

# *El sistema de información contable en la administración local*

*Isabel Brusca Alijarde*

*Profesora del Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Zaragoza*

**Tradicionalmente las entidades locales han utilizado un sistema de información contable meramente presupuestario, donde la información se dirigía exclusivamente a la rendición de cuentas y al control de legalidad. Sin embargo, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales pretendía, entre otros objetivos, imprimir un cambio en la información de estas entidades, de forma que reflejase no sólo el presupuesto, sino también su actividad económica y la situación financiera. En consonancia con ello, la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (ICAL) se encargó de definir la estructura y contenido de los estados contables que deberían presentar las corporaciones locales.**

**T**ranscurridos cuatro años desde su entrada en vigor, estimamos oportuno realizar un estudio que permitiera conocer tanto el grado de implantación de la ICAL como la utilidad que se asigna a los estados contables e indicadores recogidos en la misma. Este trabajo recoge los resultados de una encuesta realizada a los responsables de la auditoría de las entidades

locales en los OCEX, con objeto de evidenciar si el cambio hacia un nuevo sistema de información contable es valorado de forma positiva, y la utilidad que se asigna a los estados e indicadores recogidos en la misma.

El cuestionario se envió a los departamentos de administración local del Tribunal de Cuentas y de

los ocho Órganos Autonómicos de Control Externo existentes en España, de los cuales contestaron ocho. No obstante, uno de ellos nos comunicó que todavía no había realizado ninguna auditoría de las corporaciones locales, debido a su reciente creación, por lo que no tenía suficientes elementos de juicio para valorar el sistema de información contable y no estimaba conve-

***El sistema de información contable ha cumplido los objetivos y fines que pretendía, aunque la información no se adapta a las necesidades de las entidades locales***

de entidades locales, en general, situándose entre el 70 y 90% en cuatro comunidades autónomas y entre el 50 y 70% en otras dos de ellas. Ahora bien, es evidente que todavía está pendiente su aplicación en algunas corporaciones locales, correspondiendo básicamente a ayuntamientos de menos de 20.000 habitantes. Además, en la Comunidad Foral de Navarra no se ha aplicado por la existencia de regulación específica aplicable a estas entidades.

se adapta en su totalidad a las necesidades de este tipo de entidades. En esta línea, cuatro de los responsables de auditoría afirmaron que la información a elaborar es excesiva, si bien uno de ellos la considera adecuada. Otro responsable de la fiscalización afirmó que dependía del tamaño, ya que el exceso se acusa especialmente en los ayuntamientos de menor tamaño. No obstante, todos ellos estimaron que existe cierto equilibrio entre el coste de elaborar la información y los beneficios que pueden obtenerse de la misma.

