

Problemática *de la* contabilidad *de las* corporaciones locales

Resultado presupuestario versus resultado económico

Miguel Angel Martín Marrero
Auditor-Censor Jurado de Cuentas
Jefe del Servicio de Contabilidad del Cabildo Insular de Tenerife

Este trabajo ha estado inspirado en el deseo de transmitir al numeroso grupo de profesionales que, de un modo más o menos directo, están inmersos en funciones de asesoramiento económico en las corporaciones locales. Surge de las reflexiones

de un interesado en el estudio del nuevo sistema contable y de su integridad o compatibilidad interna, en aras a tener una opinión algo más clara sobre el proceso de reforma del sistema de contabilidad pública que se desarrolla en España.





La novedad más notoria de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local del Ministerio de Economía y Hacienda, aprobada por Orden de 17 de julio de 1990, ha sido la implantación de un sistema de contabilidad por partida doble, del que se obtienen el *Balance de Situación* y la *Cuenta de Resultados* que ponen de manifiesto la situación patrimonial a final del ejercicio y los resultados del mismo, respectivamente.

Desde la perspectiva de la contabilidad presupuestaria se obtiene un documento fundamental: el *Resultado Presupuestario*, que viene a ser como el recuerdo de la liquidación del presupuesto según la antigua normativa.

Del *Balance de Situación* nace el *Estado de remante de Tesorería* que, desde cierta vertiente, da la medida de las posibilidades de financiación de la Corporación, a modo del fondo de maniobra o capital circulante utilizado en los análisis financieros de las empresas ⁽¹⁾.

(1) «Liquidación del Presupuesto», Vallejo Bonet (1993)

Completa el catálogo de documentos de información contable el *Cuadro de Financiación*.

Los gestores de las corporaciones locales se encuentran, pues, al concluir el ejercicio con dos estados que informan de resultados y que pueden presentar cifras no sólo no coincidentes sino que paradójicamente, con mucha probabilidad aparentemente contradictorias, de tal modo que, por ejemplo, a un resultado presupuestario negativo, déficit, se opondrá un resultado económico positivo, beneficio.

Dar respuesta a esta aparente contradicción supone un reto para el responsable de la contabilidad. Tendrá que explicar a los gestores el significado de los resultados que se obtienen. Esta situación nos recuerda a aquel empresario que, ante la exhibición de una cuenta de resultados favorable, le pregunta a su contable cómo se explica que si ha ganado dinero tiene dificultades para cumplir sus compromisos de pago con los proveedores. Para dar satisfactoria contestación a este tipo de preguntas se ideó en la

contabilidad financiera el *Cuadro de Financiación* con su estado de origen y aplicación de fondos.

También el gestor político, que no tiene por que ser experimentado en cuestiones contables, es muy probable que, análogamente al empresario del caso, se quedará como mínimo sorprendido cuando sus asesores económicos le presenten los resultados del ejercicio, si éstos muestran una situación como la descrita con anterioridad.

Al responsable de la contabilidad no se le ocultan las causas de estas discrepancias; obviamente que se habla de resultados de distinta naturaleza predefinidos por su propia denominación. Ello no impide que se imponga como objetivo el estudio exhaustivo de las relaciones que existen entre los estados contables financieros de cierre de ejercicio que forman parte de la *Cuenta General*, a fin de estar en condiciones de proporcionar a los gestores una interpretación lo suficientemente amplia, precisa y, sobre todo, clarificadora del significado de la información obtenida.



Un caso práctico

Para conseguir nuestro objetivo ha sido preciso plantear un supuesto sobre el cual se irán obteniendo los distintos estados de cierre del ejercicio a los que nos hemos venido refiriendo.

La estructura del modelo se conforma desde los estados A1 y A2 en los que se plasman abreviadamente los presupuestos de ingresos y gastos de un ente local con los datos esenciales de gestión. Se obtiene el estado A3 que muestra el resultado presupuestario y el A4 que facilita los resultados del ejercicio. Seguidamente se inserta el A5 que denominaremos *Estado de conciliación de resultados*, quedando de esta manera cerrado este modelo.

