

La reforma de la Contabilidad de la Administración Local española: algunas reflexiones críticas en torno a las nuevas instrucciones de contabilidad

José Manuel Vela-Bargues, Fernando Polo-Garrido y María Soledad Pérez-Yuste

RESUMEN

Este artículo pretende aportar una serie de reflexiones críticas sobre la nueva regulación contable de la Administración Local recientemente introducida. El proceso de normalización contable de las administraciones públicas en España se inició hace 25 años y su última reforma ha finalizado recientemente con la nueva normativa introducida en 2015 que es objeto de estudio. En el presente trabajo, se identifican tres líneas maestras en la reforma y sus principales novedades. Su definitiva configuración merece un análisis crítico, centrado en la complejidad del sistema contable, los modelos de cuentas anuales, la necesidad de elaboración de información resumida y sintetizada, la contabilidad de costes, la consolidación de cuentas anuales, la estabilidad presupuestaria y lo que quizás resulta en los momentos actuales más inaplazable: una normativa legal que obligue a que nuestras corporaciones locales vean sus cuentas anuales auditadas externamente de forma regular y con un alcance adecuado a su propia población y presupuesto.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad Pública, Administración Local, Normalización contable del sector público, reforma contable.

CLAVES ECONLIT: L30, L39, H72, M41, M48.

Cómo citar este artículo / How to cite this article: VELA-BARGUES, J.M., POLO-GARRIDO, F. & PÉREZ-YUSTE, M.S. (2016): "La reforma de la Contabilidad de la Administración Local española: algunas reflexiones críticas en torno a las nuevas instrucciones de contabilidad", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 86, 221-250.

Correspondencia: José Manuel Vela Bargues, Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad, CEGEA, Universitat Politècnica de València, jovebar@esp.upv.es; Fernando Polo-Garrido, Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad, CEGEA, Universitat Politècnica de València; fpolo@cegea.upv.es, y María Soledad Pérez Yuste, Profesora Asociada de la Universitat Politècnica de València, Técnico de Auditoría de la Sindicatura de Cuentas, mapeyus@esp.upv.es.

EXPANDED ABSTRACT

The reform of spanish local governmental accounting: some critical considerations about new accounting regulation

Objectives

This paper attempts to analyse from a critical perspective the recent reform of local governmental accounting in Spain, in order to identify some weak points that will need in the future further developments. This reform has been introduced by two main accounting instructions that develop the accounting standards to be applied by Spanish local authorities for financial reporting purposes. Those new standards are in force since the first of January 2015.

Design / methodology / approach

The paper is structured in three parts, which follow three different approaches. The first part uses a descriptive approach in order to present the evolution and stages of accounting standards process in Spain. The second part uses a deductive approach to identify the main guidelines of the reform and the third part uses a critical and deductive approach to identify some weak points of the reform.

Results / Research limitations / implications

The first part of the paper presents the evolution and stages of the setting of accounting standards process for Spanish local authorities that started 25 years ago, pointing out the relevant changes introduced by the last reform introduced in 2015. This process started first at central government level in the eighties, and the reforms introduced were progressively shifted to lower levels of Public Administration such as local governments and regions.

The second part of the paper tries to identify the main guidelines that according to the authors have inspired the 2015 reform, focusing its attention on three main questions using a deductive approach: the strong influence of business accounting, the adaptation of local governmental accounting new regulations to those previously introduced at central government level and the compatibility of the accounting standards introduced with the International Accounting standards introduced by the Public Sector Committee of the International Federation of Accounting, that are now in force.

The influence of business accounting on governmental accounting has traditionally been very strong in Spain, a country where the paradigm of the superiority of business accounting over public sector accounting has always been accepted by legislation and accounting profession. The fact is this influence explains why the introduction of accrual basis in governmental accounting has not been difficult to achieve in Spain, specially considering that all the Charts of Accounts introduced in the Public Sector have always followed the model of previous Charts introduced for the business sector

The influence of central government accounting has been also very strong in local government accounting, considering that all the Chart of Accounts previously introduced at central government level have been progressively extended and adapted for local authorities, as it has occurred in 2015.

With respect to the adaptation of Spanish local government accounting standards to those issued by the International Federation of Accountants through its Public Sector Accounting Committee, it has to be stressed that this adaptation has been a basic guideline of the reform, even if no mandatory or compulsory instructions from the European Union have established the need to do so,

The third part of the paper identifies, using a deductive and critical approach, some weak points of the reform. Those points are basically related with the following facts:

a) The complexity of the accounting system for a great part of its users. This complexity is certainly due to the influence of business accounting, that has inspired the development of a quite complex developed system of financial accounting, especially in the case of small sized municipalities.

b) The structure of the models of annual accounts and reports. The structure of annual accounts is the same as the adopted for business entities, including additional statements concerned with the budget execution of revenues and expenses. And the fact is that information included in financial statements concerned with the equity position are considered not relevant by most information users

c) The need of summarized and abbreviated reporting information would perhaps be useful also for users with a lack of financial and accounting culture, that often have found important problem to understand fairly the financial reports provided.

d) The development of cost accounting has been introduced by the reform even if this question will require further efforts by many municipalities that are not still used to develop it. Spanish governmental accounting legislation requires presenting information on economy, efficiency and effectiveness of public services, and this is why the development of cost accounting will require in the future a significant attention in order to provide this kind of information for accounting users.

e) Consolidation of financial annual reports is not a general practice in Spanish local authorities, even if it will be required for years ending after the 1st of January 2017. Even if the present reform has not introduced rules or standards useful for developing it, the future presentation of consolidated financial statements will require in a near future further regulations still to be issued.

f) The need for budgetary stability is a clear paradigm that is inspiring Public Management in all the levels of Spanish Public Administration. Budgetary Laws in Spain establish requirements for budget deficit and debt limits that are calculated in national accounting statistics using SEC 95 criteria. Even if those criteria are sometimes different of those developed by governmental accounting at micro-economic level, and have not been affected by the recent reform, some accounting users require information of how the municipality has managed his debt and deficit using SEC 95 terms. Unfortunately, this information is still not developed in notes to the financial statements

g) The establishment of a legal regulation that forces local authorities to audit externally its annual accounts on a regular and annual basis is the last fact to be stressed. This last question is considered as the main weak point of an accounting system that has introduced significant improvements with this recent reform, such as the definition of a conceptual framework based on accrual accounting.

Practical conclusions and original value

The paper main conclusion suggests that the above points should require in the future further developments and attention, in order to improve the scope, relevance, reliability and understandability of the Spanish system of local governments financial reporting and accounting. As financial reports issued by local authorities in accordance with the 2015 will not be available until the end of 2016, those statements will be the basis for further empirical research, in order to establish how accounting information users evaluate the usefulness and convenience of the reforms introduced.

KEY WORDS: Governmental Accounting, Local Authorities, Setting of Accounting Standards Process in the Public Sector, Accounting Reform.

1.- Introducción

La publicación de dos nuevas instrucciones de contabilidad para la Administración Local en el mes de septiembre de 2013 ha puesto en marcha la tercera reforma que ha afectado a la Contabilidad de la Administración Local en nuestro país desde que, a principios de los noventa, se extendiera a la misma el Plan General de Contabilidad Pública entonces vigente, con la consiguiente adopción de la contabilidad por partida doble. La actual reforma supone adaptar el Plan General de Contabilidad Pública aprobado en 2010 para la Administración General del Estado, para su aplicación en el ámbito local. Es importante señalar que dichas instrucciones entraron en vigor el uno de enero de 2015, por lo que no será hasta bien avanzado el año 2016, concretamente a partir del 1 de octubre, en que las primeras cuentas anuales definitivas elaboradas por las corporaciones locales españolas en el marco de esta nueva normativa estén disponibles para sus potenciales usuarios.

El presente trabajo pretende aportar una serie de reflexiones críticas sobre la nueva regulación introducida y que supone sin duda un avance positivo e importante desde el punto de vista normativo. Tras presentar una serie de consideraciones en torno al proceso de normalización contable en el ámbito local, estas reflexiones se relacionan con la complejidad del sistema contable, los modelos de cuentas anuales y el remanente de Tesorería, la necesidad de elaboración de información resumida y sintetizada, la contabilidad de costes, las cuentas anuales consolidadas, la estabilidad presupuestaria y lo que quizás resulta en los momentos actuales más inaplazable, la necesidad de una normativa legal que obligue a que las cuentas anuales de nuestras corporaciones locales se sometan a auditoría externa de forma regular y con un alcance adecuado a su propia población y presupuesto.

2.- La reforma de la contabilidad de la Administración Local. Las nuevas instrucciones de 2013

Si la Ley General Presupuestaria de 1977 supuso “el inicio de un proceso de reforma y modernización de la Contabilidad de las Administraciones Públicas, orientada a fines de gestión, de control y de análisis y divulgación” (Brusca, 2010:180), la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, marcó un importante punto de inflexión en la evolución de su sistema contable.