### ***Apreciación general de la ICAL***

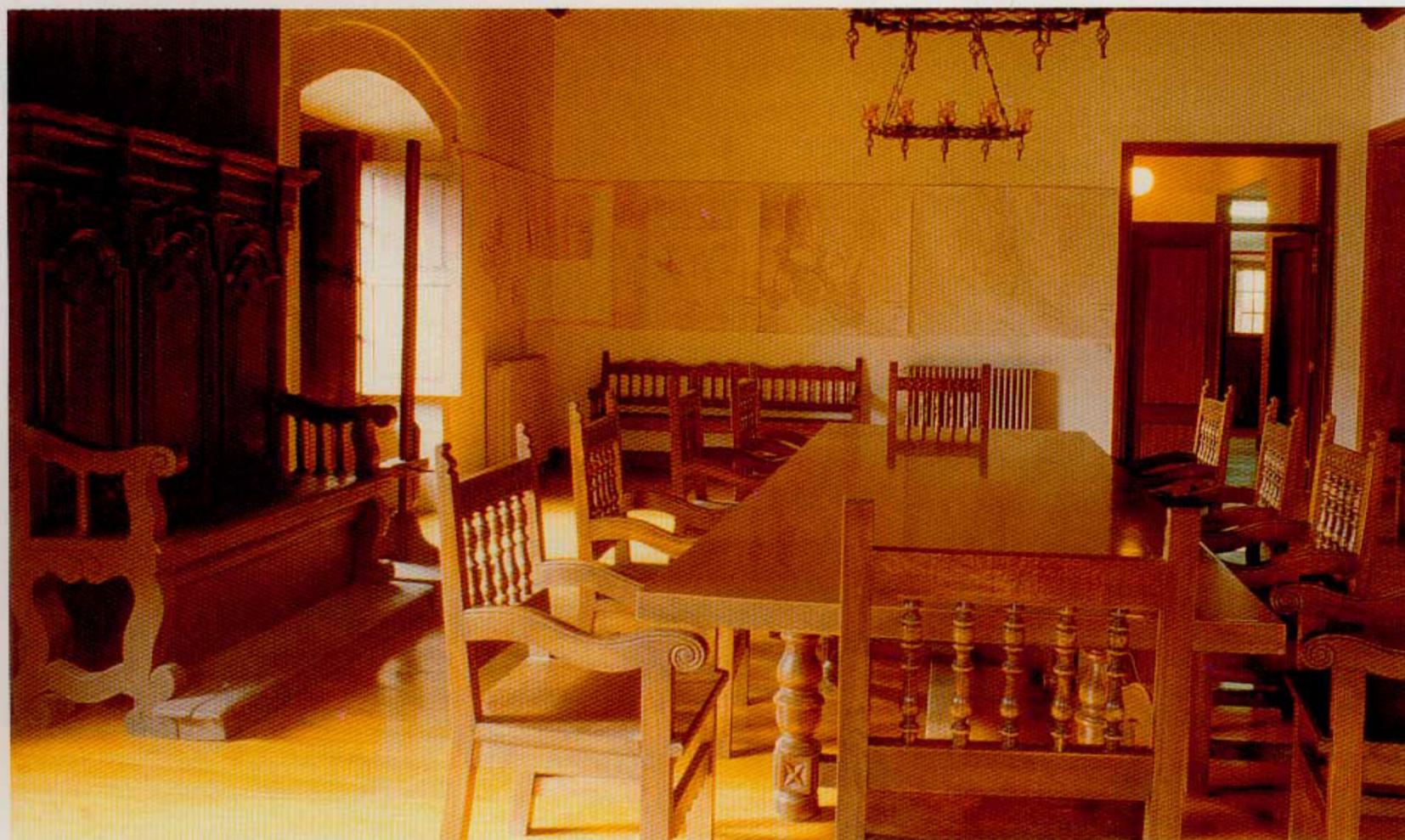
Los responsables de auditoría estiman que el sistema de información contable ha cumplido los objetivos y fines que pretendía en un grado medio, denotando que se han producido avances muy significativos, aunque quizá la información no

Por tanto, la opinión mayoritaria de los órganos de control externo evidencia que la información elaborada es excesiva e impide alcanzar de forma íntegra los objetivos que inicialmente se habían previsto, aunque consideran que se ha conseguido un avance importante.

