatal de 1994 no se produce hasta el año 2004 con la nueva ICAL, que entra en vigor el 1 de Enero de 2006 y deroga la ICAL de 1990.

La normativa vigente tiene como objetivo aprobar las normas contables de carácter general a las cuales tienen que ajustarse la contabilidad de los entes locales y sus Organismos Autónomos, aprobar el Plan General de Contabilidad Pública, establecer los libros que se llevarán con carácter obligatorio, así como determinar la estructura y justificación de las partidas, estados y otros documentos referentes a la contabilidad pública.

La nueva instrucción de la contabilidad local contempla tres modelos de actuación: el normal, el simplificado y el básico. El modelo normal va dirigido a los municipios cuyo presupuesto excede los 3.000.000 de euros y cuando su número de habitantes sea superior a 5.000. El modelo simplificado hace referencia a los municipios que generan entre 300.000 y 3.000.000 de euros de presupuesto y con una población inferior a 5.000 habitantes. El modelo básico se dirige a municipios de menos de 300.000 euros de presupuesto y que no tengan Organismos Autónomos a su cargo. Cada municipio podrá optar por utilizar un modelo más complejo del que le corresponde si así lo desea.

1.1 El modelo normal

En el título primero, “Principios generales del modelo normal de contabilidad local” se regulan los principios generales propiamente dichos: el ámbito de aplicación, la obligación de rendir cuentas, el ejercicio contable, el modelo contable, la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local y los destinatarios de la información contable.

Asimismo, se relacionan las competencias y funciones que, en materia contable, corresponden al Pleno de la

Corporación, a la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad y a la Intervención General de la Administración del Estado, y que se recogen, en ocasiones de forma dispersa, en la legislación vigente. Con esta recopilación de competencias y funciones se pretende contribuir al correcto ejercicio de las funciones contables.

En el título segundo, “Del modelo normal del sistema de información contable para la Administración Local”, se divide en cuatro capítulos en los que se regulan aspectos muy diversos: las normas generales del sistema, las áreas contables de especial trascendencia, las operaciones de inicio y fin de ejercicio, y las magnitudes de carácter presupuestario.

En el título tercero, “De los datos a incorporar al sistema”, se divide en tres capítulos que regulan los justificantes de las operaciones, la incorporación de datos al sistema, así como el archivo y conservación de la información contable.

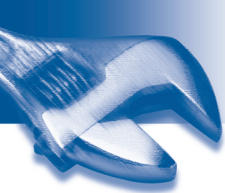
En el título cuarto, “De la información a obtener del sistema”, se divide en tres capítulos dedicados a las normas generales, la Cuenta General de la entidad local y otra información contable.

Por último, como anexo a la citada instrucción se incluye el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la administración local, cuyos aspectos más significativos se exponen en la Introducción del propio Plan.

1.2 El modelo simplificado

En el primer título de la normativa, “Principios generales del modelo simplificado de contabilidad local”, se expone que la flexibilidad del modelo contable permite que las entidades locales puedan optar por un modelo más complejo que el que les corresponda por razón de población y presupuesto; así, las entidades locales incluidas en el ámbito de aplicación del modelo simplificado pueden optar por aplicar el modelo normal.

En el título segundo, “Del modelo simplificado del sistema de información contable por la administración local”, se define la contabilidad de las entidades contables configurando con un sistema de registro, elaboración y comunicación de información económico-financiera y presupuestaria. En referencia al registro, se contabilizarán todas las operaciones de naturaleza presupuestaria, económica, financiera y patrimonial que se produzcan en el ámbito de la entidad contable. No se regula detalladamente la forma concreta de contabilización sino que el tratamiento contable (como, cuándo y para cuándo) de cada operación se recoge fundamentalmente en el Plan de Cuentas Local Simplificado.



En el título tercero, “De los datos a incorporar al sistema”, se divide en tres capítulos que regulan los justificantes de las operaciones, la incorporación de los datos al sistema, así como el archivo y conservación de la información contable.

En el título cuarto, “De la información a obtener del sistema” se detalla las cuentas anuales, que comprenden el Balance, la Cuenta de resultados económico-patrimonial, el Estado de liquidación del presupuesto y la Memoria. También cabe destacar que se ha reducido considerablemente la documentación que se tiene que tramitar a los órganos de control externo, juntamente con la cuenta General, limitándose a los justificantes de tesorería.

1.3 El modelo básico

Este modelo se ha elaborado para que exista el adecuado grado de proporcionalidad entre el grado de complejidad del modelo contable que se tiene que aplicar y el nivel de especialización que la ley exige al funcionario que tiene a su cargo la elaboración de la contabilidad. La experiencia acumulada con la ICAL de 1990 permite apreciar una disminución en el nivel de rendimiento de cuentas de los ayuntamientos muy pequeños.