Ello se tradujo en un cambio radical en el desarrollo de su contabilidad al añadir al tradicional método de registro por partida simple el método de partida doble, estableciéndose la obligatoriedad

de aplicar un Plan General de Contabilidad basado en el Plan General de Contabilidad Pública entonces en vigor a nivel estatal.

La aplicación de este nuevo sistema contable se inició a partir del ejercicio 1992, mediante la implantación de dos modelos: el llamado “modelo normal” y el “modelo simplificado”, cuya regulación quedó recogida en las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda, de 17 de julio de 1990, a través de las que se aprobaron las respectivas Instrucciones de Contabilidad: Instrucción de contabilidad para la Administración Local, para el “modelo normal”, e Instrucción de contabilidad del tratamiento especial simplificado para entidades locales con población inferior a 5.000 habitantes, en el caso del “modelo simplificado”. Cada una de estas dos Instrucciones de contabilidad incorporó, en un Anexo, el Plan Contable aplicable por las entidades que estuviesen sujetas al modelo en cuestión, “normal” o “simplificado”, tratándose en los dos casos de un Plan que suponía una adaptación de la versión del PGCP que fue aprobada mediante Resolución de 11 de noviembre de 1983 de la Intervención General de la Administración del Estado.

La aprobación en el año 1994, a través de Orden de 6 de mayo del Ministerio de Economía y Hacienda, de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública que vino a sustituir al anterior de 1983, obligaría posteriormente a reformar de nuevo la contabilidad de la Administración Local, adaptando su normativa contable a dicho Plan.

Dicha reforma, que supuso la revisión de la normativa contable para la Administración Local de 1990, tuvo lugar en el año 2004, articulándose a través de tres modelos contables que vinieron a sustituir a los dos que existían con anterioridad, quedando fijada su aplicación efectiva para el ejercicio 2006. Estos tres modelos quedaron regulados en tres instrucciones fundamentales:

1. Instrucción del modelo normal de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre.
2. Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4042/2004, de 23 de noviembre.
3. Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre.

El ámbito de aplicación de los tres modelos se diferenció en función de dos variables representativas de la dimensión de las entidades locales: la población y el importe de su presupuesto, y no sólo de la población como venía siendo tradicional. Al igual que sucedió en el caso de las Instrucciones de 1990, las nuevas Instrucciones del “modelo normal” y del “modelo simplificado” de contabilidad local del 2004 incorporaron, como Anexo, un Plan Contable adaptado al Plan General de Contabilidad Pública de 1994.

Ahora bien, en aras de simplificar la contabilidad de numerosas entidades locales de reducido tamaño, en el “modelo básico”, se fijó la partida simple como único método de registro, sin proceder a ninguna adaptación adicional del Plan General de Contabilidad Pública. De hecho, este modelo se supeditó a establecer un procedimiento de registro que, de una forma lo menos complicada posible, permitiera ofrecer una información contable lo suficientemente fiable, relevante y oportuna con respecto a los municipios con un tamaño más reducido.

Nuevamente, la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública en 2010, aprobado por Orden EHA/1037/2010 de 13 de abril, como consecuencia una vez más de un nuevo Plan aprobado para la Contabilidad empresarial en 2007, ya permitió anticipar una nueva reforma de la contabilidad de la Administración Local en nuestro país.

Esta reforma ha tenido lugar en 2013 y ha supuesto efectuar una revisión de la normativa contable de aplicación a las entidades locales y sus organismos autónomos, a nivel de los modelos normal, simplificado y básico. Para ello, se han aprobado dos órdenes que introducen a su vez nuevas instrucciones de contabilidad:

1. Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la instrucción del **modelo normal** de contabilidad local.
2. Orden HAP/1782/2013 de 20 de septiembre, por la que se aprueba la instrucción del **modelo simplificado** de contabilidad local y se modifica la instrucción del **modelo básico** de contabilidad local aprobada por orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre.

Debe señalarse que el periodo transcurrido desde la publicación de las instrucciones hasta su entrada en vigor ha sido amplio, dado que ésta última no se produjo hasta el 1 de enero de 2015. Por esta razón, las primeras cuentas anuales elaboradas con la nueva normativa, ya adaptadas al Plan General de Contabilidad Pública de 2010, no estarán disponibles hasta bien entrado el ejercicio 2016. Asimismo, existen otros aspectos regulados en la instrucción, que serán abordados en el presente trabajo, relativos tanto a la contabilidad de costes como a la consolidación de cuentas anuales, cuya plasmación en las cuentas anuales no será obligatoria hasta la rendición de las mismas en el ejercicio 2017.

Hay que tener en cuenta que la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública en 2010 afecta tanto al modelo normal como al simplificado, al estar ambos basados a su vez en el Plan General de Contabilidad Pública de 1994. Por el contrario, con respecto al modelo básico, la segunda de las instrucciones ha venido a mantener su regulación actual por razones de simplicidad, adaptando eso sí su contenido a la terminología presupuestaria acuñada por la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, y la adaptación de la estructura del Remanente de Tesorería a la que presenta esta magnitud en los nuevos modelos normal y simplificado.

Dada su complejidad y trascendencia, nuestro trabajo va a ir referido al **modelo normal** contemplado por la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, que se ha visto reformado, tal como se reconoce en su preámbulo, por tres razones fundamentales:

1. El alcance de las novedades que se incorporan en el PGCP de 2010 en relación con el del año 2004.
2. La conveniencia de homogeneizar el contenido de la normativa contable de las diferentes administraciones públicas, cuando dicha normativa emana del Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas. Esta homogeneización se traduce en la coherencia de la nueva Instrucción de contabilidad local con la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado, aprobada por Orden EHA/3067/2011, de 8 de noviembre, y con la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, aprobada por Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio.
3. La eliminación de aquellos contenidos que figuraban en la Instrucción de contabilidad anterior que, de alguna forma, ya están desarrollados en el propio Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local anexo a la Instrucción.

Hay que tener en cuenta que esta Instrucción de Contabilidad que ahora sustituye y deroga a la aprobada por Orden EHA/4041/2004 de 23 de noviembre, de acuerdo con lo previsto en su artículo único, es de aplicación a partir de enero de 2015 a las entidades locales, sus organismos autónomos, sociedades mercantiles locales y entidades públicas empresariales locales, en los términos que al respecto se establecen en la propia Instrucción. Así, su aplicación será preceptiva para los municipios cuyo presupuesto sea superior a 3.000.000 €, cualquiera que sea su población, así como a aquellos que tengan un presupuesto igual o inferior a dicho importe y superior a 300.000 €, y una población que exceda los 5.000 habitantes.

3.- La normalización contable en la Administración Local y sus líneas maestras

Si tuviéramos que caracterizar la situación actual de la contabilidad pública española, deberíamos sin duda referirnos a tres líneas maestras (Vela Bargues, 2014) que han venido caracterizando la reciente evolución de su proceso normalizador: la influencia de la contabilidad empresarial, la armonización de los criterios contables adoptados por las diferentes administraciones y la adaptación a las normas internacionales de contabilidad del sector público.

En España, el Plan General de Contabilidad Pública ha seguido siempre como modelo el plan general de contabilidad para la empresa, y sus reformas siempre han venido condicionadas por las que a su vez ha sufrido dicho plan en el ámbito empresarial. Con el Plan vigente en la actualidad en el ámbito público ha ocurrido exactamente lo mismo. **La influencia de la contabilidad empresarial** constituye así la primera línea maestra de la normalización contable en el ámbito público español y obviamente en el de la Administración Local. Así, la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, modificó el Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada para avanzar en este proceso de convergencia internacional, autorizando al Gobierno en su disposición final primera a aprobar el Plan General de Contabilidad para las empresas. Este proceso armonizador significó una nueva reforma de la legislación básica contable, que culminó con la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad. Dicho Plan fue aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, siendo acompañado por otro nuevo plan: el Plan General de Contabilidad para las pequeñas y medianas empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de Noviembre. Ambos planes entraron en vigor el 1 de enero de 2008. Como consecuencia de la reforma del plan contable para la empresa, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) inició el proceso de modificación del Plan General de Contabilidad Pública de 1994, que culminó con la promulgación en 2010 del plan actualmente en vigor en la Administración General del Estado. Esta influencia de la contabilidad empresarial ha sido una constante en la evolución de la contabilidad pública española, convirtiéndose en un auténtico estímulo para las reformas introducidas desde principios de los ochenta (Fuertes Fuertes y Vela Bargues, 2000:674). En este contexto, debemos señalar que desde la aprobación de la Ley General Presupuestaria en 1977, todas las reformas contables que se han llevado a cabo en España en el ámbito público han sido consecuencia de aquellas que previamente se han ido introduciendo en el ámbito empresarial, adaptándose claramente a las mismas mediante la introducción de los sucesivos planes de contabilidad pública que se aprobaron en 1983, 1994 y 2010, claramente inspirados en los que a nivel empresarial se encontraban vigentes, tanto en su estructura como en su contenido normativo.