A1. Presupuesto de ingresos

CAPITULOS	PREVISION DEFINITIVA	DERECHOS R.C. NETOS	PREVISION DEFINITIVA
1. I. Directos	100	120	90
2. I. Indirectos	10.000	9.200	9.200
3. Tasas y O. Ing.	1.000	850	850
4. Trans. Corrientes	5	0	0
5. Ingresos Patrimon.	45	45	40
7. Trans. de Capital	2.000	1.980	1.820
8. Activos Financieros	50	50	45
9. Pasivos Financieros	5	5	
Totales	13.205	12.250	12.045

A2. Presupuesto de gastos

CAPITULOS	CREDITO DEFINITIV	OBLIGAC. R.C. NETAS	PAGOS LIQUIDOS
1. Personal	5.000	4.900	4.725
2. Bienes Ctes. y S.	4.000	3.900	3.750
3. Financieros	205	203	203
4. Trans. Corrientes	400	395	385
6. Inversiones Reales	2.200	2.100	1.400
7. Trans. de Capital	500	450	420
8. Activos Financieros	60	55	55
9. Pasivos Financieros	840	830	830
Totales	13.205	12.833	11.768

A3. Resultado presupuestario

El resultado presupuestario responde al siguiente cálculo ⁽²⁾:

Derechos reconocidos netos	12.250
Obligaciones reconocidas netas	12.833
Resultado (Déficit)	583

(2) No se incluyen por simplificación desviaciones de financiación, gastos financiados con remanentes de tesorería ni resultados de operaciones comerciales. Este supuesto no limita el alcance de nuestro objetivo.

A4. Cuenta de resultados

La contabilización de las operaciones nos conduce a la obtención de la cuenta que podría responder a la siguiente estructura:

DEBE		DEBE	
61 Personal	4.900	70 Ventas	850
64 T.S. y S.E.	3.900	71 Rentas	45
62 Financiera	203	72 Tributos	
65 Tra. Capital	450	Producción	9.320
67 Tra. Corrientes	395		
800 Resultados	367		
Total	10.215	Total	10.215

A5. Conciliación de resultados

De la lectura de los dos estados anteriores se observa cómo a un resultado presupuestario negativo de 583 u.m. se opone un beneficio de 367 u.m. La conciliación se hará partiendo del resultado presupuestario ajustándolo mediante los saldos netos de obligaciones y derechos reconocidos de operaciones imputadas a cuentas de balance.



De tal ajuste se consigue el saldo de la cuenta de resultados. Otra alternativa sería el desarrollo del proceso inverso.

ESTADO DE CONCILIACION DE RESULTADOS			
	CARGOS	ABONOS	R. PRESUP.
RESULTADO PRESUPUESTARIO			-583
Obligaciones Rec. Netas imputadas a ctas. balance			
Del capítulo 6		2.100	
Del capítulo 8		55	
Del capítulo 9		830	
Derechos liquidados imputados a ctas. balance			
Del capítulo 7	1.980		
Del capítulo 8	50		
Del capítulo 9	5		
	2.035	2.985	
Diferencia			950
Saldo cuenta Resultados (Beneficio)			367

La sencillez del supuesto limita las posibilidades de ajustes, ya que sólo se han puesto en evidencia los derivados de las operaciones de activos y pasivos financieros, de inversiones reales y de subvenciones de capital recibidas ⁽³⁾.

A estas operaciones, que marcan con carácter permanente las diferencias entre resultados, podríamos añadir otras de esta misma naturaleza ⁽⁴⁾, como por ejemplo:

- ▲ Créditos financiados con remanentes de tesorería
- ▲ Provisiones
- ▲ Amortizaciones
- ▲ Modificación de derechos y obligaciones de presupuestos cerrados
- ▲ Otros

(3) Con el nuevo Plan de Contabilidad Pública, de mayo de 1994, las subvenciones recibidas no serán causa de ajuste al contabilizarse como resultado.

(4) En el estudio de estas operaciones se ha contado con la colaboración de José Enrique Salvador Villar (1995), técnico de la Audiencia de Cuentas de Canarias.

Pero no se agotan las causas de las diferencias entre resultados presupuestarios y económicos con las de carácter permanente, porque pueden presentarse otras de carácter temporal a causa de:

- Desviaciones de gastos con financiación afectada
- Diferencia entre devengos y vencimientos de ingresos y gastos financieros
- Periodificación de gastos
- Otros

Creemos que han quedado enumeradas las causas más destacables, aunque de distinta frecuencia, que deben tenerse en cuenta al efecto de proceder a la conciliación de resultados.

Pensamos que la obtención del estado de conciliación es de bastante utilidad. En primer lugar, explica la diferencia entre los resultados y, por último, realiza el efecto de eslabón o engarce entre el conjunto de la información contable contribuyendo a su armonización y coherencia.

Resuelto este primer objetivo, vamos a entrar en un somero análisis de las relaciones que nos sugieren otros estados al final del ejercicio para complementar nuestro análisis sobre integridad o compatibilidad interna del vigente sistema contable.