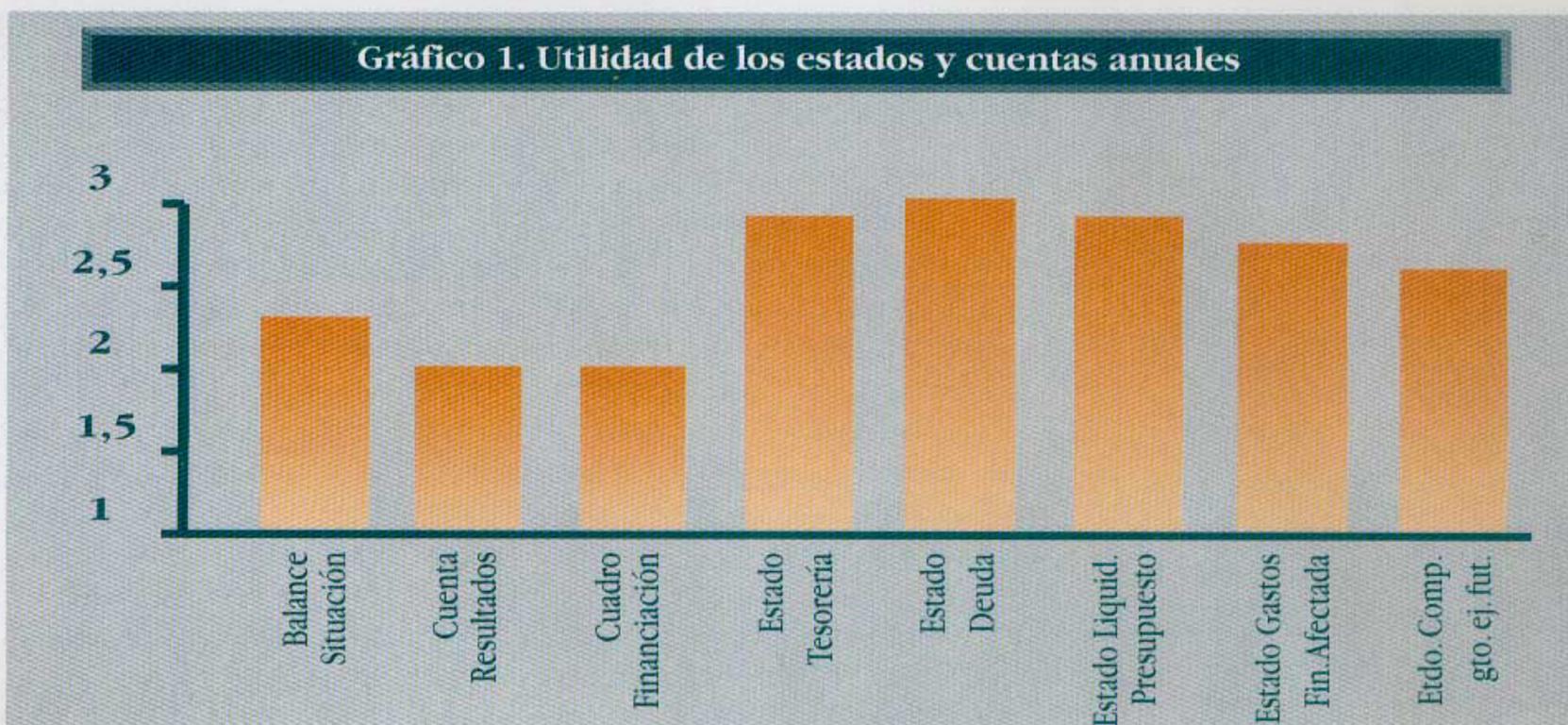
Ahora bien, cinco encuestados reconocieron que el Plan General de

niente completar la encuesta. En consecuencia, el número de encuestas analizadas (siete), representan un porcentaje de respuestas del 88,8%.

En primer lugar, los resultados de la encuesta corroboran que en los dos últimos años la ICAL ha sido aplicada en un elevado porcentaje



**Gráfico 1. Utilidad de los estados y cuentas anuales**



Contabilidad Pública (PGCP) había mejorado parte de los inconvenientes que tenía la ICAL, mientras dos de ellos opinaron que la nueva normativa contable no servirá para evitar algunos de los problemas subyacentes en el modelo de información contable para la administración local. Los principales avances del PGCP, a juicio de los encuestados, son su adaptación al plan empresarial y la simplificación de cuentas y estados a elaborar, así como la estructuración de la información actualmente contenida en los anexos en la memoria.

La implantación de la ICAL ha supuesto mejoras importantes, en primer lugar, en la información sobre la gestión presupuestaria y, seguidamente, en la relativa a los resultados del ejercicio. Los responsables de fiscalizar la información consideran que las mejoras en la información proporcionada para la rendición de cuentas han sido de importancia media.

Así mismo, se reconocen las ventajas de la ICAL porque proporciona información sobre la situación financiera y facilita el control de legalidad y financiero, mientras que en la

información para el proceso de toma de decisiones las mejoras son de tipo medio y en la relativa a la economía, eficiencia y eficacia no se han producido grandes avances.

Los resultados comentados anteriormente son coincidentes con la opinión sobre los principales usuarios que pueden verse beneficiados con la implantación de la ICAL. Así, los responsables de la auditoría indicaron que los principales beneficiados por la ICAL son los interventores y encargados de la gestión económico-financiera. Seguidamente aparecen el grupo político de gobierno y la Comisión de Gobierno. Y reconocieron, igualmente, que ellos mismos se han visto beneficiados por la implantación de la ICAL.

Otra de las mejoras importantes de la ICAL se debe a la utilidad de la información que proporciona para las entidades financieras y demás acreedores, así como para el Pleno de la corporación. Sin embargo, no parecen ser relevantes las mejoras de la información para grupos de usuarios como los ciudadanos o incluso el grupo político de la oposición.

### **Utilidad de los estados contables**

Para los responsables de auditoría, como puede verse en el **Gráfico 1**, el estado que proporciona mayor utilidad es el de la deuda, ya que mostrará información financiera muy importante tanto a los efectos de control como para conocer las perspectivas futuras de la entidad <sup>(1)</sup>. También aparecen el estado de tesorería y el estado de liquidación del presupuesto, siendo la liquidación del presupuesto de ingresos la que revierte mayor interés, seguida de la liquidación del presupuesto de gastos según la clasificación económica y por último la liquidación del presupuesto de gastos por funciones.