La segunda línea maestra que caracteriza la reforma del Plan es que la misma pretende la **armonización de los criterios contables aplicados por las distintas administraciones públicas**. O lo que es lo mismo, y como siempre ha venido sucediendo, el Plan se aprueba con la firme vocación de que el mismo se convierta en el plan marco para el Estado, las Comunidades Autónomas y la Administración Local, debiendo todas las Administraciones adaptar su normativa contable a lo previsto en dicho Plan. Ello en España ha sido siempre una constante, al haberse adoptado un modelo normalizador descendente, es decir, un modelo en el que las reformas que se introducen a nivel estatal se van progresivamente introduciendo a otros niveles de la Administración.

Como ya hemos visto anteriormente, la Administración Local ya cuenta con nuevas Instrucciones de Contabilidad que han entrado en vigor el uno de enero de 2015, cuyo análisis crítico constituye el objeto del presente trabajo. Y lo cierto es que el proceso de adaptación también será irreversible en el

ámbito autonómico, aunque quizás con mayor lentitud de la deseada. Esta situación contrasta con la de otros países como Reino Unido o Estados Unidos, que han seguido un modelo ascendente donde las reformas tuvieron lugar primero a nivel local o regional, para posteriormente extenderse a nivel estatal (Vela BARGUES, 1997:243).

La tercera línea maestra representa sin ninguna duda una de las novedades más importantes del nuevo Plan General de Contabilidad: su **adaptación a las normas internacionales aplicables a la contabilidad del sector público** (NIC- SP), elaboradas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), a través del IPSASB (Comité de Normas Contables Internacionales para el Sector Público) (inicialmente Comité del Sector Público)¹. Las NIC-SP están basadas en las NIC-NIIF (normas internacionales de contabilidad y normas internacionales de información financiera), con el objetivo de establecer un marco de referencia para la elaboración de la información financiera por las administraciones públicas a nivel internacional. Con respecto a las normas internacionales aplicables a la contabilidad del sector público hay que señalar que no existe una norma de la Unión Europea que obligue a los estados miembros a su aplicación, como sí ocurre en el ámbito empresarial con las NIC-NIIF aprobadas por el Reglamento de la Comisión Europea. Sin embargo, a pesar de no resultar obligatorias, la IFAC recomienda su adopción con el fin de lograr una información comparable y uniforme entre las organizaciones del sector público de los distintos países. De hecho, esta recomendación es lo que ha llevado a la IGAE a trabajar en ese sentido bajo dicha premisa.

4.- Reflexiones críticas en torno a la nueva normativa

Si asumimos las tres anteriores líneas maestras, podemos concluir que las Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local recientemente publicadas son el resultado de la influencia de la contabilidad empresarial sobre un Plan General de Contabilidad Pública de 2010 que se ha extendido ahora a la Administración Local de forma prácticamente literal con idéntica estructura.

Al igual que ocurrió en 2010 en el ámbito contable de la Administración del Estado, podemos identificar ahora como principales novedades que se extienden a la contabilidad de la Administración Local, las siguientes:

- a) Se incorpora por primera vez en el ámbito del plan contable para la Administración Local, una parte dedicada al marco conceptual.

1.- Para un estudio del marco normativo internacional de la contabilidad pública véase Montesinos Julve, (2003).

- b) Dada su adaptación a las normas internacionales de contabilidad para el sector público, se admite el valor razonable como criterio de valoración.
- c) Los principios contables que antes eran una parte del Plan, ahora se abordan en la parte dedicada al marco conceptual. El precio de adquisición deja de ser un principio propiamente dicho y se convierte en un criterio más de valoración. Los antiguos principios de correlación de ingresos y gastos y de registro pasan a considerarse criterios de reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales. Por su parte, el antiguo principio de entidad se recoge ahora en el apartado dedicado a la imagen fiel.
- d) Se introducen nuevos criterios para contabilizar el inmovilizado no financiero, especialmente las infraestructuras, inversiones militares y patrimonio histórico; las inversiones inmobiliarias y los activos en estado de venta.
- e) Los activos y pasivos financieros también ven modificado su tratamiento contable.
- f) La norma de registro y valoración nº 18 “Transferencias y subvenciones” presenta importantes novedades, principalmente respecto a la imputación contable de las transferencias y subvenciones recibidas, distinguiendo entre reintegrables y no reintegrables.
- g) El registro y valoración de las adscripciones y cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos presenta también importantes novedades con respecto al anterior plan contable.
- h) La regulación de los hechos posteriores al cierre en la norma de reconocimiento y valoración nº 22 constituye otra novedad.
- i) Se amplía el número de estados financieros a incluir en las cuentas anuales, siendo la principal novedad la incorporación de dos nuevos estados: el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. En su elaboración se ha tenido en cuenta la NIC-SP 1, «Presentación de estados financieros», y la NIC-SP 2, «Estados de Flujo de Efectivo».
- j) Se ha incluido por primera vez en la memoria de las cuentas anuales, información sobre costes por actividades y unos indicadores presupuestarios, financieros y de gestión.
- k) En cuanto al cuadro de cuentas, las de control presupuestario del grupo 0 dejan de ser obligatorias, aunque dada su utilidad para el seguimiento del proceso de ejecución del presupuesto a través de sus diferentes fases y para la cuantificación de remanentes de crédito, pensamos que las mismas se van a seguir utilizando

- l) Por último, los Documentos de Principios Contables Públicos aprobados por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, que constituyeron el marco conceptual del PGCP 94, se podrán seguir aplicando en aquellos aspectos que no se opongan a lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública.

Ahora bien, siempre que se produce un cambio normativo en el ámbito de la regulación contable aplicable a cualquier tipo de organizaciones, los usuarios de la información contable, tanto internos como externos, deben asimilar cambios que siempre generan dudas, nuevas interpretaciones de conceptos y no pocas incertidumbres. En consecuencia, hemos creído oportuno aportar, dado el alcance de este trabajo, algunas breves reflexiones críticas en torno a esta nueva normativa.

Ello no pretende en ningún caso poner en cuestión, ni siquiera oscurecer mínimamente, el gran trabajo llevado a cabo desde la Intervención General de la Administración del Estado desde hace ya afortunadamente bastantes años. Pero sí creemos que nuestra humilde experiencia tanto académica como profesional puede contribuir a enriquecer el actual debate en torno a la dimensión que nuestras cuentas públicas deberían alcanzar en un ámbito tan próximo al ciudadano como el de la Administración Local.

En este contexto, aportaremos a continuación algunas reflexiones que afectan, tanto a la complejidad que el sistema contable de las administraciones locales en su conjunto va a adquirir, como a las propias cuentas anuales que las mismas van a tener que presentar, con una referencia especial al Remanente de Tesorería que se incluye en la Memoria. En este segundo aspecto, nos centraremos en valorar la relevancia de los estados que componen dichas cuentas. Nos referiremos también en tercer lugar a la conveniencia o no de primar la información económico-patrimonial frente a la presupuestaria. Nos centraremos igualmente en aportar algunas consideraciones adicionales sobre dos aspectos que, en nuestra opinión, todavía se encuentran muy poco implantados en el ámbito de contabilidad de la Administración Local española: la contabilidad de costes y la consolidación de cuentas anuales. Abordaremos también la problemática de la información contable sobre estabilidad presupuestaria.

Por último, nos centraremos en un aspecto que, lamentable e incomprensiblemente, sigue representando una carencia determinante en el ámbito de la contabilidad de nuestra Administración Local: la falta de una auditoría de cuentas anuales legalmente regulada, con un alcance adecuado, periódico, regular y predeterminado, de acuerdo con el tamaño de nuestras corporaciones locales.

4.1. La complejidad del sistema contable

Una vez analizada la nueva normativa contable que va a ser de aplicación a nuestras administraciones locales cabe plantearse la siguiente pregunta: ¿es esta normativa demasiado compleja?. En nuestra opinión, la respuesta a esta pregunta requiere plantear otra adicional: ¿compleja para quién?.

Esta segunda pregunta nos lleva a referirnos a los potenciales usuarios de la información contable y con ello a los propios objetivos de dicha información que se hace necesario abordar a nivel del marco conceptual. Ello excede obviamente el alcance del presente trabajo pero sí creemos oportuno puntualizar que el sistema contable que la nueva normativa establece es, sin duda, excesivamente complejo para usuarios con nula o escasa formación contable (es decir, la gran mayoría). La capacidad de análisis de un auditor de un Órgano de Control Externo autonómico o uno del Tribunal de Cuentas puede no ser la misma que la de un contribuyente que carece de la adecuada preparación técnica.