Para ello completamos el supuesto con el siguiente *Balance de Situación Inicial*:

BALANCE DE SITUACION INICIAL			
ACTIVO		PASIVO	
Inmov. Material	20.000	Patrim. y Res.	15.000
Deudores.	400	Sub. Recibidas	500
Tesorería	20	Deudas L.P.	3.600
		Deudas C.P.	1.320
Total	20.420	Total	20.420

De la ejecución de las operaciones de gestión del presupuesto, bajo los supuestos de que los saldos deudores de las cuentas representativas de operaciones no presupuestarias y de ejercicios cerrados se reducen en 100 u.m. y que los saldos acreedores de dichas agrupaciones lo hacen en 150 u.m., en ambos casos como consecuencia de operaciones de cobros y pagos, se obtendrá el siguiente *Balance de Situación Final*:

BALANCE DE SITUACION FINAL			
ACTIVO		PASIVO	
Inmov. Material	22.100	Patrim. y Res.	15.000
Inmov. financ.	5	Sub. Recibidas	2.480
Deudores	505	Deudas L.P.	2.775
Tesorería	20	Deudas C.P.	2.235
		Rtdo. ejercicio	367
Total	22.857	Total	22.857

El *Estado de Remanente de Tesorería* al concluir el ejercicio será el siguiente:

Deudores pdtes. cobro en fin ejercicio	505
Acreed. pdtes. pago en fin ejercicio	-2.235
Fondos líquidos de tesorería	247
Remanente de Tesorería	-1.483

El *Cuadro de Financiación*, obtenido de la comparación de los balances inicial y final del ejercicio, una vez efectuados los ajustes en las cuentas de préstamos del sector público, será de esta forma:

PRIMERA PARTE

Aplicaciones e inversiones permanentes de los recursos:

Grupo I - Financiación Básica	
Precios recibidos del sector público	830
Grupo II - Inmovilizado	
Inmovilizado material	2.100
Inmovilizado financiero	5
Total de las aplicaciones	2.935

SEGUNDA PARTE

Recursos permanentes obtenidos en el ejercicio:

Grupo I - Financiación Básica	
Resultados pendientes aplicación	367
Subvenciones de capital recibidas	1.980
Prestamos recibidos sector público	5
Total de los recursos obtenidos	2.352

TERCERA PARTE

Variaciones activas del circulante:

Grupo 4 - Acreedores y deudores		105
Grupo 5 - Cuentas Financieras		227
Total variaciones activas		332

Variaciones pasivas del circulante:

Grupo 4 - Acreedores y deudores		915
Total variaciones pasivas		915

¿Qué nos puede decir el *Estado de Remanente de Tesorería* y, tras la comparación de los balances inicial y final del ejercicio, el *Cuadro de Financiación*?

El resultado del *Estado de Remanente de Tesorería* es congruente con el resultado presupuestario. La liquidación de derechos y obligaciones se traduce inexorablemente o en cuentas de deudores y acreedores o en cuentas que recogen fondos líquidos. La congruencia entre estos estados es patente a la vista de los cálculos siguientes:

Remanente tesorería al inicio del ejercicio	-900
Acreedores pendientes de pago	-1.320
Deudores y tesorería	420
Resultado presupuestario	-583
Remanente en fin de ejercicio	-1.483





Es evidente un empeoramiento de la situación financiera del ente local a corto plazo, ya confirmada por el análisis del cuadro de financiación.

También se aprecia el carácter dinámico y de continuidad que tiene el estado de remanente de tesorería, en oposición al estático de los *Balances de Situación*, *Cuenta de Resultados* y *Resultado Presupuestario*.

El *Cuadro de Financiación* pone de relieve que las diferencias de las variaciones activas y pasivas del circulante es -583, coincidente con el resultado presupuestario que, desde el punto de vista financiero se explica en la primera y segunda parte del cuadro, donde se aprecia una fuerte reducción de las deudas a largo plazo y un incremento en la inversión teniendo como fuente de recursos, entre otros, los propios resultados del ejercicio. En definitiva, que se ha reducido la deuda a largo plazo en perjuicio de la de a corto plazo.

La realidad contable de la mayoría de las corporaciones locales, por no decir de todas, es probablemente más compleja que la expuesta en el supuesto de este trabajo. Ya se citaron posibles incidencias al respecto tras la exposición del *Estado de Conciliación de Resultados*, a los que habría que añadir las operaciones que sirvan de ajuste al resultado presupuestario, las que afecten al remanente de tesorería, entre las que tienen especial importancia las desviaciones de gastos con financiación afectada y, por último, los ajustes que incidan en el estado de origen y aplicación de fondos, previo al *Cuadro de Financiación*. ■



BIBLIOGRAFÍA

- Instrucción de Contabilidad para la Administración Local del Ministerio de Economía y Hacienda, aprobada por Orden de 17 de julio de 1990 (BOE 23 de julio).
- Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden de 6 de mayo de 1994 (BOE 20 de mayo).
- Salvador Villar, José Enrique (1995), mimeo, «Diferencias entre el resultado económico-financiero y el presupuestario».
- Vallejo Bonet, Evaristo (1993), «Liquidación del presupuesto». Apéndice 1 del Cap. XXII del Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, pág. 1.071.