En el primer título de la normativa, “Principios generales del modelo básico de contabilidad local” se fija el método de partida simple como el procedimiento que se tiene que seguir en el registro de las operaciones, hecho que simplifica bastante la contabilidad respecto a la regulación anterior, ya que este método también subministra menos información.

En el título segundo, “Del modelo básico del sistema de información contable para la administración local”, se delimita teóricamente la estructura para el registro de operaciones intentando dar al sistema el mayor grado de simplicidad y flexibilidad.

El modelo básico del Sistema de Información Contable por la Administración Local (SICAL) está pensado para cumplir finalidades de gestión, como por ejemplo posibilitar el seguimiento del endeudamiento, finalidades de control, como por ejemplo permitir los controles de legalidad, así como finalidades de análisis y divulgación, como por ejemplo facilitar datos para análisis macroeconómicos.

Una de las áreas más importantes será el presupuesto de gastos en el cual se detallan los créditos iniciales, las modificaciones de crédito, los gastos comprometidos, las obligaciones reconocidas y los pagos realizados.

En el título tercero, “De los datos a incorporar al sistema”, se recogen las normas de justificación de las operaciones y el soporte documental de las anotaciones contables, así como el procedimiento que se tiene que seguir cuando se dispongan de herramientas informáticas para llevar a cabo la contabilidad que, se sobreentiende, será el supuesto más habitual.

En el título cuarto, “De la información a obtener del sistema”, se estructura en tres capítulos. El primero se dedica a la Cuenta General, que está formado únicamente por la Cuenta de la Entidad Local, el segundo regula las partes de la Cuenta General estableciendo su contenido, y el tercero habla de otra información que cabe suministrar.

Cuando se expone la liquidación del presupuesto, se explica que éste constará de tres partes, liquidación del presupuesto de gastos, liquidación del presupuesto de ingresos y el resultado presupuestario. El resultado presupuestario, pondrá de manifiesto las desigualdades entre la ejecución de los ingresos y los gastos presupuestarios y se calculará por la diferencia entre los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas imputadas al presupuesto del ejercicio que se liquida.

La información sobre ejecución presupuestaria está referida a aspectos como devoluciones de ingresos, obligaciones de presupuestos cerrados, derechos a cobrar de presupuestos cerrados, compromisos de gastos con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores, recursos afectados, y remanentes de tesorería.

La información sobre operaciones no presupuestarias suministrará información, entre otros, sobre anticipos de caja fija, finanzas y depósitos constituidos, pagos pendientes de aplicación, impuestos repercutidos pendientes de liquidar, o acreedores por impuestos soportados.

2

Modificaciones en las operaciones de las principales áreas contables

2.1 Inmovilizado

En relación con el inmovilizado se regulan las normas de valoración a aplicar, la necesidad de que la entidad disponga de un inventario (el general o, si no existe, la necesaria



correlación entre éste y la contabilidad, uno específico de carácter contable) que identifique de forma individualizada estos bienes y derechos, las correcciones de valor a practicar, y una serie de operaciones cuyo tratamiento en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local se encuentra algo disperso (la adscripción y la cesión de bienes, la permuta y la adquisición con pago parcial en especie).

La presente Instrucción se ocupa con mayor detalle, que su predecesora de 1990 de la regulación de las correcciones de valor a registrar en relación con el inmovilizado, distinguiendo la amortización, las pérdidas reversibles de valor y las pérdidas irreversibles.

La regulación de la adscripción de bienes resulta novedosa en la medida que los bienes adscritos discurren por dos contabilidades (la del ente adscribiente y la del ente beneficiario) como si se tratara de una sola, y ello por la estrecha relación existente entre el adscribiente (la entidad local) y los beneficiarios (sus organismos autónomos). En consecuencia, el ente beneficiario dará de alta los bienes recibidos en adscripción por el valor neto contable por el que figure en la contabilidad del adscribiente, y éste, a la reincorporación de los bienes, los dará de alta por el valor neto según la contabilidad del beneficiario en ese momento.

En cuanto a la cesión gratuita de bienes, la presente Instrucción distingue su tratamiento contable en función de que se ceda gratuitamente el uso o la propiedad de los bienes. En este último caso, el cedente deberá dar de baja el bien cedido reflejando la posible pérdida como un resultado del ejercicio.

El tratamiento contable previsto para la permuta de bienes de inmovilizado difiere del contemplado en la Instrucción de 1990. En la presente Instrucción se registra el resultado producido en la operación especificando sus posibles componentes (pérdidas o beneficios procedentes del inmovilizado – por la diferencia entre el valor de tasación del bien entregado y su valor neto contable- y subvención –por la diferencia entre los valores de tasación del bien recibido y el entregado que no se compensen en metálico). De acuerdo con la Instrucción 1990, el resultado que en su caso arrojará la operación se consideraba un resultado extraordinario del inmovilizado.