En este sentido, pensamos que la diferenciación de modelos no llega a permitir que la información sea más comprensible y que quizás, la elaboración de resúmenes abreviados de las cuentas, con una dimensión menos financiera, más presupuestaria y más estadística (incluso la utilización de gráficos), podría ser recomendable. No olvidemos en ningún caso que el “coste amortizado” o el “valor razonable” de un activo deben ser relevantes para un auditor, pero pueden resultar incomprensibles para un contribuyente que puede requerir otro tipo de información para él mucho más importante y que las cuentas no ofrecen habitualmente con el detalle suficiente, como puede ser el importe detrído de determinadas partidas para financiar otras o el alcance de un acuerdo de no disponibilidad. Lamentablemente, dicho contribuyente no entenderá los conceptos de “coste amortizado” ni de “valor razonable”, aunque sí interpretará sin problemas si un crédito presupuestario detrído de una determinada partida ha sido útil para atender una necesidad de gasto relevante, o no.

Si en contabilidad empresarial la información económico-financiera suele primar los intereses de acreedores y accionistas, en contabilidad pública no podemos, ni debemos razonar igual. Para los acreedores del sector público, tan relevante como la información económico-financiera de las Administraciones Públicas son los informes de las agencias de calificación. Los accionistas no existen aquí porque los contribuyentes son quienes asumen su papel. Es posible que la complejidad del actual sistema de información contable quizás proporcione excesiva información pero no llegue a satisfacer la información demandada en otros casos, que debería caracterizarse, eso sí, por una mayor simplicidad. Es por ello que sin renunciar al futuro contenido que las cuentas anuales de nuestra Administración Local deberán abarcar, la publicación de algún tipo de información resumida y más comprensible no debería descartarse en absoluto. Y ello teniendo en cuenta que, la proximidad de la Administración Local al ciudadano, podría incluso aconsejar en el futuro que en el diseño de dicha información a suministrar fuera éste quien participara activa e interesadamente, detallando sus propias necesidades de información contable frente a las que tanto hoy, como cuando entre en vigor la nueva normativa, puedan demandarse. (Vela Bargues, 2014:624)

Por otro lado, hemos de señalar que continúa la notable ampliación de la función interventora en las Corporaciones Locales al aumentar la ingente información económica, presupuestaria y estadística a rendir a diversos estamentos de nuestra administración pública, consecuencia de una multiplicidad de leyes, reales-decretos y demás normativa específica. Dicha tarea puede resultar inabarcable para muchos interventores y secretario-interventores de pequeñas entidades locales que carecen de medios materiales y personales para llevarla a cabo de forma adecuada.

4.2. Algunas observaciones en torno a las cuentas anuales: especial referencia al Remanente de Tesorería

Anteriormente nos hemos referido a la influencia que la contabilidad empresarial y el propio Plan General de Contabilidad Pública han ejercido sobre el nuevo marco normativo contable que va a ser de aplicación en el ámbito de nuestras corporaciones locales. Tal como hemos reconocido, dicha influencia ha supuesto un claro estímulo a la introducción de reformas, aunque quizás deberíamos plantear ahora en qué medida ello ha podido ser también la causa de algunas disfunciones en relación a la información contable que va a tenerse que suministrar.

La aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad va a suponer que en el conjunto de cuentas anuales deba elaborarse, además del balance, de la cuenta del resultado económico-patrimonial, del estado de liquidación del presupuesto y de la memoria, un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo.

En nuestra opinión, la influencia que en este apartado ha ejercido la contabilidad empresarial sobre la Contabilidad Pública, y en consecuencia, sobre la contabilidad de nuestra Administración Local ha sido positiva, aunque con el paso del tiempo puede haber provocado en cierto modo un efecto distorsionador extensible también al propio Plan General de Contabilidad Pública de 2010. Nos referimos en concreto a que la mera extensión del modelo empresarial de cuentas anuales, previsto en el Plan General de Contabilidad de 2007 para la empresa al ámbito público, requiere cuanto menos efectuar dos matizaciones esenciales que nos parecen de especial interés.

La primera de ellas se relaciona con la utilidad y relevancia de los diferentes estados contables que las cuentas contienen. Es evidente que la elaboración de un balance de situación y de una cuenta del resultado económico-patrimonial, a pesar de tener una trascendencia diferente en el ámbito público que en el empresarial, está absolutamente justificada. Lo mismo podemos decir del estado de flujos de efectivo y, por supuesto, del estado de liquidación del presupuesto que contiene obviamente una información de enorme relevancia.

Con respecto al estado de cambios en el patrimonio neto su inclusión nos parece quizás más matizable teniendo en cuenta la particular interpretación que de este concepto debe hacerse en el ámbito público. De todos los estados incluidos en las cuentas anuales, quizás sea éste el que menor relevancia tenga para muchos grupos de usuarios de la información.

La segunda de ellas se relaciona con la conveniencia o posibilidad de haber ampliado el conjunto de cuentas anuales. De hecho, existe otro estado de enorme relevancia en el ámbito público, y especialmente en la Administración Local, que creemos merece figurar de forma mucho más destacada dentro del conjunto de las cuentas anuales. El Plan General de Contabilidad Pública de 2010 en primera instancia, y ahora la nueva Instrucción, lo han recogido, al igual que en anteriores reformas, en

una nota en la memoria dedicada a la información de carácter presupuestario. Nos referimos al estado del **Remanente de Tesorería**.

Por su gran trascendencia, pensamos que no hubiera estado de más situarlo a nivel del resto de estados que integran las cuentas anuales. Quizás esta nueva Instrucción hubiera constituido una magnífica oportunidad para poder hacerlo en el ámbito de la Administración Local. La trascendencia financiera de dicho Remanente nos parece suficiente para justificarlo, especialmente considerando la opinión de algunos autores que lo definen como la “principal magnitud contable y presupuestaria de las Entidades Locales” (Melero Balcázar, 2009:99).

En la nueva Instrucción, el estado del remanente de tesorería se recoge a través del modelo que se muestra en el cuadro nº 1.

Es evidente que para su cálculo habrá que cuantificar, de acuerdo con las propias normas que la Instrucción establece, tanto los fondos líquidos como los derechos pendientes de cobro y las obligaciones pendientes de pago, restando obviamente los saldos de dudoso cobro. Un remanente de tesorería positivo podrá servir para financiar mayores gastos en el ejercicio siguiente (Alvarez López, 2011:700), mientras que un remanente negativo exigirá también la adopción de medidas para restablecer el equilibrio.

En este contexto, la trascendencia financiera de esta figura exige ser extremadamente prudentes tanto a la hora de su cálculo como de su análisis e interpretación. Y es precisamente aquí dónde creemos que la nueva Instrucción ha perdido la oportunidad de ir un poco más allá en dos aspectos que nos parecen relevantes:

- a) La cuantificación de saldos de dudoso cobro en relación a derechos pendientes de cobro.
- b) El tratamiento de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto a la hora de cuantificar el remanente.

Cuadro 1. El remanente de Tesorería

Nº DE CUENTAS	COMPONENTES	20XX		20XX-1	
57,556	1. (+) Fondos líquidos		-----		-----
	2. (+) Derechos pendientes de cobro		-----		-----
430	- (+) del Presupuesto corriente	-----		-----	
431	- (+) de Presupuestos cerrados	-----		-----	
257,258,270,275,440	- (+) de operaciones no presupuestarias	-----		-----	
442,449,456,470,471, 472,537,538,550,565, 566					
	3. (-) Obligaciones pendientes de pago		-----		-----
400	- (+) del Presupuesto corriente	-----		-----	
401	- (+) de Presupuestos cerrados	-----		-----	
165,166,180,185,410, 414,419,453,456,475, 476,477,502,515,516, 521,550,560,561	- (+) de operaciones no presupuestarias	-----		-----	
	4. (+) Partidas pendientes de aplicación		-----		-----
554,559	- (-) cobros realizados pendientes de aplicación definitiva	-----		-----	
555,5581,5585,	- (+) pagos realizados pendientes de aplicación definitiva	-----		-----	
	I. Remanente de tesorería total (1 + 2 - 3 + 4)		-----		-----
2961,2962,2981,2982, 4900,4901,4902,4903 5961,5962,5981,5982	II. Saldos de dudoso cobro		-----		-----
	III. Exceso de financiación afectada		-----		-----
	IV. Remanente de tesorería para gastos generales (I-II-III)		-----		-----

FUENTE: Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la instrucción del modelo normal de contabilidad local. BOE 237, 2013, sección I, Pág. 80484.