Contabilización de inversiones

Consulta:

En carta enviada al Tribunal Vasco de Cuentas Públicas-Herri Kontuen Euskal Epaitegia por el Alcalde del Ayuntamiento de Leioa (Bizkaia) se formula la siguiente consulta:

En la contabilidad de inversiones, este Ayuntamiento reconoce el gasto cuando adjudica la obra, siendo que nos parece más correcto, toda vez que entendemos que debe contraerse el gasto cuando ya existe un compromiso con el contratista, y no vemos disposición legal alguna que respalde el criterio que mantiene ese Tribunal al considerar correcto que se reconozca el gasto cuando se ejecuta la inversión, es decir con la factura o la certificación.

Es por ello que solicitamos nos expliquen detenidamente el criterio que mantienen, así como su opinión sobre cómo debe contabilizarse una obra cuya ejecución tarde más de un año.

Respuesta:

La contratación de una obra o servicio no genera la existencia de una obligación con el contratista hasta el momento en que se produce la entrega del bien correspondiente o la ejecución total o parcial de la obra. Por tanto, hasta ese momento existe un compromiso de gasto con un contratista -técnicamente una disposición de gasto- pero nunca una obligación, y no existe un acreedor de la corporación.

Los problemas de interpretación surgían en los municipios con la normativa anterior, ya que el legislador aunque había previsto que utilizaran el sistema ADOP no obligaba a su aplicación generalizada. Si desde el R.D. L. 3/81, posteriormente en el texto refundido, se preveía la incorporación de remanentes de crédito era para que los ayuntamientos pudieran, como las otras administraciones, utilizar un mecanismo ágil para los gastos que estando en la fase D no hubieran llegado a la fase O (situación más frecuente: obras adjudicadas y no certificadas).

El criterio utilizado por el Ayuntamiento de Leioa y que en su escrito consideran más correcto, tiene deficiencias insalvables que afectan sustancialmente a la información veraz que la liquidación del presupuesto debe proporcionar.

A modo de ejemplo, si una obra se ha certificado a final de año pero no se ha pagado, la liquidación informará de que está ejecutada y de que existe un acreedor denominado XX. Otra obra, adjudicada en diciembre y no comenzada, contabilizada con su criterio, figurará en la liquidación como totalmente terminada, constando que la corporación tiene una deuda con XY por su importe total. La información sobre la segunda situación no es correcta.

No aparece muy defendible un criterio contable que trata por igual hechos económicos distintos. Lo correcto hubiera sido la contabilización del gasto dispuesto, la anulación del crédito en la liquidación y la incorporación de esa disposición al presupuesto vigente en enero.

Nota: Los textos destinados a esta sección no deben exceder de veinte líneas mecanografiadas a doble espacio. Es imprescindible para su publicación que vayan firmados y que aparezca el nombre, domicilio, teléfono y DNI del autor. Las cartas deben dirigirse a:
Auditoría Pública, Apdo. 2239 - 01080 Vitoria-Gasteiz.

Bienes recibidos en adscripción

Consulta

Zubizarreta Auditores ha pedido al TVCP/HKEE un dictamen sobre el siguiente tema:

Determinadas sociedades mercantiles participadas en su totalidad por Entidades Locales reciben bienes de inmovilizado en régimen de adscripción, los cuales, siendo propiedad de las Entidades Locales, son utilizados por las sociedades mercantiles para el desarrollo de su actividad económica.

Debido al diferente tratamiento contable que se contempla para el registro de estas operaciones en el Plan General de Contabilidad Pública, que en sus normas de valoración indica que los bienes recibidos en adscripción se registrarán como inmovilizado material por el valor neto de dichos elementos en la contabilidad del adquirente en el momento de realizar dicha adscripción con contrapartida en la cuenta (101) patrimonio recibido en adscripción integrante de los fondos propios y del tratamiento considerado por el

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de acuerdo con la contestación a la consulta publicada en el BOICAC nº 9 de abril de 1992, en la que se indica que la contrapartida del valor venal de los bienes recibidos en adscripción debe registrarse como inmovilizado inmaterial con contrapartida en ingreso a distribuir en varios ejercicios, considerando la amortización de los bienes recibidos y el traspaso del ingreso a distribuir en varios ejercicios de forma proporcional a su amortización.

Parece un contrasentido que no coincidan ambos criterios, habida cuenta que en muchos casos, estas entidades estarán obligadas a consolidar sus cuentas.

Solicitamos su opinión sobre el criterio que debe prevalecer para el adecuado registro de la operación citada con el fin de respetar el fin último de presentar por la sociedad mercantil la imagen fiel de sus cuentas anuales.