La presente instrucción contempla el supuesto de adquisición de un bien entregado como parte del precio otro bien de inmovilizado, estableciendo que el bien recibido se valorará por la suma del valor neto contable del que se entrega más el efectivo satisfecho.

2.2

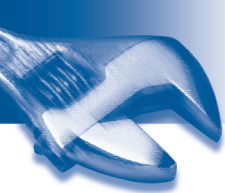
Financiación y tesorería

La regulación del endeudamiento se limita a establecer:

- *La obligación de la entidad contable de efectuar un seguimiento y control individualizado de todas sus operaciones de crédito.*
- *El tratamiento presupuestario que salvo las operaciones de tesorería, tienen las operaciones de crédito.*
- *El criterio de caja como criterio general de reconocimiento de estos pasivos.*
- *La necesidad de realizar, a final de ejercicio, determinadas operaciones relativas al endeudamiento, como la periodificación de los gastos financieros anticipados, la imputación al resultado del ejercicio de los gastos financieros a distribuir en varios ejercicios y de los gastos financieros devengados y no vencidos, la reclasificación temporal de sus operaciones de crédito, considerando deudas a corto plazo los importes de aquellas registradas como deudas a largo plazo que venzan en el ejercicio siguiente, y la regularización de las deudas en moneda distinta del euro.*

En relación con los gastos con financiación afectada merece especial mención la forma de cálculo de las desviaciones de financiación. Se utiliza el coeficiente de financiación por agente, en vez de por aplicación presupuestaria, y se equipara la forma de cálculo de las desviaciones acumuladas y de las del ejercicio (que dejan de obtenerse por diferencia de desviaciones acumuladas, para calcularse en función de los gastos y los ingresos afectados del año).

También resulta novedoso el tratamiento contable dado a las provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipados de caja fija. El cambio experimentado deriva de la consideración de que, tanto los fondos librados a justificar como los librados en concepto de anticipo de caja fija tienen el carácter de fondos públicos y deben formar parte integrante de la tesorería de la entidad hasta que el habilitado o cajero pague a los acreedores finales. Por tanto, las cantidades entregadas a los habilitados o cajeros por dichos conceptos no suponen una salida de fondos de la tesorería, sino generalmente de una cuenta operativa a una cuenta restringida de pagos (de la que dispone el habilitado o cajero en la forma que tenga regulada la entidad). Mientras en los pagos a justificar la imputación presupuestaria se sigue produciendo en el momento de la expedición de la orden de pago, aunque la imputación económica se demora hasta el momento de la justificación de los fondos por el habilitado, en los anticipos de caja fija, la imputación económica y la presupuestaria se producen con ocasión de la justificación de los fondos por el cajero.



2.3

Otras operaciones contables

En referencia a las subvenciones de capital recibidas, que formaban parte de la financiación básica, concretamente en el grupo 14, se trasladan al grupo 7 de ingresos por considerarse ingresos económicos del ejercicio en que se reciben, hecho bastante discutible pues la mayoría financian bienes de inversión que tienen una vida útil superior al ejercicio corriente.

También destaca la creación de la cuenta 413 “Acreedores por operaciones de aplicar a presupuesto” donde se recogen las obligaciones vencidas a final del ejercicio que corresponden a gastos realizados o bienes recibidos durante el mismo que no han podido aplicarse al presupuesto del ejercicio. En este sentido, nos parece poco recomendable que en unos gastos que deberían ser atípicos no se especifique concretamente los supuestos que puedan razonar la citada situación.

Asimismo se incorpora la regulación de los ingresos anticipados y diferidos, en cumplimiento del principio de devengo, aunque subordinado al principio de importancia relativa, con lo que su aplicación puede ser menor por el hecho que una parte importante de estas operaciones suelen corresponder a pequeñas cuantías o a prestaciones sucesivas.

3

Modificaciones en las magnitudes y estados contables

3.1

Remanentes de crédito

Los remanentes de crédito no sufren demasiadas variaciones respecto a la anterior normativa realizándose un seguimiento y control individualizado para su posible incorporación a los créditos del presupuesto del ejercicio siguiente.

El sistema de información contable deberá mostrar en cada momento los remanentes de crédito iniciales, las rectificaciones, los acuerdos de no incorporabilidad, los remanentes de crédito totales, las certificaciones de existencia de remanentes de crédito expedidas, así como los saldos de remanentes de crédito pendientes de justificar.

Por otra parte, los remanentes de crédito iniciales deberán determinarse como consecuencia de la liquidación del presupuesto y se clasificarán, por una parte entre comprometidos y no comprometidos y, por otra, en incorporables y no incorporables.