Dicho remanente de tesorería se obtiene, como puede verse en el cuadro nº 1, como suma de los fondos líquidos más los derechos pendientes de cobro, deduciendo las obligaciones pendientes de pago y agregando las partidas pendientes de aplicación, de conformidad con los criterios que en la instrucción se detallan.

Con respecto a los **saldos de dudoso cobro**, no hubiera estado de más haber profundizado en aportar algunas normas para su cuantificación. Concretando el cálculo de los mismos en función de la naturaleza de los recursos, la antigüedad de las deudas, el importe, las previsibles prescripciones, los porcentajes de recaudación tanto en periodo voluntario como en vía ejecutiva y demás criterios de

valoración que ha de establecer la entidad local y que han de recoger los derechos tanto de naturaleza presupuestaria como no presupuestaria. El establecimiento de métodos de cálculo de los saldos de dudoso cobro o sistemas de cuantificación de los mismos eliminaría la posible subjetividad. Según la Regla 8 de la Instrucción, el Pleno de la Corporación deberá determinar los criterios para calcular el importe de los derechos de cobro de dudosa o imposible recaudación que, según la normativa local (TRLHL y RD 500/1990) deben estimarse de forma individualizada o global.

Podría incluso haberse determinado en el caso de remanentes positivos, la medida en que la totalidad de derechos que lo integran pueden o no ser susceptibles de financiar nuevo gasto, dependiendo por ejemplo su plazo de realización efectiva en un tiempo más o menos dilatado.

Con respecto a las **obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto**, debemos señalar que las mismas se contabilizan en la cuenta 413 que el Plan contable recogido en la Instrucción contempla, al igual que en el caso de la Administración General del Estado. Asimismo, la Memoria contempla un cuadro donde el importe de dichas obligaciones debe detallarse (nota 24. Información presupuestaria). Sin embargo, al igual que en el Plan General de Contabilidad Pública de 2010, la Instrucción no incluye su importe a la hora de cuantificar las obligaciones pendientes de pago tanto presupuestarias como no presupuestarias. De hecho, la cuenta 413, dentro del subgrupo [41. Acreedores no presupuestarios], no aparece como puede comprobarse en el cuadro anterior, ni se contempla en su cálculo. En nuestra opinión, ello no hubiera estado de más, teniendo en cuenta la trascendencia que dichas obligaciones pueden tener a la hora de interpretar Remanentes de Tesorería positivos. En torno a esta circunstancia no existe desde luego una postura doctrinal uniforme, aunque por nuestra parte pensamos que, probablemente, se haya perdido de nuevo la oportunidad de ir un poco más allá en la forma de presentar un estado que, en nuestra opinión, podría haberse visto reforzado en cuanto a su claridad.

Por otra parte, y con independencia del Remanente de Tesorería, pensamos que la inclusión en la memoria de un cuadro de conciliación entre los resultados económico-patrimonial y presupuestario hubiera sido de gran utilidad para usuarios potenciales de la información contable, especialmente a la hora de diferenciar ambas magnitudes.

El resultado económico-patrimonial es la variación de los fondos propios de la entidad consecuencia de sus operaciones de naturaleza presupuestaria y no presupuestaria, mientras que el resultado presupuestario presenta una serie de magnitudes que nos muestran en qué medida los derechos presupuestarios reconocidos han sido suficientes para financiar las obligaciones presupuestarias reconocidas durante el ejercicio.

Este cuadro de conciliación ayudaría al análisis de los diversos factores de diferencia, el detalle de su composición y la explicación relativa a los criterios utilizados en su elaboración. Se incluirían como partidas en conciliación:

- Ingresos presupuestarios no económicos: derechos reconocidos no económicos, que no suponen ingreso o beneficio para la entidad (integrados en los capítulos 6, 8 y 9 del presupuesto de ingresos).
- Gastos económicos no presupuestarios: gastos o pérdidas de la entidad que no han supuesto ejecución del presupuesto. Se incluirían aquí los acreedores por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto.
- Gastos presupuestarios no económicos: obligaciones reconocidas no económicas, que no suponen gasto o pérdidas para la entidad (recogidas en algunos subconceptos económicos de los capítulos 6, 8 y 9 del presupuesto de gastos).
- Ingresos económicos no presupuestarios: ingresos o beneficios de la entidad que no han supuesto ejecución del presupuesto aprobado para el ejercicio.

4.3. Información presupuestaria e información económico-patrimonial: ¿relevancia o economicidad?

A la hora de interpretar la nueva Instrucción de Contabilidad para la Administración Local debe tenerse muy presente que tanto sus reglas como el plan contable que la misma desarrolla se enmarcan dentro del modelo que ha seguido la normativa contable pública española desde principios de los ochenta: **la articulación del presupuesto y de la contabilidad económico-patrimonial dentro de un único sistema**, tanto a nivel de objetivos de la información, principios contables, cuentas anuales y registro de las operaciones. Es por ello que siempre deberemos asumir que la contabilidad presupuestaria y la contabilidad económico-patrimonial o financiera persiguen fines diferentes y se guían por criterios de reconocimiento diferente. En consecuencia, ambas resultan relevantes para lo que persiguen y mantener la relevancia de una sobre la otra no tiene sentido asumiendo el contenido del propio marco conceptual que el propio Plan General de Contabilidad Pública desarrolla.

Ahora bien, no deberíamos asumir que lo que la normativa contable establece en un momento dado deba coincidir con lo que los usuarios de la información, elaborada en base a dicha normativa, demandan. Si analizamos por ejemplo las preguntas parlamentarias que se realizan tanto en las Cortes como en los diferentes parlamentos o asambleas regionales, relacionadas con peticiones de información contable o financiera, rara vez encontraremos alguna pregunta relacionada con la contabilidad económico-patrimonial. La petición de información meramente presupuestaria es el objeto de una mayoría abrumadora si analizamos el contenido de las preguntas, al igual que si consideramos las comparecencias habituales que se vienen produciendo en las diferentes cámaras.

Elo nos lleva de nuevo a plantear si la influencia de la contabilidad empresarial en el ámbito público ha resultado quizás excesiva, a pesar de lo beneficiosa que ha sido. De hecho, algunos autores, atendiendo a la relevancia limitada para los usuarios de la información de algunos conceptos de la contabilidad financiera, adoptan una posición claramente alineada con este planteamiento al afirmar: "No vemos la necesidad de... seguir avanzando sobre conceptos como el resultado o el patri-

monio neto que tienen y tendrán escasa relevancia para la gestión pública, aunque esto implique que contabilidad privada y contabilidad pública no tengan que parecerse tanto en el futuro” (Martínez Conesa, 2014:91).

De acuerdo con las anteriores consideraciones creemos que sería muy conveniente publicar un resumen de la información contenida en las cuentas anuales de forma mucho más simplificada sin renunciar a la relevancia, pero primando la economicidad. Esto no significa que el actual modelo no resulte adecuado. Lo es desde luego para algunos usuarios. Y además de adecuado, necesario. Pero para la gran mayoría de usuarios (contribuyentes, medios de comunicación, público en general,...), un resumen simplificado de las cuentas anuales sería de enorme utilidad. Y lo cierto es que en dicha información simplificada, la información presupuestaria, mayoritariamente demandada, debería tener un protagonismo mucho mayor que el que presenta en la actual memoria de las cuentas anuales, en la que la información de la contabilidad financiera abarca la práctica totalidad de sus notas.

4.4. La contabilidad de costes

El desarrollo de la contabilidad de costes o analítica en el ámbito del sector público español ha sido hasta la fecha más bien escaso y limitado, considerando especialmente la escasa implantación de una contabilidad orientada hacia la determinación del coste de las actividades y de los servicios públicos en la mayoría de nuestras Administraciones Públicas.

Elo puede deberse quizás, a diferencia de lo que ocurre con la contabilidad financiera, a las dificultades de normalizar una contabilidad orientada hacia el cálculo de costes, dada la heterogeneidad que las organizaciones del sector público presentan y las peculiaridades organizativas de los entes públicos incluso dentro de un mismo nivel de la Administración, bien estatal, autonómico o local.

A nivel de la Administración Local, hoy podemos afirmar que contamos con un sistema de contabilidad financiera pública altamente desarrollado y normalizado frente a una contabilidad de costes apenas implantada y escasamente desarrollada. Y ello a pesar de que, desde la década de los ochenta, la necesidad de implantación de una contabilidad analítica ha figurado en la Agenda de la Intervención General de la Administración del Estado.

Ya en 1983, la entrada en vigor del primer Plan General de Contabilidad Pública en España, desarrolló un grupo 9 de cuentas dedicado a la misma. Siguiendo el modelo de la contabilidad empresarial, esta primera iniciativa normalizadora de la contabilidad analítica no prosperó, siendo calificada en algunos trabajos como “rotundo fracaso” (Carrasco, Buendía y Navarro, 2011:852).