Por otro lado, destaca la utilidad asignada al estado de compromisos de gasto adquiridos con cargo a ejercicios futuros y el estado de gastos con financiación afectada, considerados ambos de utilidad alta.

*(1) En este bloque se sugería a los responsables de Auditoría que valorasen la utilidad de los estados y cuentas anuales con una escala del 1 al 3, donde el 1 corresponde al menor grado de utilidad y el 3 al mayor.*

El balance de situación se reconoce que tiene una utilidad media-alta, apreciando fundamentalmente la información relativa al endeudamiento, tanto a largo como a corto plazo, seguido de las partidas de circulante. Por ello, se corrobora que la relación entre el activo y pasivo circulante tiene su propio interés en el ámbito local, proporcionando información de utilidad media-alta, al igual que la relación entre los fondos líquidos de tesorería y los acreedores a corto plazo.

Cabe resaltar que en opinión de los responsables de auditoría, la información sobre los activos del balance proporciona una utilidad media-alta, apreciando que la relación entre los activos y el endeudamiento puede tener también un interés medio. Y el patrimonio se considera la partida menos importante dentro del balance de situación, aunque la mayoría le asigna una valoración media.

Respecto a la cuenta de resultados, existe práctica unanimidad en considerar que su utilidad es sólo media, aunque estiman que la información sobre determinadas partidas por separado es muy útil. Por último, el cuadro de financiación es muy útil para dos de los responsables de auditoría, de utilidad media para tres y nada útil para los otros dos responsables, por lo que existe una clara división de opinión al respecto.

En cuanto a las magnitudes de los distintos estados, todos los responsables de auditoría coinciden en que el remanente de tesorería es muy importante, argumentando que es una pieza fundamental del sistema presupuestario y extrapresupuestario, ya que permite conocer la situación y capacidad financiera de la entidad. No obstante, nos han advertido que se trata de una mag-

nitud poco fiable, al no haber establecido criterios claros para los derechos de dudoso cobro.

El resultado presupuestario se considera también muy útil por tres de los encuestados, mientras otros cuatro asignan la valoración media, indicando uno de ellos que el resultado presupuestario está muy influenciado por las operaciones de capital y que sería conveniente determinar un resultado presupuestario corriente. Finalmente, el resultado económico se considera, en términos medios, la magnitud menos importante, coincidiendo prácticamente todos ellos en que su utilidad es sólo media.

***El Remanente de Tesorería es muy importante ya que permite conocer la situación y capacidad financiera de la entidad local***

En síntesis, los responsables de auditoría muestran en general una opinión favorable al valorar la utilidad de la información contenida en los estados contables, si bien el cuadro de financiación y la cuenta de resultados son los estados relativamente menos útiles. Se constata que aunque la información presupuestaria sigue siendo muy importante para éstos, no ocupa un papel de prima-

cía sobre el resto de estados, situando al menos al mismo nivel la información del estado de tesorería y la relativa al endeudamiento, a corto y largo plazo.

## ***Valoración de propuestas no previstas en la ICAL***

En este bloque de preguntas sometimos a la valoración de los encuestados diversas propuestas, en aspectos relativos a la presentación de estados, que pensamos podían tener cierto interés para incrementar el contenido informativo de los estados contables actualmente presentados por las entidades locales.

En primer lugar, los responsables de auditoría corroboraron la necesidad de implantar en las entidades locales un sistema de contabilidad analítica, discrepando únicamente uno de ellos, a la vez que estiman que deberían presentarse dentro de la Cuenta General algunos indicadores de gestión que permitan mostrar la economía, eficiencia y eficacia de los servicios prestados por estas entidades. También se confirma la necesidad de realizar esfuerzos para elaborar estados consolidados dentro de las entidades locales.

Por otro lado, incluimos dos cuestiones relativas a las provisiones de dudoso cobro, constatando que los responsables de auditoría consideran que deben establecerse criterios claros y específicos para dotar las provisiones de dudoso cobro, y que además el resultado presupuestario debería ajustarse por los deudores presupuestarios que se estima no llegarán a recaudarse.