3.2

Remanentes de tesorería

Esta magnitud presenta una serie de cambios en su fórmula de cálculo pues se ha configurado como una magnitud de carácter fundamentalmente presupuestario, frente a su configuración anterior donde tenía un carácter esencialmente financiero.

Este cambio se justifica para responder de una manera más fiel al significado que le atribuye el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), es decir, recurso para financiar gasto si es positivo, y déficit a financiar si es negativo. Por lo tanto se sustituye un excedente de liquidez a corto plazo (como el fondo de maniobra de la contabilidad empresarial) por una acumulación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores.

En las inclusiones realizadas destacan la de los deudores y acreedores por operaciones no presupuestarias de tesorería a largo plazo, los cobros pendientes de aplicación en todos los casos¹, y los pagos pendientes de aplicación en todos los casos².

En las exclusiones se puede destacar los acreedores por devolución de ingresos presupuestarios, así como los acreedores por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto.

3.3

Resultado presupuestario

El resultado presupuestario no presenta grandes modificaciones pero especifica de una forma más concreta los diversos epígrafes. Los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas se presentarán en las siguientes agrupaciones:

- **Operaciones no financieras:** Los capítulos 1 al 7 del presupuesto, distinguiendo las operaciones de naturaleza corriente (capítulos 1 al 5) de las demás no financieras.
- **Activos financieros:** Los imputados al capítulo 8 del presupuesto.
- **Pasivos financieros:** Los imputados al capítulo 9 del presupuesto.



3.4 Cuentas anuales

La información que contienen las cuentas anuales es la misma de las Cuentas, Estados y Anexos referidos en la ICAL 90, aunque se sistematizan de manera diferente, incluyendo en la Memoria la información que completa y amplía la contenida en el resto de cuentas anuales.

Otra novedad que cabe destacar es la inclusión en la citada memoria de indicadores relativos a la situación económica-financiera y presupuestaria de la entidad y a la gestión de los servicios públicos locales, es decir una información más cualitativa que debería facilitar la toma de decisiones y la mejora de la gestión.

4

Principales conclusiones

En nuestra opinión, queda desvirtuada la aparición del modelo básico que si bien aborda la problemática de los ayuntamientos muy pequeños, da un paso atrás con la utilización de la partida simple.

El hecho que los criterios para la amortización contable deban ser aprobados por el Pleno de la Corporación mediante su incorporación a las bases de Ejecución, junto con la posibilidad de un inventario específico para la contabilidad, hace

vislumbrar un intento de mayor control sobre los elementos patrimoniales de las entidades locales.

Por otra parte, la desaparición de las subvenciones de capital en el grupo 1 como ingresos a distribuir en diferentes ejercicios para pasar al grupo 7 como ingresos del ejercicio puede generar tensiones financieras entre las citadas subvenciones y el activo financiado.

Nos parece poco oportuna la creación de una cuenta en el subgrupo 41 sobre las operaciones pendientes de aplicar al presupuesto, si esta medida no lleva consigo desarrollar los supuestos concretos en que una operación atípica pueda justificar su registro contable tal como se indica.

El cambio del remanente de tesorería que pasa de ser una magnitud financiera a una magnitud presupuestaria, vuelve a poner de manifiesto la imposición del presupuesto sobre los indicadores tradicionales de la contabilidad económico-patrimonial.

También nos parece importante la inclusión de la Memoria como un apartado significativo de la Cuenta General, principalmente si ello implica la utilización de herramientas que ya utilizan las empresas privadas como por ejemplo los indicadores de gestión.

¹ En la ICAL 90 solamente se realizaba la inclusión de los computados en el remanente de tesorería o cuando se desconocía a qué obedecían.

² En la ICAL 90 solamente se realizaba la inclusión de los computados en el remanente de tesorería.

BIBLIOGRAFÍA



- ABELLA S. Manual de presupuestos y contabilidad de las corporaciones locales. Consultor. Madrid 1995.
 BRUSCA I. El sistema de información contable en la administración local. Revista Auditoría Pública. Octubre 1996.
 CABALLERO P. Manual de presupuestos y contabilidad local. Ed. Comares. Granada 2002.
 CARRASCO Díaz D. y otros. Contabilidad pública local. Ed. Fundación Asesores Locales. Málaga 2006
 LÓPEZ HERNÁNDEZ A. La contabilidad pública en el subsector de la administración local. ICAC. 1996
 ORDEN EHA/4040/2004 de 23 de noviembre sobre el modelo básico de la ICAL
 ORDEN EHA/4041/2004 de 23 de noviembre sobre el modelo normal de la ICAL
 ORDEN EHA/4041/2004 de 23 de noviembre sobre el modelo simplificado de la ICAL