Como consecuencia de la no aplicación del grupo 9 del PGCP, la IGAE desarrolló entre 1994 y 2004 el Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos), dedicado fundamentalmente a la medición de aspectos como la economía, eficacia y eficiencia, y a la deter-

minación del coste de las actividades o servicios a efectos de la fijación de tasas y precios públicos. Este proyecto se circunscribió únicamente al ámbito de la Administración Estatal.

Tras el desarrollo de este proyecto, que no supuso ningún avance significativo, la IGAE publicó en 2004 un documento marco de referencia denominado "Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas". Sin embargo, no es hasta la entrada en vigor del plan General de Contabilidad Pública de 2010 que se produce un primer avance importante, al incluirse en la Memoria de las Cuentas Anuales, concretamente en la nota nº 25, "Información sobre el coste de las actividades", la obligatoriedad de incluir la siguiente información:

- Un resumen general de costes de la entidad
- Un resumen de costes por actividad-actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos.
- Un resumen relacionado de costes e ingresos de actividades con ingresos finalistas.

Debemos señalar que ya en 1990 se emitió el primer Documento sobre Principios contables públicos por parte de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE, 1994). En el mismo se recogió expresamente la necesidad de cumplir con los siguientes objetivos de la información contable que cabe asociar a la Contabilidad Analítica pública:

- Determinar el coste y rendimiento de los servicios públicos.
- Posibilitar el control de economía, entendida ésta como la adquisición de los medios utilizados para la producción de bienes y servicios en la cantidad y la calidad adecuadas y al menor coste.
- Posibilitar el control de eficiencia, entendida ésta como la organización, coordinación y empleo de los medios que optimiza la relación entre los productos o servicios obtenidos y los medios utilizados para su consecución.
- Posibilitar el control de eficacia, entendida ésta como la consecución en forma satisfactoria de los objetivos y efectos previstos y asignados.

Desde entonces, debemos reconocer que los avances hacia el cumplimiento de estos objetivos han sido muy escasos. Hablar hoy de costes, eficacia, eficiencia y economía con respecto a los objetivos que nuestras cuentas públicas suponen más una declaración de intenciones que una realidad. De hecho, dichos objetivos sin una contabilidad de costes claramente implantada resultan sencillamente inalcanzables.

En el ámbito de la Administración Local española, hay que destacar la iniciativa de la Federación Española de Municipios y Provincias impulsando desde 2011 el proyecto "Implantación de un sistema integrado de costes e indicadores en la Administración Local" (Carrasco Díaz y Buendía Carrillo, 2012:101).

Pero sin duda, el primer intento serio a favorecer la implantación de una contabilidad analítica en las entidades locales lo encontramos en la nueva Instrucción de Contabilidad que ha entrado en vigor en 2015, debiendo destacarse la obligatoriedad para las entidades que adoptan el modelo normal, de incluir en la Memoria a las cuentas anuales, información relativa al coste de las actividades e indicadores de gestión (notas 26 y 27).

A este respecto, hay que tener en cuenta dos aspectos relevantes:

- La propia Instrucción, en el apartado 11.f de las normas de elaboración de las cuentas anuales, circunscribe esta obligatoriedad para los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos por aquellos municipios con población superior a 50.000 habitantes. Con ello viene a satisfacerse en principio lo que algunos autores demandaron hace ya bastantes años, señalando que “cuando nuestras Administraciones Públicas hayan adoptado totalmente el nuevo sistema de información contable, el organismo de la contabilidad pública en nuestro país deberá llevar a cabo algunas iniciativas en el área de los indicadores de gestión, de forma que los ciudadanos puedan disponer de dicha información para comprobar que la calidad de los servicios responde a sus necesidades”. (Brusca, l. 1997, pág. 54).

- La Instrucción excepciona la obligación de incluir esta información para los ejercicios 2015 y 2016, tal como se prevé en su disposición adicional tercera. Ello es lógico, dado que permitirá que las corporaciones que deban adoptar el modelo normal tengan un periodo de tiempo razonable para desarrollar una contabilidad de costes que les permita elaborar con garantías esta información.

En el ámbito de la contabilidad de costes en la Administración Local, debemos destacar por último la incidencia que ha tenido la entrada en vigor de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, que establece como medida de transparencia, la obligación de determinar el coste efectivo de los servicios que prestan las Entidades Locales, de acuerdo con criterios comunes, y se dispone su remisión al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

1. Todas las Entidades Locales calcularán antes del día 1 de noviembre de cada año el coste efectivo de los servicios que prestan, partiendo de los datos contenidos en la liquidación del presupuesto general y, en su caso, de las cuentas anuales aprobadas de las entidades vinculadas o dependientes, correspondiente al ejercicio inmediato anterior.
2. El cálculo del coste efectivo de los servicios tendrá en cuenta los costes reales directos e indirectos de los servicios conforme a los datos de ejecución de gastos mencionados en el apartado anterior. Por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se desarrollarán estos criterios de cálculo.
3. Todas las Entidades Locales comunicarán los costes efectivos de cada uno de los servicios al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para su publicación.

La determinación del coste efectivo de los servicios debe llevarse a cabo de acuerdo con los criterios contenidos en la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre.

Tal como reconocen algunos autores, el coste efectivo resulta más bien “una exigencia de mínimos” (Robleda Cabezas, 2015:8). De hecho, la propia Orden reconoce que dicho coste no sirve para cumplimentar la información sobre el coste de las actividades e indicadores que la Instrucción de Contabilidad de 2013 prevé.

El método de cálculo de dicho coste efectivo previsto en esta Orden no requiere desarrollar una contabilidad analítica de forma pormenorizada, aunque la obligatoriedad de su cuantificación llevará a aquellos ayuntamientos de menos de 50.000 habitantes a preocuparse de elaborar una información sobre costes de la que tradicionalmente no se habían preocupado. Por esta razón, no cabe esperar que la contabilidad analítica se desarrolle de forma generalizada y en estos ayuntamientos como consecuencia de esta Ley de Racionalización y Sostenibilidad.

Tras el tiempo transcurrido, la implantación de la contabilidad analítica sigue caracterizada por graves limitaciones, aunque tras la entrada en vigor de la Instrucción en 2015, los municipios con una población superior a 50.000 habitantes deberán centrarse en su desarrollo e implantación, especialmente a partir de 2017.

Lo que nos parece evidente es que los usuarios de la información contable van a demandar cada vez más información relativa al coste de los servicios públicos para poder evaluar la eficacia, eficiencia y economía en la gestión. Y los sistemas de información contable deberán dar respuesta a esta cuestión, si no quieren verse rechazados por unos ciudadanos cada vez más exigentes en este sentido ante la creciente desconfianza en el poder político que la última crisis económica ha generado.

4.5. La consolidación de cuentas anuales

En el apartado anterior hemos analizado la escasa implantación de la contabilidad analítica en nuestras corporaciones locales, destacando que la nueva Instrucción de Contabilidad favorecerá sin duda su desarrollo al menos en aquellos municipios de más de 50.000 habitantes. Con respecto a la consolidación de las cuentas anuales, la situación es muy similar.

A lo largo de las dos últimas décadas, la descentralización y externalización de los servicios públicos ha sido un proceso que ha caracterizado nuestras Administraciones Públicas, tanto a nivel estatal, autonómico como local. Hasta hace bien pocos años, la proliferación de empresas públicas, organismos autónomos, fundaciones o consorcios ha sido una constante en el sector público. Ello ha motivado que en los momentos actuales, se haga preciso elaborar estados financieros consolidados en el sector público, en línea con la situación en el contexto internacional, donde las administraciones presentan estados consolidados como lo hace un grupo de empresas (Brusca, 2010:183).

En el caso del sector público, y de la Administración Local en particular, se hace necesario que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel de la situación financiera y patrimonial global del grupo de entidades públicas. No es suficiente con la mera agregación de las cuentas individuales, sino que es preciso efectuar la consolidación de las mismas, lo cual supondrá un avance importante en la transparencia, relevancia y utilidad de la información contable pública. Ello resulta hoy tan necesario como inaplazable, y pensamos que, al igual que la nueva Instrucción ha abordado la contabilidad analítica, no hubiera estado de más fijar algunas directrices con respecto a la consolidación.