**Gráfico 2. Utilidad de los estados propuestos**

	BAJA	MEDIA	ALTA	Media
Cuenta de resultados funcional	1	4	2	2,15
Estado de variación del remanente tesorería	0	2	5	2,71
Estado de tesorería clasificando los flujos por tipos de operaciones	1	3	3	2,29
Estado conciliación del rdo. económico y rdo. presupuestario	2	1	4	2,29
Estado de conciliación de flujos tesorería y rdo. presupuestario	0	4	3	2,43

En relación con los estados propuestos, se percibe de forma muy favorable la presentación de un estado de variación del remanente de tesorería. Todos coincidieron, en términos medios, en que sería de utilidad un estado de flujos de tesorería que clasificara los flujos por tipos de operaciones, que a su vez podría desplazar definitivamente al cuadro de financiación. No obstante, uno de los encuestados otorgó la menor valoración a dicha propuesta, tal como puede verse en el **Gráfico 2**.

Sobre la valoración del estado de conciliación del resultado económico y el resultado presupuestario, cuatro de los responsables de auditoría coincidieron con nosotros en la conveniencia de conciliar los criterios económicos y presupuestarios, discrepando de dicha opinión dos de los encuestados. Pero, la conciliación entre el flujo neto de tesorería y el resultado presupuestario presenta cuando menos una utilidad media para todos ellos, respondiendo de forma muy favorable tres responsables de auditoría.

El interés que la información de tesorería parece comportar para los responsables de la auditoría puede ser una de las causas que les lleva a

valorar más el estado de conciliación entre los flujos netos de tesorería y el resultado presupuestario, que el de conciliación entre los criterios presupuestarios y económicos.

Por último, hemos de reconocer que no existe demasiado convencimiento sobre la utilidad de presentar un estado de resultados en el que los gastos estuviesen clasificados

por funciones, otorgando la valoración media la mayor parte de los encuestados. Tampoco la presentación de resultados parciales en la cuenta de resultados parece incrementar la utilidad de la información contenida en la misma para la mayor parte de los encuestados.

De forma similar, parece ser que no existe convicción de que los activos de infraestructura deben aparecer en el balance de situación, discrepando de dicha opinión un único encuestado que considera que este tipo de activos deberían mantenerse en el balance de situación, aunque tres de los responsables de auditoría asignan una valoración media.

En las preguntas abiertas, los encuestados señalaron que sería conveniente una simplificación en general de la información externa, lo que evitaría el actual problema de exceso de información. Además, uno de los encuestados consideró que sería conveniente incluir un estado de ejecución de cuatro o cinco ejercicios, con las principales magnitudes presupuestarias y financieras de cada uno de los ejercicios.

***Las principales áreas de interés son: los ingresos y su gestión, los gastos, inversiones, tesorería, sistema tributario y capacidad de endeudamiento***

## Auditoría en las entidades locales

Respecto al tipo de auditorías realizadas por los órganos de control externo en el ámbito de las administraciones locales, como era de esperar, todos ellos hacen auditorías de legalidad y auditorías financieras globales, descendiendo a cuatro el número de órganos que afirman realizar auditorías financieras parciales. El análisis de la eficiencia y eficacia en programas o servicios concretos se ha llevado a cabo únicamente en tres de los órganos de control externo.

Por otro lado, prácticamente todos los órganos de control externo afirmaron que se apoyaban en indicadores de ejecución presupuestaria e indicadores de tipo financiero para la realización de las auditorías. Asimismo, en el caso de efectuar auditorías de eficiencia y eficacia se utilizan para ello indicadores de economía, eficiencia y eficacia. Concretamente, respecto a este último tipo de indicadores, los responsables de auditoría indicaron que realizaban estudios de costes de los servicios y del grado de consecución de los objetivos, diferenciando en ocasiones entre servicios obligatorios y voluntarios. Uno de los responsables matizó que los indicadores utilizados se basan en:

comparaciones entre el número actuaciones y los recursos humanos, financieros y materiales utilizados, tiempo empleado, y comparaciones entre entidades.

Para finalizar, puede resaltarse que en opinión de los responsables de auditoría, las principales áreas de interés en el análisis de la situación económico-financiera son los ingresos y su gestión, los gastos, inversiones, tesorería, endeudamiento, sistema tributario-recaudación-morosidad, y capacidad de endeudamiento. ■

**NOTA:** El tratamiento de los datos ha sido realizado sin identificar las respuestas de los distintos órganos de control externo, por haberse señalado expresamente que el cuestionario era anónimo.