Coincidimos plenamente con el profesor Condor López cuando señala que “si bien es cierto que la consolidación en el sector público plantea una serie de dificultades añadidas como consecuencia de la existencia de entidades pertenecientes a sectores diferentes (entidades públicas sujetas a la disciplina contable propia de las administraciones públicas, entidades privadas sujetas a la normativa mercantil y entidades no lucrativas, con su propia regulación contable), la consecución de los objetivos perseguidos por la información financiera no puede lograrse si no es mediante la información consolidada, cuando la actividad de las administraciones públicas se fragmenta por la utilización, en el cumplimiento de sus objetivos, de entidades pertenecientes a los ámbitos señalados. Cuando la actividad se desarrolla descentralizando los servicios mediante los mecanismos citados, las cuentas separadas (individuales) de la entidad responsable de suministrar los servicios y de gestionar los recursos puestos a su disposición no solamente son incompletas por no incluir todos los recursos, sino que, según el vínculo utilizado con la entidad a la que se han desplazado recursos, pueden presentar componentes que no responden a la realidad, además de no permitir evaluar la gestión de los responsables de la entidad pública” (Condor López, 2014:90-91)

Hasta hoy, la consolidación de las cuentas anuales en el ámbito público español ha sido una práctica contable con un desarrollo muy limitado. De hecho, la misma no fue objeto de atención por parte de la Administración hasta la elaboración y posterior publicación en 2006, por parte de la Intervención General de la Administración del Estado de un Documento (IGAE, 2006) destinado a tal efecto, que intentó servir, con bastante poco éxito, como marco de referencia para la elaboración de cuentas consolidadas por las diferentes administraciones públicas españolas.

La orden HAP/1489/2013 de 18 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el sector público supuso un importante avance en esta dirección, al establecer la obligatoriedad de consolidar las cuentas anuales a nivel estatal a partir de 2014.

Con respecto a la Administración Local, debemos destacar que el párrafo 11 de dicha Orden establece que “en las entidades locales se prevé su aplicación, previa elaboración de una adaptación a las normas de consolidación por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en la elaboración de las cuentas consolidadas correspondientes al tercer ejercicio de aplicación de la Adaptación del Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de Abril, a la Administración Local”. Dicha adaptación es llevada a cabo por la nueva Instrucción de 2013. Al entrar en vigor la Instrucción que desarrolla esta orden el uno de enero de 2015, la consolidación de cuen-

tas anuales no será obligatoria en nuestros ayuntamientos ni en 2015, ni en 2016, por lo que no será hasta 2017 en que podamos contar con cuentas anuales consolidadas a nivel local. En cualquier caso, esta solución es idéntica a la adoptada con respecto al coste de las actividades e indicadores de gestión y marca igualmente un plazo para que los ayuntamientos puedan adaptarse, lo que sin duda constituye un importante avance.

4.6 Información Contable y estabilidad presupuestaria en la Administración Local

Con la aprobación de la Ley Orgánica 2/2012 de 27 de abril de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOESF), se persiguieron tres objetivos principales con respecto a nuestras Administraciones Públicas: fortalecer la confianza en la estabilidad de la economía española, garantizar la sostenibilidad financiera de todas las Administraciones Públicas y reformar el compromiso de España con la Unión Europea en materia de estabilidad presupuestaria.

Esta Ley obliga a las corporaciones locales al cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, de regla de gasto, de límite de deuda y de periodo medio de pago. De acuerdo con la misma, la estabilidad presupuestaria se asocia a una situación de equilibrio o superávit computados en términos de capacidad o necesidad de financiación, utilizando para su cálculo las normas y criterios desarrollados por el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales SEC. Ello implica en la práctica convertir los datos contables elaborados de acuerdo con las normas de la Instrucción de contabilidad a la Contabilidad Nacional.

A este respecto hay que tener en cuenta que la información contenida en las cuentas anuales de las corporaciones locales, elaborada de acuerdo con la Instrucción, se circunscribe al ámbito de la micro contabilidad, mientras que la capacidad o necesidad de financiación se calcula ajustando los datos que estas proporcionan con los criterios del SEC, que se circunscriben al ámbito de la Contabilidad Nacional y difieren de los contemplados en la Instrucción.

En consecuencia, resulta muy importante comprender que a efectos del cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de otros aspectos contemplados en la LOESF como la regla de gasto o el límite de deuda, son los criterios de la Contabilidad Nacional los que hay que utilizar. A este respecto, la Ley prevé la elaboración de una serie de informes sobre cumplimiento de dichos objetivos, estableciendo una serie de especificaciones de contenido de información contable a suministrar que se desarrollan en la Orden Ministerial HAP/2015/2012.

Los ajustes y cálculos a realizar para la cuantificación tanto de la capacidad o necesidad de financiación, regla de gasto o límite de deuda son muy diversos y su análisis excede ampliamente el avance del presente trabajo. En uno de sus recientes trabajos, el profesor López Hernández (2014: 598-606) lleva a cabo un exhaustivo análisis de los mismos, desglosando toda la serie de medidas preventivas, correctivas y coercitivas contempladas en la LOESF en el caso de incumplimiento de los objetivos

anteriores, entre las que destacan la elaboración de planes económico-financieros de reequilibrio en el caso de incumplir los objetivos de déficit.

En conclusión, la LOESP ha venido a añadir, en el marco del contexto de consolidación vigente durante estos últimos años, requisitos adicionales de elaboración y suministro de información contable a los previstos en la Instrucción de Contabilidad. Adicionalmente, “ha sentado las bases para la puesta en marcha de una Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIRF) que tiene asignada como tarea principal a realizar, de manera independiente, labores de seguimiento a priori y a posteriori del cumplimiento de los objetivos fiscales” (Hernández de Cos y Pérez, 2014:80).

Ahora bien, dada la trascendencia que la estabilidad presupuestaria tiene en las políticas fiscales que llevan a cabo los diferentes gobiernos en España, pensamos que con la Instrucción se ha perdido la oportunidad de que las Cuentas Anuales de nuestros Ayuntamientos pudieran presentar información individualizada al respecto. No hubiera estado de más que se hubiera obligado a nuestras entidades locales a presentar en la memoria, a través de sus notas, información normalizada sobre el grado de cumplimiento de los objetivos de estabilidad contemplados en la LOESP y de los planes económico-financieros de reequilibrio, en el caso de que hayan tenido que ser formulados. Pensamos que con ello, los usuarios de la información contable tendrían mucho más accesible una información más detallada en términos de Contabilidad Nacional que hoy por hoy no se desarrolla en el marco de las Cuentas Anuales de las corporaciones locales, especialmente en relación a aspectos tan relevantes como el déficit y la deuda.

4.7. La auditoría externa de las cuentas anuales...¿para cuándo?

A diferencia del ámbito empresarial donde la auditoría es, dependiendo del tamaño de la empresa, obligatoria, en el ámbito de la Administración Local, ello nunca ha sido así.

Es cierto que las corporaciones locales están obligadas a seguir un sistema de rendición de cuentas (Sánchez García, 2016:183) frente a los órganos de control externo (Tribunal de Cuentas y Órganos de Control Externo Autonómicos), pero ello no significa en absoluto que dichas cuentas hayan sido o van a ser posteriormente auditadas. Obviamente, rendición y auditoría no son en absoluto procesos equivalentes.

Es evidente que una Instrucción de Contabilidad no debería en principio dedicarse a regular un tema con tanta trascendencia como el de la auditoría externa, pero mucho nos tememos que se haya perdido una nueva oportunidad para que nuestras corporaciones locales vean sus cuentas auditadas con el deseable alcance que su presupuesto o número habitantes puedan evidenciar como conveniente. Desde el punto de vista del contribuyente, pensamos que ello resulta cada vez más inaplazable en la actual coyuntura económica.

La obligatoriedad de la auditoría externa para las corporaciones locales ha sido demandada por numerosos autores y colectivos, sin que hasta la fecha, ningún gobierno se haya decidido a avanzar en este sentido. Ya hace algunos años no faltaron voces solicitando la reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas para que ello fuera posible: "(Aragón Sánchez, 2001:48).

Mucho más recientemente, la obligatoriedad de la auditoría externa de las corporaciones locales sigue siendo demandada. Las consideraciones del profesor Navas Vázquez (2012:25) que reproducimos a continuación: "efectivamente, hay que modificar los trámites del ciclo presupuestario de las entidades locales, del mismo modo que hay que garantizar que las cuentas sean sometidas a un control técnico externo. A partir de ahí discurren paralelamente dos caminos distintos: por una parte, la legislación de auditorías, en la que deberá recogerse el régimen de las auditorías realizadas sobre entidades pertenecientes al sector público distintas de las que ya están sujetas a este deber. Por otra parte, debería promulgarse una ley del control externo que, sin perjuicio de actualizar y mejorar múltiples aspectos de la regulación actual de estos organismos, especialmente en lo que se refiere a la imprescindible racionalización de sus competencias compartidas".

Sea a través de una ley de control externo o de una reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas, lo cierto es que estamos convencidos que la auditoría externa en la Administración Local no tardará mucho tiempo en ser una realidad. La actual coyuntura económica, así como la cada vez más extendida opinión tanto social como académica y profesional sobre su necesidad y conveniencia, actuarán como catalizadores para que ello sea posible.

5.- Conclusiones

La reciente reforma que ha experimentado, desde el punto de vista normativo, la contabilidad de la Administración Local en España, supone ciertamente un nuevo avance del que sin duda se beneficiarán gran parte de sus potenciales usuarios a partir del ejercicio 2016, año en que se aprobarán y publicarán las primeras cuentas anuales de 2015 adaptadas a las nuevas instrucciones de contabilidad que se promulgaron a finales de 2013.

El presente trabajo ha pretendido aportar una serie de consideraciones que inviten a una reflexión en torno a aspectos como a la complejidad del sistema de información contable, las cuentas anuales y su estructura, el modelo de información, la contabilidad de costes, la consolidación de cuentas anuales, la estabilidad y la necesidad de una auditoría externa que hasta ahora, nunca se ha generalizado en el ámbito local.

A la luz de las consideraciones realizadas, las principales reflexiones críticas aportadas se relacionan con los siete aspectos anteriores, y nos llevan a aportar como principales conclusiones a nuestro trabajo las que presentamos a continuación, y que pensamos que pueden resultar útiles no sólo para la profesionales y académicos de la contabilidad, sino también para quienes deben elaborar la información contable en la Administración Local, para quienes la deben utilizar para tomar decisiones en el ámbito económico y financiero, e incluso, para los encargados de su revisión tanto a nivel interno como externo.

Como reflexión crítica inicial, debemos hacer referencia a la complejidad del sistema, tanto desde el punto de vista del volumen de información suministrada como de su contenido. Sin conocimientos de contabilidad, un contribuyente cualquier difícilmente podrá entender su contenido y encontrar la información que para él resulte más relevante. Es por ello que la publicación adicional, de forma normalizada, de información resumida, simplificada y más accesible no debería descartarse, teniendo en cuenta especialmente la proximidad del ciudadano en el ámbito local.

Por otra parte, pensamos que la Instrucción ha perdido una oportunidad para racionalizar el contenido de las cuentas anuales, especialmente en lo que se refiere a la inclusión del Remanente de Tesorería como cuenta anual adicional, regulando el mismo con algo más de profundidad en lo referente a los derechos pendientes de cobro y de dudoso cobro, la consideración de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto y la inclusión de una conciliación entre el resultado económico y el resultado presupuestario.

En tercer lugar, hemos destacado también el excesivo protagonismo que se otorga en la nueva regulación a la contabilidad financiera frente a la de carácter presupuestario, consecuencia de la influencia de contabilidad empresarial sobre la pública. Es evidente que los usuarios de la información contable a nivel local demandan principalmente una información presupuestaria sin necesitar una contabilidad financiera tan desarrollada que podría simplificarse.

En cuarto y quinto lugar, nos hemos referido a la escasa implantación tanto de la contabilidad de costes como de la consolidación de cuentas anuales, destacando que la Instrucción obligará en 2017 a desarrollar de forma muy importante la información relativa a ambas cuestiones. En cualquier caso, no hubiera estado de más que la Instrucción marcara desde un principio directrices a seguir en este tema.

Por otra parte, en sexto lugar, y con respecto a la estabilidad presupuestaria, la Instrucción podría haber desarrollado, en la Memoria de las Cuentas Anuales algunas notas sobre el cumplimiento de los objetivos que marca la LOESF, especialmente en lo que se refiere a déficit y deuda. Ello ofrecería adicionalmente a la información contable habitual, en el caso de cada entidad local, información en términos de contabilidad nacional sobre aspectos que los usuarios claramente demandan y a la que podrían acudir de forma mucho más accesible.

Por último, nos hemos referido a la ausencia cada vez menos justificable, en nuestro ordenamiento jurídico, de la obligatoriedad de imponer una auditoría externa para nuestras corporaciones locales. Con la Instrucción, se ha perdido, sin ninguna duda, una clara oportunidad de avanzar en este tema.

A través de las anteriores reflexiones hemos intentado aportar algunos argumentos para la introducción de algunos avances en el marco de la información económico-financiera que la Administración Local española proporcionará a partir de 2016. Esperamos que este trabajo pueda ayudar a enriquecer el debate que las reformas introducidas sin duda generarán tanto a nivel profesional como académico en el futuro.

Bibliografía

- ALVAREZ LÓPEZ, J.M.C. (2011): "Información contable periódica. Balance, cuenta del resultado económico-patrimonial, estado de liquidación del presupuesto y memoria". En: Carrasco Díaz, D., *Contabilidad Pública. Adaptada al PGC P2010*, Pirámide, Madrid, 623-720.
- ARAGÓN SÁNCHEZ, C. (2001): "La mejora de los controles en la gestión de las entidades locales", *Auditoría Pública*, diciembre, 25, 43-49.
- BRUSCA, I. (1997): "Una nueva perspectiva de los informes financieros en Contabilidad Pública", *Revista de Contabilidad*, 0 (0), 27-55.
- BRUSCA, I. (2010): "Treinta años de Investigación en Contabilidad y Gestión Pública en España", *Revista de Contabilidad*, 13 (2), 175-209.
- CARRASCO DÍAZ, D. (Coord.) (2001): *Contabilidad Pública. Adaptada al PGCP 2010*, Pirámide, Madrid.
- CARRASCO DÍAZ, D., BUENDÍA CARRILLO, D. & NAVARRO GALERA, A. (2011): "Contabilidad analítica e indicadores de gestión". En: Carrasco Díaz, D. (coord.), *Contabilidad Pública. Adaptada al PGC 2010*, Pirámide, Madrid, 849-870.
- CARRASCO DÍAZ, D. & BUENDÍA CARRILLO, D. (2012): "La normalización de la Contabilidad de Costes en la Administración Local", *Auditoría Pública*, 58, 101-115.
- FUERTES FUERTES, I. & VELA BARGUES J.M. (2000): "La Contabilidad de la Administración Local en Europa: heterogeneidad y armonización", *Revista española de Financiación y Contabilidad*, XXIX, 105, Julio-Septiembre, 657-686.

- HERNÁNDEZ DE COS, P. & PÉREZ, J.J. (2014): "El seguimiento en tiempo real de los presupuestos autonómicos y locales", *Presupuesto y Gasto Público*, 77, 79-99.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Documentos sobre principios contables públicos*, IGAE, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2004): *Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*, IGAE, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2006): *Consolidación de Cuentas anuales en el sector público*, IGAE, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2007): *Los indicadores de gestión en el ámbito del sector público*, IGAE, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. (2014): "Información contable y Estabilidad Presupuestaria en la Administración Local". En: Vela BARGUES, J.M. (Ed.), *La nueva contabilidad de la Administración Local. Una aproximación normativa, práctica y conceptual*, Editorial Universitat Politècnica de València, Valencia, 591-627.
- MARTÍNEZ CONESA, I. (2014): "Plan General de Contabilidad adaptado a la Administración Local y marco conceptual". En: Vela BARGUES, J.M. (Ed.), *La nueva contabilidad de la Administración Local. Una aproximación normativa, práctica y conceptual*, Editorial Universitat Politècnica de València, Valencia, 71-92.
- MELERO BALCÁZAR, A. (2009): "El comodín de las entidades locales. Remanente de Tesorería. Historia, práctica y revisión", *Auditoría Pública*, noviembre, 49, 99-110.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2010): "Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública". *BOE*, 102, 28 de abril.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2013): "Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la instrucción del modelo normal de contabilidad local".
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2013): "Orden HAP/1782/2013 de 20 de septiembre por la que se aprueba la instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la instrucción del modelo básico de contabilidad local aprobada por orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre".
- MONTESINOS JULVE, V. (2003): "Panorama actual de la contabilidad pública: Análisis de la situación española dentro de su entorno internacional", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 45, 159-185.
- NAVAS VÁZQUEZ, R. (2012): "La Cuenta General de las corporaciones locales: regulación actual y perspectivas", *Auditoría Pública*, 77, 13-26.

- ROBLEDA CABEZAS, H. (2015): "Coste efectivo versus contabilidad analítica". En: XI Encuentros Técnicos de los Órganos de Control Externo, Oviedo.
- SÁNCHEZ GARCÍA, N. (2016): "Formación y rendición de cuentas de los ayuntamientos. Análisis y propuestas de reforma", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, 394, 175-206.
- VELA BARGUES J.M. (1997): "Un análisis comparativo de la contabilidad pública en el contexto internacional", *Revista de Contabilidad*, 0 (0), 229-265.
- VELA BARGUES, J.M. (Ed.) (2014): *La nueva contabilidad de la Administración Local. Una aproximación normativa, práctica y conceptual*, Editorial Universitat Politècnica de València.